**Interés colectivo a proteger el control y la recaudación**

Sentencia número 138-2012. Tribunal Aduanero Nacional, San José, a las diez horas diez minutos del treinta de marzo de dos mil doce.

Conoce este Tribunal del recurso de apelación interpuesto por el señor XXX en su condición de agente aduanero persona física, contra la resolución número RES-AS-DN-2829-2010 del veintinueve de setiembre de dos mil diez emitida por la Aduana Santamaría.

RESULTANDO

1. **Con resolución número** RES-AS-DN-2062-2010 **del 02 de julio de 2010, la Aduana Santamaría inicia procedimiento administrativo sancionatorio contra el agente aduanero** XXX**, al considerar que eventualmente cometió la infracción administrativa estipulada en el artículo 242 de la Ley General de Aduanas (en adelante LGA), toda vez que declaró incorrectamente la clase tributaria y el valor de importación, al consignar como transmisión manual, extras semifull, el vehículo usado, marca Honda, estilo Civic EX, año 1997, cilindrada 1.600 cc, combustible gasolina, tracción 4x2, clasificado en la posición arancelaria 8703.23.69.33, amparado a la Declaración Aduanera de Importación Definitiva número** XXX **del 05 de mayo de 2008, a nombre del importador** XXX**, y en la que figura como agente aduanero, persona natural el señor** XXX**, y como agencia de aduanas persona jurídica,** XXX**,** **siendo las características correctas** transmisión automática, extras full**.** **Lo anterior por cuanto consignó como clase tributaria la número** 2351142 **y como valor de importación la suma de** $3.108,00**, siendo lo correcto, la clase tributaria número** 2234093 **y el valor de importación por un monto de** $3.403,50**, ajuste determinado con fundamento en la revisión física del vehículo, y que generó una diferencia en impuestos no declarada a favor del Estado por la suma de** ¢116.145,28**, modificaciones que en su momento fueron debidamente notificadas al agente** XXX **el día** 26 de mayo de 2008**, por medio del sistema informático del Servicio Nacional de Aduanas TIC@, (ver folio 28), siendo que el ajuste o modificación realizada fue aceptado por el recurrente, sin que conste oposición alguna a lo actuado, razón por la cual el mismo quedó firme, procediendo los interesados a cancelar a través del sistema de pagos electrónicos SINPE mediante el talón número** 12008-061173924010010549611**, la diferencia de impuestos generada. Señala la Aduana que la eventual sanción consiste en una multa equivalente al valor de importación correcto de la mercancía, sea la suma de** $3.403,50**, la cual deberá ser pagada de acuerdo al tipo de cambio al momento de cometer la infracción, correspondiendo a un monto de** ¢1.692.798,80 **y le otorga un plazo de 5 días hábiles para que presente sus alegatos y pruebas en descargo de los hechos señalados. Dicha resolución fue notificada en forma personal al agente aduanero en fecha 19 de agosto de 2010. (Ver folios 19 a 25)**
2. **A través de escrito con fecha de presentación 26 de agosto de 2010, el interesado se apersona a plantear los argumentos de descargo, manifestando lo siguiente: (Ver folios 26 y 27)**
* ***Interpone incidente de nulidad absoluta, así como la excepción de falta de derecho por inconstitucional, en relación al acto inicial.***
* ***Sostiene que en relación a la presente litis, debe notificarse a la agencia de aduanas persona jurídica, al considerarla responsable por los actos de sus dependientes, en caso de demostrarse que sus representantes legales o personeros, han propiciado hechos que posibiliten la sanción, todo ello de conformidad con los numerales 254 de la LGA y 196 inciso a) de la Ley General de la Administración Pública (en adelante LGAP), siendo que en razón de este último, asevera que también ha de tenerse como parte al importador, quien finalmente es el sujeto pasivo de la obligación tributaria aduanera.***

##### Que el procedimiento de multa está tipificado en el artículo 103 del Reglamento al Código Aduanero Uniforme Centroamericano (en adelante RECAUCA), que es una norma comunitaria, según la cual el presente asunto debió tramitarse antes de autorizarse el levante de las mercancías, o sea dentro del procedimiento de verificación y con ello darle el debido proceso, de forma que lo actuado es totalmente arbitrario e inconstitucional. A los efectos, se basa a su vez en el numeral 234 de la LGA.

##### Solicita se declare la nulidad absoluta de lo actuado, por violación al debido proceso, y falta de derecho, lo mismo que a la Constitución Política, y se archive el expediente.

1. **Mediante resolución número** RES-AS-DN-2829-2010 **de fecha 29 de setiembre de 2010, la Aduana Santamaría emite acto final del procedimiento administrativo sancionatorio contra el agente aduanero** XXX**, en el que se le impone una multa de** $3.403,50**, suma que deberá ser pagada de conformidad al tipo de cambio vigente al momento de cometer la infracción, que equivale al monto de** ¢1.692.798,80**, correspondiente al valor de importación de la mercancía, al considerar que cometió la infracción administrativa estipulada en el artículo 242 de la LGA, por haber declarado incorrectamente la clase tributaria y el valor de importación del vehículo amparado a la Declaración Aduanera número** XXX del 05 de mayo de 2008**, lo cual generó una diferencia de impuestos ya cancelados por la suma de** ¢116.145,28**. Dicha resolución fue notificada en forma personal al interesado el 14 de octubre de 2010.** **(Ver folios 29 a 51)**
2. **Con escrito recibido en fecha 20 de octubre de 2010, el interesado presenta recurso de reconsideración y apelación contra la citada resolución, manteniendo los extremos alegados con anterioridad, mismos que adiciona en el siguiente sentido:** **(Ver folios 52 a 55)**

##### Considera que no está demostrado en autos que la Aduana efectuara un procedimiento para establecer que los representantes legales de la agencia aduanal no propiciaron actos o hechos que posibilitaran la sanción, lo cual genera indefensión.

* *Alega que la solidaridad del agente aduanero lo es solamente durante el despacho de las mercancías, y no para efectos ulteriores, lo cual sería establecer una obligación a perpetuidad, significando una vulneración a los artículos 34 y 45 de la Constitución Política.*
* *Señala que el adeudo fue debidamente cancelado en su oportunidad, por lo que, una vez ocurrido esto, el administrado no tiene porque pagar sumas adicionales.*
* *Razona una supuesta responsabilidad conjunta de la Administración, dado que el vehículo fue sometido a verificación inmediata y por ende revisada por el funcionario aduanero, siendo que de conformidad con el artículo 101 del RECAUCA, bajo tal circunstancia se otorgó el levante, lo cual significa, según su dicho, que todo está conforme.*
* *Solicita se declare la nulidad de todo lo actuado desde el inicio del procedimiento, y se archive el expediente.*
1. **Con resolución** RES-AS-DN-3444-2010 **de fecha 01 de diciembre de 2010, la Aduana Santamaría rechaza en todos sus extremos el incidente de nulidad absoluta, las excepciones planteadas, y el recurso de reconsideración interpuesto, emplazando al recurrente para que en un plazo de diez días hábiles reitere o amplíe los argumentos de su pretensión ante este Colegio, notificándosele a los efectos al interesado, el día 13 de enero de 2011.** **(Ver folios 56 a 69)**
2. **Que el afectado mediante escrito de fecha de recibido 27 de enero de 2011, se apersona ante esta Sede a reiterar y ampliar sus argumentos de impugnación, siendo que en su planteamiento desarrolla los siguientes elementos esenciales:** **(Ver folio 71)**
* *Requiere se tome en consideración la Acción de Inconstitucionalidad tramitada ante la Sala Constitucional bajo el expediente número 10-158880-007-CO, planteada en contra del numeral 242 de la LGA.*
1. **Mediante Auto número** 027-2011 **del 17 de febrero de 2011, este Tribunal resuelve suspender el dictado de la resolución al presente caso, hasta tanto la Sala Constitucional no se haya pronunciado respecto a la Acción de Inconstitucionalidad tramitada por la Sala Constitucional bajo el expediente número 10-015880-0007-CO, notificándose de tal decisión al interesado el 24 de febrero de 2011. (Ver folios 84 a 89)**
2. **En razón de la ausencia del Licenciado Soto Sequeira, según Acuerdo Número 014-H del 13 de marzo de 2012, se nombra como Miembro Suplente del Tribunal a la Licenciada María Elena Soto Ramírez. (Ver folios 91 y 92)**
3. **Que mediante Voto número 3640-2012 del 14 de marzo de 2012, la Sala Constitucional resolvió la Acción de Inconstitucionalidad referida al expediente 10-015880-0007-CO, declarando la misma sin lugar. (Ver folio 90)**
4. **Según impresión del Portal en Internet del Poder Judicial, módulo de “consulta de expedientes”, y de la constancia de la Jueza de Instrucción, visibles a folio 93, desde fecha 14 de marzo de 2012 se presentó ante la Sala Constitucional una Acción de Inconstitucionalidad contra el artículo 242 de la LGA, tramitada bajo el expediente 12-003454-007-CO, siendo que al día 30 de marzo de 2012, a las ocho horas con treinta minutos, la misma se encontraba en trámite, dato que fue ampliado mediante consulta con la Sala Constitucional, determinándose que el expediente en cuestión se hallaba en estudio de admisión.**
5. **Que en las presentes diligencias se han observado las prescripciones legales en la tramitación del presente recurso de apelación.**

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

**CONSIDERANDO**

1. **La litis:** El objeto de la presente litis se refiere al procedimiento sancionatorio iniciado por la Aduana Santamaría contra el agente de aduana persona natural señor **XXX**, al considerar que es acreedor a la sanción de una multa equivalente al valor aduanero de las mercancías prevista en el artículo 242 de la LGA, por la suma de **$3.403,50**, pagaderos al tipo de cambio al momento de cometer la infracción, que corresponde al monto de **¢1.692.798,80**, lo anterior debido a que al consignar erróneamente como transmisión manual, extras semifull, el vehículo usado, marca Honda, estilo Civic EX, año 1997, cilindrada 1.600 cc, combustible gasolina, tracción 4x2, clasificado en la posición arancelaria 8703.23.69.33, amparado a la Declaración Aduanera de Importación Definitiva número **XXX del 05 de mayo de 2008**, siendo lo correcto **transmisión automática, extras full**, generó una incorrecta declaración de la clase tributaria y en consecuencia del valor de importación del citado automotor, lo que ocasionó que, con fundamento en la revisión física del vehículo, se determinara como correcta la clase tributaria número **2234093** y como valor de importación el monto de **$3.403,50**, generándose una diferencia de impuestos ya cancelados por la suma de **¢116.145,28**.
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. En tal sentido dispone el artículo 198 de la LGA 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 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 **14 de octubre de 2010**,y el recurso se interpuso el día **20 del mismo mes y año**, dentro del plazo de los tres días hábiles establecidos al efecto. En razón de ello, tiene este Tribunal por admitido el recurso de apelación para su estudio.
3. **Sobre la nueva acción de inconstitucionalidad contra el artículo 242 de la LGA**: En aras de contar con mayores elementos en expediente y en virtud del principio de verdad real y transparencia administrativa, procedió la Jueza de Instrucción de este Tribunal a confirmar, a través del sistema informático de la Corte Suprema de Justicia, lo cual fue reiterado por conversación telefónica (ver folio 93), en donde se indicó por parte de la Sala Constitucional, que el estado del expediente número **12-003454-007-CO** registrado a las ocho horas treinta minutos del día 30 de marzo del año 2012, sobre la nueva Acción de Inconstitucionalidad contra el artículo 242 de la Ley General de Aduanas, era que el mismo se encontraba **“en estudio de admisibilidad”**.

Así, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 81 de la Ley de Jurisdicción Constitucional, que establece que no es sino hasta que el Presidente de la Sala considerare cumplidos los requisitos de que se ha hecho mérito y conferida la correspondiente audiencia a la Procuraduría General de la República y a la contraparte que figure en el asunto principal, que se dispondrá enviar nota al tribunal u órgano que conozca del asunto, para que no dicte la resolución final antes de que la Sala se haya pronunciado sobre la acción, y ordenará que se publique un aviso en el Boletín Judicial, por tres veces consecutivas, haciendo saber a los tribunales y a los órganos que agotan la vía administrativa que esa demanda ha sido establecida, a efecto de que en los procesos o procedimientos en que se discuta la aplicación de la ley, decreto, disposición, acuerdo o resolución, tampoco se dicte resolución final mientras la Sala no haya hecho el pronunciamiento del caso. Es decir, la suspensión de la resolución de los asuntos en que se discute la norma que se considera inconstitucional, procede hasta que la Sala admita la acción para su trámite y comunique a las partes interesadas tal situación. Y, tratándose de otros órganos que agotan la vía administrativa a partir de la publicación del aviso que se realice en el Boletín Judicial.

De manera que, si bien el citado artículo 81 establece un momento procesal para tener por suspendido el proceso, sea con la admisión de la acción y la comunicación respectiva, lo cierto es que este Tribunal, ante la noticia de haberse admitido el mismo, procedería a suspender la votación del asunto sobre la decisión final, lo cual no ocurre en presente asunto ya que no se ha admitido la acción por el órgano jurisdiccional. Toda vez que este Tribunal, procuró hacer llegar al expediente la situación real de la demanda interpuesta sobre el citado artículo 242 y verifica la existencia de una acción de inconstitucionalidad planteada ante esa instancia que se refiere al expediente número **12-003454-007-CO** el cual se **“encuentra en estudio de admisibilidad”** (Ver resultando X)

Sin embargo, salvaguardando el derecho que tiene el recurrente y considerando que como funcionarios públicos se está en la obligación de aplicar el principio de legalidad y el de oficiosidad, ante el conocimiento de que no se le ha dado trámite alguno a la acción interpuesta, procede como en derecho corresponde a emitir el fallo correspondiente, a fin de brindar justicia pronta y cumplida no dilatando indebidamente el expediente, cumpliendo así la obligación de fallar el asunto sometido a consideración de este Colegiado.

1. **Hechos probados:**

Se tiene por probados los siguientes hechos de relevancia:

**1)** Que a través de la Declaración Aduanera de Importaciónnúmero **XXX del 05 de mayo de 2008** de la Aduana Santamaría, el señor **XXX** agente aduanero de la agencia de aduanas **XXX**, en representación del importador **XXX**, presentó a despacho un vehículo usado declarando las siguientes características: marca Honda, estilo Civic EX, año 1997, cilindrada 1.600 cc, combustible gasolina, tracción 4x2, transmisión manual, extras semifull, clasificado en la posición arancelaria 8703.23.69.33, clase tributaria número **2351142** y valor de importación de **$3.108,00**. (Ver folios 72 a 80)

**2)** Que durante el ejercicio de control ejercido por la Aduana, el vehículo usado amparado a la Declaración Aduanera de Importaciónsupra citada,fue sometido a revisión física, obteniéndose como resultado la corrección de la clase tributaria declarada a la número **2234093** determinada por la Aduana, y la modificación del valor de importación a la suma de **$3.403,50**,al tenerse como correctas las características: **transmisión automática, extras full**. (Ver folio 28)

1. Que las modificaciones referidas en el hecho probado anterior, fueron debidamente notificadas al recurrente a través del sistema electrónico TIC@ el día 26 de mayo de 2008, variándose la liquidación correspondiente, y generándose una diferencia de impuestos de **¢116.145,28**. (Ver folio 28)
2. Consta en expediente que el recurrente no impugnó el ajuste supra citado, de conformidad con la pantalla del TIC@ “Notificación DUA”, razón por la cual el mismo quedó firme. (Ver folio 28)
3. Que la diferencia del monto de la obligación tributaria aduanera fue cancelada, por la **XXX**, mediante talón número **12008-061173924010010549611**. (Ver folios 78 a 80)
4. Que el señor **XXX**,es el agente aduanero persona natural que tramitó la Declaración Aduanera de Importación número **XXX del 05 de mayo de 2008** de la Aduana Santamaría. (Ver folio 72)
5. **Excepción**

Para el caso concreto, el recurrente manifiesta interponer la excepción de falta de derecho. Al respecto, debe primeramente tenerse en consideración que las excepciones son un conjunto de actos legítimos del sujeto contra el cual se incoa un procedimiento, tendientes a proteger un derecho determinado, constituyéndose en un poder facultativo que le otorga la ley al sujeto pasivo, una vez establecida la relación jurídico procesal, de dar a conocer ciertos hechos, sustanciales o procesales, que en caso de ser acogidos por el órgano competente, ante el cual se han hecho valer, producen la desestimación de la pretensión invocada o la interrupción total o parcial del asunto.

##### En el caso que nos ocupa, al no existir norma expresa en materia aduanera sobre tal instituto, resulta aplicable el artículo 208 de la LGA, al señalar que en caso de ausencia de norma debemos remitirnos a las disposiciones sobre el procedimiento reguladas en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios (en adelante CNPT), este cuerpo normativo a su vez, en el numeral 155, al establecer el orden de aplicación de las normas supletorias, indica que se deben aplicar los lineamientos generales del procedimiento administrativo y en su defecto las del Código Procesal Civil o Código Procesal Penal, según el caso que se trate. Así, al no contener el CNPT norma expresa, resulta de aplicación en materia de excepciones como norma supletoria, lo dispuesto por los numerales 298 y 306 del Código Procesal Civil, el cual clasifica las excepciones en previas y de fondo, perteneciendo a este último grupo la alegada en autos.

Las excepciones de fondo cuestionan el cumplimiento de presupuestos procesales o atacan el fondo del objeto de la litis y, particularmente, la existencia de los hechos alegados o las consecuencias jurídicas o derecho material aplicable, las más usuales son la falta de derecho, la falta de de legitimación, la de falta de interés y de causa.

De seguido se entra a conocer los razonamientos por falta de derecho.

* **Falta de derecho**

El recurrente no señala los motivos específicos por los cuales considera que resulta oponible la excepción de cita, por lo que, en aplicación de la máxima *iura novit curia*, es menester, en aras de comprender las razones por las cuales este Tribunal considera que la misma resulta improcedente, caracterizarla, a la vez que se señalan los fundamentos de su rechazo.

En primer lugar, bajo la excepción de falta de derecho se analiza la conformidad o no de la pretensión con el Ordenamiento Jurídico o bloque de legalidad, quien la invoca pretende desvirtuar la existencia del derecho procurado por su contraparte, en el caso de los procedimientos administrativos, es viable su planteamiento si el administrado considera que no le asiste derecho a la Administración de interponer la pretensión en cuestión. El derecho es uno de los presupuestos materiales de la relación procesal, siendo que para el presente asunto, la pretensión de la Administración Activa radica en determinar la comisión de la presunta infracción imputada en autos y la consecuente aplicación de la sanción prescrita.

Así, específicamente en cuanto a la actuación de la Aduana Santamaría en la presente litis, tenemos que la misma se encuentra respaldada en razón del ejercicio del control aduanero, definido por el artículo 22 de la LGA como:

*“… el ejercicio de las facultades del Servicio Nacional de Aduanas para el análisis, la aplicación, supervisión, fiscalización, verificación, investigación y evaluación del cumplimiento de las disposiciones de esta Ley, sus Reglamentos y las demás normas reguladoras de los ingresos o las salidas de mercancías del territorio nacional,* ***así como de la actividad de las personas físicas o jurídicas que intervienen en las operaciones de comercio exterior.****”* (El resaltado no es del original)

De esta forma, a la Aduana, como unidad técnico-administrativa del Servicio Nacional de Aduanas, le asiste el derecho de instruir, tramitar y emitir el acto final respecto a los procedimientos que pretendan determinar la comisión o no de infracciones administrativas y la correspondiente imposición de sanciones de multa a los auxiliares de la función pública, por violación de las obligaciones que les prescribe la ley, respaldándose su accionar los artículos 24 incisos i) y j) de la LGA, 35 bis inciso n) y 40 inciso b) de su Reglamento, mismos que al efecto prescriben:

***Artículo 24 de la LGA****.- Atribuciones aduaneras: La autoridad aduanera, sin perjuicio de las atribuciones que le corresponden como administración tributaria previstas en la legislación tributaria, tendrá las siguientes atribuciones:*

*(…)*

*i) Investigar la comisión de delitos aduaneros e imponer las sanciones administrativas y tributarias aduaneras correspondientes.*

*j) Verificar que los auxiliares de la función pública aduanera cumplan con sus requisitos, deberes y obligaciones.*

***Artículo 35 bis del Reglamento a la LGA****.—****Funciones de la Gerencia de la Aduana.*** *La**Gerencia de la aduana ejecutará las siguientes funciones:*

 *(…)*

*n.  Imponer a los Auxiliares de la Función Pública Aduanera la sanción de multa, como resultado de los procedimientos sancionatorios que tramite.*

***Artículo 40 del Reglamento a la LGA****.—****Funciones del Departamento Normativo.*** *Este Departamento tendrá las siguientes funciones:*

 *(…)*

*b.  Tramitar los procedimientos ordinarios, los administrativos para el ajuste de la obligación tributaria aduanera, la aplicación de sanciones de multa y los sumarios señalados en la Ley y su Reglamento, y preparar para la Gerencia de la aduana el proyecto de resolución respectivo.*

De esta forma, los procedimientos sancionatorios como el presente, tienen su fundamento en la responsabilidad, en este caso, del agente aduanero, producto de un régimen especial establecido por el propio Ordenamiento Jurídico Aduanero, el cual cada uno de los actores que intervienen en los diversos regímenes aduaneros, deben conocer y aplicar.

**Así, los agentes aduaneros, ya sean personas físicas o jurídicas, son auxiliares de la función pública, según lo establecen los artículos 11, 12, y 16 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano (en adelante CAUCA), 28 y 33 de la LGA, en cuanto asesores en la materia técnica aduanera y de comercio exterior, teniendo entre otras funciones de relevancia especial: a) orientar y asesorar al importador o exportador en los procedimientos aduaneros, teniendo en consideración la complejidad de las regulaciones que pueden darse en temas tan variados como restricciones no arancelarias, impuestos, cuotas compensatorias, reglas de origen y las formalidades relativas a la nacionalización y exportación de mercancías, lo mismo que respecto al comercio exterior cuya amalgama de normas, procedimientos, reglas y principios que se aplican en el marco internacional, deben ser atendidas por peritos en la materia, y b) coadyuvar a la Administración en la gestión aduanera, buscando con ello la calidad en el ejercicio del encargo delegado por el Estado, llevando a cabo una labor de** coadyuvancia **con los órganos de la Administración en la gestión pública aduanera; resumiéndose su razón de ser en una atención más técnica y especializada a los administrados.**

Es precisamente en razón de tales características, que surge una relación particular que liga a los agentes aduaneros con la Administración, colocándolos en una correspondencia de particular fuerza, categorizada dentro de las relaciones de sujeción especial señaladas por el artículo 14 de la Ley General de la Administración Pública (en adelante LGAP); de tal relación, caracterizada por las funciones de los agentes aduaneros y la relevancia que las mismas revisten para el interés público, se generan en la persona de estos auxiliares de la función pública una serie de obligaciones y responsabilidades, que vienen a regir el ejercicio de su labor. Como consecuencia de este régimen de responsabilidad, los agentes aduaneros no solamente serán garantes ante el importador o exportador, sujetos de los cuales resultan ser representantes, sino también ante el Fisco, como derivación precisamente del mandato que ostentan y de las funciones que desempeñan como coadyuvantes de la Administración, siendo que la propia Administración, según lo disponen los numerales transcritos supra, es la encargada de aplicar, supervisar, fiscalizar, verificar, investigar y evaluar la actividad de dichos auxiliares de la función pública, y consecuentemente iniciar los procedimientos administrativos necesarios para hacer cumplir las disposiciones legislativas, así como para imponer las sanciones que resulten procedentes.

**De esta forma, en el caso bajo análisis, la infracción tributaria aduanera atribuida, señalada por el artículo 242 de la LGA, dispone que será sancionada** *toda acción u omisión que signifique vulneración del régimen jurídico aduanero que cause perjuicio fiscal superior a cien pesos centroamericanos y no constituya delito ni infracción administrativa sancionable con suspensión del auxiliar de la función pública aduanera,* **por lo tanto será sancionada únicamente la conducta que se ajuste a la descripción dada por el tipo indicado, siendo que en el caso de marras, y según el análisis efectuado por el A Quo, mismo que será reafirmado en el apartado de fondo de la presente sentencia, es la conducta del agente aduanero** XXX**, persona física,** **la** **que encuadra** **en el tipo indicado, bastando a los efectos de la defensa planteada, tener claro que existe no solamente un respaldo legal de la pretensión de la Administración, sino también fáctico, según las particularidades del caso en cuestión.**

Brevemente, y en aras de circunscribir las razones por las cuales los agentes aduaneros resultan ser los sujetos activos de la infracción sobre la cual versa la presente litis, se remite al recurrente a lo dispuesto por el párrafo II del artículo 33 de la LGA, en cuanto señala que es el agente aduanero quien rinde la declaración bajo fe de juramento, y por dicho acto deberá responder en forma personal, lo cual a su vez es ampliado por el numeral 86 del mismo cuerpo normativo, que al efecto reza:

*“… Para todos los efectos legales, la declaración aduanera efectuada por un agente aduanero se entenderá realizada bajo la fe del juramento.* ***El agente aduanero será responsable de suministrar la información y los datos necesarios para determinar la obligación tributaria aduanera, especialmente respecto de la descripción de la mercancía, su clasificación arancelaria, el valor aduanero de las mercancías****, la cantidad, los tributos aplicables y el cumplimiento de las regulaciones arancelarias y no arancelarias que rigen para las mercancías, según lo previsto en esta Ley, en otras leyes y en las disposiciones aplicables. …”* (El resaltado no es del original)

Así, el agente aduanero es el responsable por los datos incorporados en la Declaración Aduanera, debiendo asumir las consecuencias que de su labor específica se desprenda, realizando la misma de forma diligente y acorde al Ordenamiento Jurídico Aduanero, como por ejemplo: el cerciorarse de los datos correctos de las mercancías que presenta a despacho aduanero, o elaborar personalmente las declaraciones aduaneras; se trata de su propia responsabilidad, y es él quien debe saber y medir los riesgos a los que eventualmente pueda quedar expuesto.

Por las razones apuntadas, queda fehacientemente demostrado el derecho que posee la Administración Activa para incoar el presente procedimiento en contra del recurrente, teniéndose que para el caso concreto, la pretensión de la Aduana Santamaría encuentra el respaldo legal necesario, ergo, no resulta procedente la excepción de falta de derecho planteada, dado que se ha actuado dentro de los parámetros señalados por el Ordenamiento Jurídico y con el ánimo de poner en marcha la potestad sancionatoria estatal.

**En cuanto a la inconstitucionalidad que pretende ligar el recurrente con la falta de derecho alegada, y dado que el mismo en su escrito de apersonamiento trae a colación la existencia de una Acción de Inconstitucionalidad en contra del tipo infraccional referido al numeral 242 de la LGA, desde ya se establece,** **tal y como se indicó en el resultando X, que la referida Acción de Inconstitucionalidad fue declarada sin lugar por el Tribunal Constitucional, mediante voto número 3640-2012 del 14 de marzo de 2012.**

**En razón del argumento analizado, es importante establecer que a la fecha, el numeral 242 de la LGA forme parte del Ordenamiento Jurídico costarricense, por lo que resulta de aplicación obligatoria por parte del operador jurídico, máxime en este caso, donde se ha confirmado en reiteradas ocasiones la constitucionalidad de dicho tipo infraccional[[1]](#footnote-1).**

1. **Sobre las Nulidades:**

Por ser este Tribunal un órgano contralor de legalidad y en atención a la solicitud expresa del recurrente, se procede a efectuar en forma precedente, la revisión de las actuaciones administrativas desde el punto de vista del respeto de los derechos constitucionales y legales que el Ordenamiento Jurídico garantiza al afectado, pues se está ante una manifestación directa del ejercicio de la Potestad Sancionadora de la Administración.

* **Legitimación pasiva y responsabilidad del agente aduanero en la declaración de las mercancías**

***Sostiene que en relación a la presente litis, debe notificarse a la agencia de aduanas persona jurídica, al considerarla responsable por los actos de sus dependientes, en caso de demostrarse que sus representantes legales o personeros, han propiciado hechos que posibiliten la sanción, todo ello de conformidad con los numerales 254 de la LGA y 196 inciso a) de la Ley General de la Administración Pública (en adelante LGAP), siendo que en razón de este último, asevera que también ha de tenerse como parte al importador, quien finalmente es el sujeto pasivo de la obligación tributaria aduanera.***

El tema de la responsabilidad en la declaración de las mercancías y por ende la legitimación que ostentan los sujetos pasivos de procedimientos como el que nos ocupa, ha sido bastamente desarrollado por esta Instancia, donde se ha procurado analizar la naturaleza misma de las responsabilidades de los sujetos que intervienen dentro de los procedimientos derivados de la materia aduanera, haciéndose ver una y otra vez que la responsabilidad del agente aduanero es producto de un régimen especial establecido por el propio Ordenamiento Jurídico Aduanero[[2]](#footnote-2), en el cual cada uno de los actores que intervienen en diversos regímenes aduaneros, deben conocer y aplicar; a pesar de lo cual continua el recurrente realizando alegaciones que pretenden la desaplicación de normas que resultan imperiosas, en aras de mantener el correcto actuar de las personas que intervienen dentro de una actividad de relevancia para el Estado, cual es la función aduanera.

**Así, como ya se señaló en el apartado de las excepciones, los agentes aduaneros, son auxiliares de la función pública, asesores en materia técnica aduanera y de comercio exterior, llevando a cabo, una labor de coadyuvancia con los órganos de la Administración en la gestión pública aduanera, generando una relación de sujeción especial, que a su vez produce una serie de obligaciones y responsabilidades en razón de las cuales, los agentes aduaneros serán garantes ante el importador o exportador, personas de los cuales resultan ser representantes, y también ante el Fisco.**

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

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

De esta forma, las agencias aduanales personas jurídicas responderán exclusivamente cuando se demuestre la situación fáctica indicada por la norma transcrita, de lo contrario, aún cuando el agente aduanero que actuó en el despacho se encuentre ligado a una agencia aduanal y por mandato de la misma llevó a cabo la operación aduanera particular, responderá aquel solamente, siempre y cuando su actuación se adecúe al tipo sancionador establecido en la legislación, sea si su conducta resulta típica, antijurídica y culpable.La agencia de aduanas persona jurídicaes solidariamente responsable por los impuestos dejados de percibir por actuaciones de sus empleados, como auxiliar de la función pública que es y en razón de la representación que ostenta de su mandante, pero para el caso de sanciones por faltas o delitos, deberá asumirlas personalmente el agente aduanero que los cometió, a menos que se compruebe que los representantes legales o los personeros de la empresa, han propiciado actos o hechos que generen la sanción, **lo cual en autos no ha sido demostrado por el recurrente, quien sin fundamento alguno, pretende que sea la Aduana quien demuestre tal circunstancia, cuando se trata de una cuestión que debe ser, no solamente alegada por el interesado, sino debidamente comprobada en expediente, siendo que en el presente asunto ni tan siquiera se desprende tal circunstancia de los elementos que constan en expediente.**

En este sentido y para el caso bajo análisis, no puede tener por probado este Tribunal, con base en los elementos probatorios que constan en autos, que existan hechos o actuaciones que impliquen responsabilidad alguna de la agencia aduanal **XXX**, dado que no se ha constatado su participación en la infracción imputada bajo los términos supra señalados. El recurrente alega responsabilidad por parte de la agencia aduanal de cita, pero no logra comprobar, que, ya sea el dueño o al menos algún representante o personero de **XXX,** hayan favorecido actos o hechos que posibilitaran la comisión de la infracción que se pretende sancionar, tal y como lo exige la normativa que regula la materia. No se demuestra de forma fehaciente la participación de la agencia aduanal o de sus personeros en la propiciación de los hechos que se sancionan, restando solamente imputar los mismos a quien por ley resulta verdaderamente responsable, sea el agente aduanero.

Debe demostrarse mediante prueba idónea la efectiva participación de personeros o representantes de dicha entidad jurídica en la ejecución de los hechos que se imputan en autos, pero el recurrente se limita a señalar su supuesta responsabilidad, así como el infundado deber de la Aduana de demostrar tal participación, sin aportar prueba pertinente que permita comprobar la responsabilidad de la persona jurídica para la cual prestaba sus servicios. La carga de la prueba la soporta quien sostiene determinada posición en un procedimiento, esto bajo el principio de que **“prueba el que afirma”**, no se puede pretender que nadie sea sancionado por meras manifestaciones subjetivas sin respaldo probatorio. El recurrente posee la facultad de presentar todo tipo de pruebas que considere pertinentes, siendo que al final se trata de su propio interés el demostrar si efectivamente la Agencia de Aduanas tuvo injerencia alguna en la comisión de la infracción que se reprocha en autos, es él quien alega participación del dueño de la Agencia Aduanal en las acciones que llevaron a la configuración de la infracción que se le imputa, a pesar de lo cual deja de lado el requisito indispensable de probar su dicho, más allá de sus argumentaciones.

El asunto versa sobre los elementos probatorios existentes en autos, los cuales sostienen la imputación realizada en contra del señor **XXX**, sin que éste logre demostrar sus argumentos de responsabilidad hacia la agencia aduanal de cita o alguno de sus representantes o personeros.

En relación a la necesaria participación y responsabilidad por parte del importador que pretende reprocharle el recurrente, debe tenerse claro que no es posible confundir los sujetos en contra los cuales debe dirigirse un procedimiento determinativo y quienes deben ser llamados como parte en un procedimiento sancionatorio. Así, el sujeto pasivo de la obligación tributaria aduanera, sea el obligado a su cumplimiento, es el contribuyente, o quien resulte responsable del pago, en razón de las obligaciones que le impone la ley, por lo que sujeto pasivo no será solamente quien realice directamente el hecho imponible (contribuyente) sino también otras personas a quienes la ley denomina “responsables”, aún cuando sean ajenos al mismo, es decir, son responsables u obligados por deuda ajena[[3]](#footnote-3). En esta última categoría se encuentra situado el agente aduanero, quien resulta ser solidariamente responsable junto con su mandante por el pago del adeudo tributario, sus intereses, multas y demás recargos correspondientes que surjan o se deriven de las operaciones aduaneras en que intervengan,[[4]](#footnote-4) razón por la cual, podrá la Administración, cuando determine la existencia de sumas pendientes de cancelar, elegir si dirige su acción cobratoria contra el consignatario o consignante de las mercancías, según se esté ante importaciones o exportaciones, o bien, contra el agente aduanero que como representante legal de su mandante, actuó en el despacho aduanero de las mismas.

En este punto, y en relación a la inexistencia de responsabilidad del importador en casos como el que nos ocupa, ha de tenerse presente el hecho de encontrarnos ante un procedimiento sancionatorio, y que si bien en los procedimientos administrativos de ajuste de la obligación tributaria aduanera ejercidos en el control a posteriori, han de ser tenidos como parte tanto al importador-consignatario como el agente aduanero, lo anterior es necesario para cumplir con lo que Ordenamiento Jurídico Aduanero exige al efecto, a tenor de los artículos 102 y 196 de la LGA, en concordancia con el artículo 196 inciso a) del mismo cuerpo normativo. Con base en lo expuesto, en procesos de ajuste y modificación de la obligación tributaria aduanera ejercidos en el control a posteriori la Administración debe tener como parte al consignatario de las mercancías y al agente aduanero, dado que ambos son obligados al pago de las deudas tributarias aduaneras derivadas de los trámites, los regímenes o las operaciones en que intervengan, así como por el pago de las diferencias, intereses, multas, recargos y ajustes correspondientes.

**Al contrario, en procedimientos sancionatorios como el presente, al tratarse de materia impositiva, y al ser la** sanción personalísima**, debe individualizarse la acción u omisión que señala el tipo infraccional, siendo que el elemento que determina el sujeto contra el cual se incoará el proceso, viene dado por la necesaria tipicidad de su conducta, por lo que es preciso determinar si dicha conducta se adecúa a los supuestos establecidos en la norma y que la misma le sea atribuible a título de dolo o culpa, sin que concurra ninguna eximente de responsabilidad. En razón de lo anterior, a diferencia de los procedimientos de ajuste y modificación de la obligación tributaria aduanera, la responsabilidad que se determina en los procedimientos sancionatorios es** personal**, la cual viene definida por lo que establece el tipo sancionatorio específico.**

**De esta forma, en el caso de la infracción tributaria aduanera señalada por el artículo 242 de la LGA, objeto de la presente litis, la misma dispone que será sancionada** *toda acción u omisión que signifique vulneración del régimen jurídico aduanero que cause perjuicio fiscal superior a cien pesos centroamericanos y no constituya delito ni infracción administrativa sancionable con suspensión del auxiliar de la función pública aduanera,* **por lo tanto será sancionada únicamente la conducta que se ajuste a la descripción dada por el tipo indicado, siendo que en el caso de marras, es la conducta del agente aduanero** XXX**, persona física,** **la** **que encuadra** **en el tipo indicado y no la actuación del importador o de la agencia aduanal, aspecto sobre el cual se ahondará en el apartado de fondo de la presente resolución.**

En materia de responsabilidad dentro de los procedimientos sancionatorios, van a ser considerados sujetos de la sanción únicamente aquellos cuya conducta eventualmente se adecúe al tipo establecido en la LGA, y tal y como fue planteado no se ha demostrado que la actuación del importador o de la agencia aduanal **XXX**,encuadran dentro del tipo sancionatorio de marras, resultando inadmisibles los argumentos por medio de los cuales pretende desatender su responsabilidad en el presente asunto y endilgar la misma a dichos sujetos, por lo cual tales alegaciones se rechazan en su totalidad.

Para los efectos, y en aras de circunscribir las razones por las cuales los agentes aduaneros resultan ser los sujetos activos de la infracción sobre la cual versa la presente litis, se encuentra lo dispuesto por el párrafo II del artículo 33 de la LGA, en cuanto señala que es el agente aduanero quien rinde la declaración bajo fe de juramento, y por dicho acto deberá responder en forma personal, lo cual a su vez es ampliado por el numeral 86 del mismo cuerpo normativo, que al efecto reza:

*“… Para todos los efectos legales, la declaración aduanera efectuada por un agente aduanero se entenderá realizada bajo la fe del juramento.* ***El agente aduanero será responsable de suministrar la información y los datos necesarios para determinar la obligación tributaria aduanera, especialmente respecto de la descripción de la mercancía, su clasificación arancelaria, el valor aduanero de las mercancías****, la cantidad, los tributos aplicables y el cumplimiento de las regulaciones arancelarias y no arancelarias que rigen para las mercancías, según lo previsto en esta Ley, en otras leyes y en las disposiciones aplicables. …”* (El resaltado no es del original)

Así, el agente aduanero es el responsable por los datos incorporados en la Declaración Aduanera, debiendo asumir las consecuencias que de su labor específica se desprenda, realizando la misma de forma diligente y acorde al Ordenamiento Jurídico Aduanero, como por ejemplo: el cerciorarse de los datos correctos de las mercancías que presenta a despacho aduanero, o elaborar personalmente las declaraciones aduaneras; se trata de su propia responsabilidad, y es él quien debe saber y medir los riesgos a los que eventualmente pueda quedar expuesto.

Por las razones expuestas, deben rechazarse los alegatos esgrimidos por el recurrente en relación con la responsabilidad de terceros en los hechos imputados.

* **Notificación a todas las partes involucradas**

De la mano con el análisis efectuado supra, tenemos que no lleva razón el recurrente en cuanto a su alegato de haberse producido indefensión alguna al no haberse notificado a todas las partes, ya que tal y como se ha explicado respecto al régimen disciplinario de los agentes de aduana y la responsabilidad que la ley expresamente le impone a las agencias personas jurídicas y personas físicas, así como respecto al importador, es claro que a la única persona que debe llamarse al procedimiento sancionatorio es al sujeto directamente responsable, en este caso al agente de aduanas persona física que participó en nombre de la persona jurídica en el despacho de la mercancía, ya que se está en presencia de un procedimiento sancionatorio en donde la responsabilidad disciplinaria del agente aduanero es clara, tal y como ya se ha señalado, y como de seguido se ampliará en la presente sentencia.

* **Falta de tipificación**

*Establece el recurrente que el procedimiento de multa está tipificado en el artículo 103 del RECAUCA, que es una norma comunitaria, por lo que el procedimiento de sanción debió efectuarse antes de autorizarse el levante de las mercancías, o sea dentro del procedimiento de verificación y con ello darle el debido proceso, de forma que lo actuado es totalmente arbitrario e inconstitucional. Además, alega que se opone al procedimiento sancionatorio porque la diferencia indicada como adeudo tributario fue cancelada con anticipación al levante de las mercancías.*

Para comprender los motivos que llevan a este Colegiado a sostener la improcedencia de tales argumentos de descargo por parte del recurrente, es necesario recordar que el Ordenamiento Jurídico como tal, está constituido por un conjunto de normas que determinan el comportamiento social, económico, político y jurídico de los individuos de un país, siendo que para el caso de Costa Rica, el orden jerárquico de dichas normas sitúa a la Constitución Política por encima de cualquier cuerpo normativo, seguido por los Tratados Internacionales, la Ley o los actos con valor de Ley, los Decretos, Reglamentos o Estatutos Institucionales, y finalmente, las normas sujetas a éstas últimas, como referencia de lo expuesto tenemos los artículos 7 de la Carta Magna y 4 de la LGA, que en lo conducente señalan:

*“ARTÍCULO 7.- Los tratados públicos, los convenios internacionales y los concordatos, debidamente aprobados por la Asamblea Legislativa, tendrán desde su promulgación o desde el día que ellos designen, autoridad superior a las leyes. (…)”*

*“ARTICULO 4.- Fuentes del régimen jurídico aduanero*

*La jerarquía de las fuentes del régimen jurídico aduanero se sujetará*

*al siguiente orden:*

*a) La Constitución Política.*

*b) Los tratados internacionales y las normas de la comunidad centroamericana.*

*c) Las leyes y los demás actos con valor de ley.*

*d) Los decretos del Poder Ejecutivo que reglamentan las leyes y los de los otros Supremos Poderes, en materia de su competencia.*

*e) Los demás reglamentos del Poder Ejecutivo.*

*f) Las demás normas subordinadas a los reglamentos.*

*Las normas no escritas, como la costumbre, la jurisprudencia, la doctrina y los principios del derecho, servirán para interpretar, integrar y delimitar el campo de aplicación del ordenamiento escrito y tendrán el rango de la norma que interpretan, integran o delimitan.*

*Cuando se trate de suplir la ausencia de las disposiciones que regulan una materia y no la insuficiencia de ellas, esas fuentes tendrán rango de ley.*

*Las normas no escritas prevalecerán sobre las escritas de grado inferior.”*

Partiendo de lo expuesto, tenemos que, aún y cuando existe una jerarquización de las normas dentro de nuestro Ordenamiento Jurídico, cada una de ellas no puede ser analizada aisladamente, sino como parte de un todo del bloque de legalidad, que es precisamente el Sistema Jurídico al cual pertenece, debiendo ser por lo tanto, su interpretación armónica, siendo imposible interpretar cada precepto considerándolo fuera del contexto normativo del que forma parte. Así, para determinar el contenido y alcance de un canón es necesario acudir a otros que estén relacionados, es decir, mientras no exista una disposición específica que prohíba tal remisión, la misma debe hacerse.

De conformidad con lo señalado, tenemos que el Tratado de Integración Económica, efectivamente se encuentra por sobre nuestra legislación interna, pero no hemos de olvidar, que de acuerdo con nuestro Sistema Jurídico y como se hizo ver supra, lo dispuesto en las normas centroamericanas debe tener una interpretación global respecto del Ordenamiento Interno de cada país, de allí que algunos temas se regulan en forma general y otros en forma muy puntual, en aras de garantizar la uniformidad de ciertas regulaciones y la flexibilidad en otras, para que lo establecido no riña con las normas domésticas de cada Estado miembro, bajo el respeto del principio de la Soberanía de los Pueblos y con ello respaldar la efectiva integración perseguida.

Por ello, el numeral 103 del RECAUCA[[5]](#footnote-5), sobre el cual fundamenta el recurrente su alegato de arbitrariedad, en una correcta interpretación de la normativa aduanera, no ha de verse en forma separada. Al respecto, tenemos que, precisamente, dicho cuerpo normativo, en su numeral 101, establece una pauta importante para cada país al señalar:

**“*Artículo 101: Resultados de la verificación inmediata***

*De existir conformidad entre lo declarado y el resultado de la verificación inmediata, se otorgará el levante.*

*Cuando los resultados de la verificación inmediata demuestren diferencias relacionadas con clasificación arancelaria, cantidad, valor aduanero, origen de las mercancías u otra información suministrada por el declarante o su representante respecto al cumplimiento de las obligaciones aduaneras,* ***el servicio aduanero procederá conforme a la legislación que regule la materia****.*

*Sin perjuicio del procedimiento administrativo correspondiente, el servicio aduanero podrá autorizar el levante de las mercancías,* ***previa presentación de una garantía*** *que cubra los derechos e impuestos, multas y recargos que fueren aplicables.”*

Es decir, dicha norma claramente deja sentado que cuando existen discrepancias en el resultado de la verificación física realizada por la Aduana en el procedimiento de despacho, referido a diferencias relacionadas con clasificación arancelaria, cantidad, valor aduanero, origen de las mercancías u otra información suministrada por el declarante o su representante respecto al cumplimiento de las obligaciones aduanera, “**el servicio aduanero procederá conforme a la legislación que regule la materia”,** sea el bloque de legalidad de cada país, que rige para este tipo de situaciones; así, será de aplicación no solo la normativa general centroamericana sino la legislación nacional, por remisión propia de aquella.

En otras palabras, lo que la norma centroamericana establece es que, en relación a las consecuencias que se establezcan en razón de diferencias en lo declarado, se faculta a cada Estado a seguir los procedimientos que la legislación nacional establezca. Por su parte, el numeral 101 del CAUCA dispone:

*Artículo 101.—****Sanciones.*** *Las infracciones aduaneras y sus sanciones se regularán de conformidad con la legislación nacional.*

Así, tenemos que el CAUCA regula el concepto o definición de infracción aduanera, infracción administrativa, infracción tributaria, infracción aduanera penal[[6]](#footnote-6), pero claramente ordena que las infracciones aduaneras y sus sanciones se regulen por la legislación nacional de cada Estado, siendo que, tal y como se señaló líneas atrás, el CAUCA posee una jerarquía superior a su Reglamento.

De esta forma, tenemos que para el caso de la imposición de sanciones administrativas o tributarias, según nuestro propio Ordenamiento Jurídico, la determinación de la procedencia o no de las mismas, se realiza a través de un procedimiento especial[[7]](#footnote-7) en caso de que se pretenda aplicar una multa, o bien, un procedimiento ordinario cuando se trata de la suspensión de un auxiliar de la función pública aduanera previsto en la ley, lo anterior por cuanto, la aplicación de las sanciones corresponden al Derecho Penal Tributario, en el que se establece una distinción entre ilícitos o infracciones administrativas tributarias y delitos tributarios tal y como lo prevé la normativa centroamericana y nacional y, en realidad no existe una diferencia esencial entre ambos, sino que más bien se trata de una elección de política criminal del legislador y las diferencias que se han apuntado entre ambos, refieren fundamentalmente a tres aspectos, a saber: 1-al Órgano sancionador; 2-al Procedimiento; y 3- a la Sanción que se puedaimponer.

En un Estado Democrático, los ilícitos administrativos no pueden sustraerse del régimen de garantías constitucionales que rigen el Derecho Penal, de allí que nuestro legislador en procura de dar mayores garantías constitucionales, optó porque los procedimientos sancionatorios se realicen en un procedimiento específico y no en el despacho aduanero que tiene un objetivo distinto, cual es el la determinación de la obligación tributaria aduanera. Dicho procedimiento está desarrollado en el artículo 234 de la LGA que establece que: “*Cuando la autoridad aduanera determine la posible comisión de una infracción administrativa o tributaria aduanera sancionable con multa, notificará en forma motivada al supuesto infractor, la sanción aplicable correspondiente, sin que implique el retraso ni la suspensión de la operación aduanera, salvo si la infracción produce en el procedimiento un vicio cuya subsanación se requiera para proseguirlo. El presunto infractor contará con cinco días hábiles para presentar sus alegaciones, transcurrido este plazo, la autoridad aduanera aplicará la sanción correspondiente, si procede*.” Establece además dicho artículo que en “*el caso de infracciones administrativas sancionables con suspensión, la autoridad aduanera deberá iniciar el procedimiento dispuesto en el artículo 196*” de esa Ley.

En síntesis, respecto a la alegación acerca de que el procedimiento para la ampliación de las multas es el tipificado en el artículo 103 del RECAUCA, tenemos que el mismo ha de interpretarse armónicamente con los artículos 101 tanto del CAUCA como del RECAUCA, que deben ser aplicados en los términos señalados supra, puesto que el artículo 101 del RECAUCA expresamente ordena que el Servicio Nacional de Aduanas proceda conforme a la legislación nacional que regule la materia; de esta forma, al ser uno solo nuestro Ordenamiento Jurídico, y por remisión expresa de la normativa centroamericana apuntada, la materia sancionatoria se rige por la legislación nacional, misma que define que la imposición de las sanciones administrativas debe realizarse en forma diferida al proceso de determinación de la obligación tributaria aduanera, ello en aras de garantizar la aplicación de los principios inspirados en el Derecho Penal, y cumpliendo así con el debido proceso constitucional y legal. De allí que, inclusive la normativa establezca un plazo de 6 años de prescripción para imponer las sanciones correspondientes[[8]](#footnote-8), no llevando razón el recurrente en su alegato.

No debemos olvidar, como respaldo a la posición asumida, que nuestra Carta Magna, misma que como se señaló se encuentra a la cabeza de nuestro Ordenamiento Jurídico, en sus numerales 39 y 41 expresamente dispone que no puede imponerse una sanción, sin antes haberse llevado a cabo un debido proceso, principio que ha de entenderse como una manifestación del Estado que busca proteger al individuo frente a las actuaciones de las Autoridades Públicas, por lo que resulta inconcebible, como lo pretende el interesado, que se apliquen sanciones de multa en el despacho, sin llevarse a cabo un procedimiento, que inclusive es reglado y no discrecional, que permita al sujeto imputado, entre otros: conocer las actuaciones de la Administración, pedir y controvertir [pruebas](http://www.gerencie.com/la-importancia-de-la-prueba.html), ejercer con plenitud su derecho de defensa, impugnar los actos administrativos, y en fin a gozar de todas las garantías establecidas en su beneficio; de esta forma, el debido proceso constituye una garantía infranqueable para todo acto en el que se pretenda, legítimamente imponer sanciones, por lo tanto, la Administración debe garantizar al interesado tal derecho y cualquier actuación que desconozca dicha garantía es contraria a la Constitución, tal y como sería pretender aplicar el numeral 103 del RECAUCA, dejando de lado la legislación nacional en materia de sanciones, que protege el debido proceso, cuyo incumplimiento ocasiona una violación a la Constitución Política.

Por otro lado, tenemos que la posición de descargo asumida por el recurrente, desmerita por completo la agilidad y efectividad que debe caracterizar la mecánica de toda aduana en el procedimiento de despacho, el cual por su naturaleza es sumario, siendo que pretender aplicar un procedimiento sancionatorio, con las características legales analizadas supra y que prescribe nuestra legislación interna, desnaturalizaría el servicio brindado por las Autoridades Aduaneras.

En relación con la argumentación de que se opone al procedimiento sancionatorio porque la diferencia indicada como adeudo tributario fue cancelada con anticipación al levante de las mercancías, se trata de un aspecto que se desarrolla en el fondo de las consideraciones.

**Habiéndose descartado vicio alguno en el procedimiento, este Colegiado procede a conocer el fondo del asunto.**

1. **Sobre la sanción impuesta:**

Revisados los hechos y establecido que no existen vicios del acto administrativo que generen nulidad, se procederá a analizar las consideraciones por las cuales se confirma la imposición de la sanción establecida por la Autoridad Aduanera, consistente en una multa equivalente al valor aduanero de las mercancías por la aplicación del artículo 242 de la LGA al recurrente.

Al tratarse de la posible aplicación de una sanción, al estimar la Aduana Santamaría que se ha cometido una infracción tributaria aduanera contraviniendo o vulnerando las disposiciones del régimen jurídico aduanero, debe tenerse presente que si bien la normativa aduanera la faculta para imponer sanciones a quienes resulten responsables de su comisión, en específico los artículos 6, 13, 24 inciso i), 231 a 235 LGA y concordantes del Reglamento a la LGA, dentro del procedimiento sancionatorio aplicable en sede administrativa, deben respetarse, tal y como ya se indicó, una serie de principios y garantías constitucionales del Derecho Penal pero con sus respectivos matices; dentro de los mismos, se encuentran como fundamentales los principios de tipicidad y culpabilidad[[9]](#footnote-9) 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. En relación con el principio de culpabilidad, el mismo implica que debe demostrarse la relación entre el hecho cometido y el resultado de la acción para que sea atribuible y reprensible 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.

En aplicación de lo expuesto, 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 multa supra citada.

**Principio de Tipicidad:**

El principio de tipicidad es una aplicación de la máxima de legalidad consagrado en el numeral 11 de la Constitución Política y de la LGAP y 108 del CAUCA, que exige la delimitación concreta de las conductas que se hacen reprochables a efectos de su sanción.

Para que una conducta sea constitutiva de una infracción, no es suficiente que sea contraria a derecho, es necesario que además esté tipificada, sea que se encuentre plenamente descrita en una norma; esto obedece a exigencias de seguridad jurídica, pues siendo materia represiva, es necesario que los administrados sujetos a un procedimiento sancionatorio puedan tener entero conocimiento de cuáles son las acciones que deben abstenerse de cometer, so pena de incurrir en una conducta infraccional. Toda sanción debe estar antecedida de una clara demostración de los hechos, pero también de la acreditación de la ilegalidad de la conducta. En ese mismo sentido, nuestra Constitución Política contempla como uno de los pilares fundamentales de los derechos individuales, el artículo 39, que en lo conducente señala:

“**A nadie se hará sufrir pena sino por delito, cuasidelito o falta sancionadas por ley anterior** y en virtud de sentencia firme dictada por autoridad competente, previa audiencia concedida al indiciado para ejercitar su defensa **y mediante la necesaria demostración de la culpabilidad** ...”

De esta forma, el tipo infraccional se constituye en una descripción de un acto omisivo o activo, establecido en un presupuesto jurídico de una ley anterior, mientras que la tipicidad es la adecuación o subsunción de una conducta humana, concreta y voluntaria, al tipo, sea a la descripción hecha en la ley, configurándose en el primer elemento de la conducta punible, derivada del principio de legalidad señalado, *“nullum crimen sine lege”.* Con base en lo expuesto, el juicio de tipicidad es el proceso mediante el cual, los aplicadores del derecho entran a determinar si el comportamiento específico que se les ha presentado para análisis, coincide o no con la descripción típica contenida en la norma.

Así, en aras de analizar la tipicidad del asunto en cuestión, debe primeramente determinarse, no solo la conducta constitutiva de la infracción regulada en la norma que se considera contraria a derecho, sino tambiénes necesario clarificar quién es el sujeto infractor, esto es, el sujeto activo de la infracción.

**Sujeto:**

Teniendo presente que el esquema general sobre responsabilidad en materia de infracciones administrativas o tributarias aduaneras gira en torno a los deberes y obligaciones impuestos por el Ordenamiento Jurídico, de forma tal que quien los cumpla no podrá ser sancionado, pero quien los vulnere deberá responder por tal inobservancia[[10]](#footnote-10), en el eventual caso que la Administración estime que debe abrir un procedimiento tendiente a imponer una sanción, por haber constatado los hechos y circunstancias particulares del caso, haciendo la subsunción de la actuación en el tipo normativo de la infracción, debe efectuarlo contra el sujeto que corresponda de conformidad con la ley.

Por tanto, para el caso concreto el sujeto activo, es decir, la persona que puede cometer la infracción de cita, y de acuerdo a lo estipulado en el artículo bajo análisis, no debe tener una condición especial previamente determinada por el legislador, es decir, no requiere necesariamente ser agente aduanero u otro auxiliar de la función pública, sino que cualquier persona que adecúe su conducta a lo establecido por la norma puede convertirse en sujeto activo de esta infracción. Así las cosas, no existe duda de que el agente aduanero **XXX**, que en todo caso tiene la condición de auxiliar de la función pública aduanera, definido por la legislación como aquellas ***“personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, que participen habitualmente ante el Servicio Nacional de Aduanas, en nombre propio o de terceros, en la gestión aduanera.”*** (Artículo 28 LGA), puede ser autor de dicha infracción, no presentándose ningún problema en cuanto a la determinación del elemento subjetivo del tipo.

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

Respecto a los elementos objetivos del tipo, 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, tal y como se señala a continuación:

* + Lo que debe considerarse en estricto sentido una infracción tributaria, (primer párrafo) y
	+ Aquellas situaciones o supuestos que en principio constituyan delitos de conformidad con los numerales 211 y 214 de la LGA y que en razón de ello debe necesariamente demostrarse la intencionalidad del sujeto, pero que el valor de las mercancías no supere los cinco mil pesos centroamericanos o su equivalente en moneda nacional, en cuyo caso se consideran infracciones tributarias aduaneras, sancionables en sede administrativa. (Segundo párrafo).

En el presente asunto, resulta aplicable lo dispuesto en el primer párrafo, toda vez que este Tribunal no cuenta con ningún elemento en expediente, del cual pueda derivar la intención del recurrente de cometer la anomalía que se le atribuye, no pudiendo este Colegiado estimar que estemos ante la posible comisión de las figuras contempladas en los artículos 211 o 214 de la LGA.

Asimismo la falta que se atribuye al recurrente es evidentemente por la declaración errónea de la clase tributaria de la mercancía, específicamente por los datos correspondientes a la transmisión y extras del automotor, que generó la modificación del valor de importación del vehículo, provocando un perjuicio fiscal que superó los cien pesos centroamericanos, detectado en el procedimiento de verificación, como lo veremos adelante.

En consecuencia, por ser de interés para el caso concreto, revierte especial importancia el desglose de lo dispuesto por el primer párrafo del artículo 242 de la LGA que señala que será infracción tributaria:

*“toda acción y -toda omisión- que signifique una vulneración del régimen jurídico aduanero que cause perjuicio fiscal mayor de cien pesos centroamericanos y no constituya delito o infracción administrativa sancionable con suspensión del auxiliar de la función pública aduanera.”*

Se desprende de lo anterior, que la acción o la omisión del sujeto, para que pueda ser sancionada, sea reputada como típica, debe reunir todas y cada una de de las siguientes cuatro condiciones, mismas que serán analizadas de seguido:

1. que infrinja el régimen jurídico aduanero.
2. que cause perjuicio mayor de $100.
3. que no sea delito.
4. que no esté sancionada con suspensión del auxiliar de la función pública aduanera.

**1. Acción que infringe el Régimen Jurídico Aduanero**: En relación con el caso sometido a conocimiento de este Tribunal, se denota que la conducta que se le atribuye como reprochable al señor **XXX** está debidamente tipificada al encontrarse plenamente descrita en el artículo 242 párrafo primero de la LGA, toda vez que en la declaración aduanera de importación número **XXX del 05 de mayo de 2008**,el agente declara en forma errónea la clase tributaria número **2351142** cuando lo correcto era la número **2234093** determinada por el A Quo, al tratarse de la importación de un vehículo usado marca Honda, estilo Civic EX, año 1997, cilindrada 1.600 cc, combustible gasolina, tracción 4x2, transmisión automática y extras full, y no transmisión manual y extras semifull, y como consecuencia de lo anterior, dicha Autoridad Aduanera procede a realizar asimismo la modificación del valor de importación, generándose un ajuste por la suma de **¢116.145,28**.

De ahí que, deviene necesario hacer de nuevo referencia al marco legal sobre las responsabilidades que prescribe el CAUCA III y la LGA para los agentes aduaneros, ampliando las consideraciones supra desarrolladas al analizar los alegatos de nulidad, a efecto de precisar el ámbito de su responsabilidad regulado por la normativa aduanera especial que rige la materia, con el objeto de demostrar que la acción del recurrente en efecto viola las disposiciones del régimen jurídico aduanero. Veamos.

**El concepto del agente aduanero se encuentra en el numeral 16 del CAUCA III, que lo define como un auxiliar de la función pública aduanera autorizado para actuar habitualmente, en nombre de terceros en los trámites, regímenes y operaciones aduaneras, en su carácter de persona natural, con las condiciones establecidas en ese Código, su Reglamento y la legislación nacional. Por su parte, el artículo 20 del RECAUCA reitera, entre las obligaciones específicas, el desempeño personal de sus funciones, salvo las excepciones de ley.**

**Las anteriores disposiciones deben correlacionarse con lo señalado en la LGA, norma que establece el marco jurídico dentro del cual debe actuar el agente y sus sanciones en caso de incumplimiento, específicamente en el artículo 33 del mismo cuerpo normativo, que define el concepto de agente aduanero.**

**De lo referido podemos extraer, como ya se apuntó líneas atrás, su condición de profesional, asesor de comercio exterior, la prestación habitual de sus servicios y su carácter de auxiliar de la función pública, lo que implica que su actividad está destinada al interés público y es por ello que existe una regulación vía ley y reglamento de su intervención.**

De ahí que resulta necesario, hacer alusión a la importancia que reviste el control para la Autoridad Aduanera, en virtud de que a los agentes aduaneros en su condición de auxiliares de la función pública aduanera, les corresponde coadyuvar en el ejercicio del control.[[11]](#footnote-11) De todos es conocido que de conformidad con la evolución del comercio internacional, la liberación comercial y la globalización, la Aduana ha tenido que modificar su rol tradicional, debiendo actualmente coadyuvar al desarrollo del comercio exterior, apoyándolo y para tales efectos debe tener claras cuáles son sus funciones básicas y cómo debe desempeñarlas para lograr la competitividad requerida. Nos referimos a: la percepción o recaudación eficiente de tributos, control del tráfico internacional de mercancías que disminuya la evasión, y la aplicación de prohibiciones a la importación y exportación de mercancías, según lo establecido en los artículos 6 y 9 de la legislación aduanera.

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

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

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

De ahí la especial importancia que para el Fisco tiene, la participación de este auxiliar de la función pública en el procedimiento de despacho, al punto de que partiendo del principio de buena fe y responsabilidad de sus actuaciones le ha delegado parte de la gestión aduanera, de tal suerte que el agente se ha convertido en su coadyuvante o cogestor. Paralelamente a ello, el agente por tal cogestoría ha asumido un régimen de responsabilidad no sólo frente a su cliente sino también ante el Fisco, por el ejercicio de su representación legal. Dentro de ese orden de ideas, los agentes aduaneros están sujetos de manera directa a los deberes y obligaciones que le impone la ley en virtud de su carácter de munera pública, habiéndose establecido de forma clara y directa el ámbito de su responsabilidad, por lo que al definirse tan manifiestamente la misma, el régimen de obligaciones revierte un especial carácter por la condición propia de estos sujetos. Es por ello que del Ordenamiento Jurídico Aduanero, derivan una serie de deberes determinados para el agente aduanero, en virtud de una relación jurídica preestablecida, que la doctrina ha llamado: relaciones de sujeción especial[[12]](#footnote-12) o relaciones especiales jurídico-administrativas[[13]](#footnote-13) como es, entre otras, la existente entre la Administración Aduanera y el auxiliar de la función pública.

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

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

**Queda claroque la declaración aduanera constituye, de conformidad con nuestra legislación aduanera, el medio establecido para 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 correcta descripción de las mercancías y su valor 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. ...***

***h)*** *Valor en aduana****, valor de la prima del seguro y flete y monto declarado en la factura*.” (El resaltado no es del original)….**

De ahí que a efecto de lograr una clara comprensión de la forma en que la acción del recurrente quebranta las disposiciones del régimen jurídico aduanero, estima este Tribunal, que sin entrar al análisis del fondo de la modificación de la obligación tributaria aduanera en el presente asunto y su ajuste, puesto que el mismo está firme, que sirvió como antecedente para el inicio del presente procedimiento sancionatorio, tal y como ya se señaló anteriormente, se tienen por ciertos los hechos que constan en expediente al respecto, partiendo por tanto que el recurrente declaró, al momento de presentar la Declaración Aduanera de Importación número **XXX del 05 de mayo de 2008,** ante la Aduana Santamaría, incorrectamente los datos del automotor, específicamente la transmisión y las extras, por lo que le correspondía la clase tributaria **2234093** en lugar de la clase tributaria declarada y como consecuencia de lo anterior, procede otro valor de importación, incumpliendo lo prescrito en el artículo 86 de la LGA en análisis y tratándose de la importación de un vehículo usado, es de obligado acatamiento cumplir además con la especial regulación establecida por la normativa que rige la materia para determinar el valor de importación o base imponible de los vehículos usados de las partidas 87.02, 87.03 y 87.04. Sobre el tema ya este Tribunal[[14]](#footnote-14) se ha manifestado sobre la obligatoriedad de aplicar el procedimiento reglado para la valoración de la importación de tales vehículos, ordenada en el Decreto Ejecutivo 32458-H publicado en la Gaceta 131 del 7 de julio del 2005 con el cual se deroga el Decreto Ejecutivo número 29265-H del 24-01-01 publicado en La Gaceta N° 27 del 07 de febrero de 2001, vigente al momento de los hechos.

Por tanto, al estar demostrado que el señor **XXX**,es el agente aduanero que tramitó la Declaración Aduanera número **XXX del 05 de mayo de 2008**, según consta en la misma Declaración Aduanera de cita, la cual ampara la importación de un vehículo usado, en su condición de auxiliar de la función pública aduanera, por la especial sujeción que tiene, según se consignó supra, está obligado a tener pleno conocimiento de sus atribuciones, deberes y obligaciones desde el momento mismo en que es autorizado para desempeñarse como tal, comprendiendo dentro de ellas, la correcta presentación de la declaración aduanera, con toda la información requerida por la normativa para determinar la obligación tributaria aduanera, en especial la descripción de la mercancía incluyendo su valor, según lo ordena el artículo 86 de la LGA y por ende, en caso de incumplimiento tiene clara conciencia de las sanciones que le podrían ser aplicadas.

De ahí que, por tratarse en la especie de la importación de un vehículo usado, de la partida 87.03, necesariamente estaba compelido no solo a cumplir con lo anterior, sino también a aplicar las especiales regulaciones que el Ordenamiento Jurídico ha establecido al efecto, para determinar su valor de importación o base imponible ordenada en los Decretos supra indicados vigentes al momento de los hechos.

Así las cosas, en el presente caso, al declarar una clase diferente y un valor de importación que no correspondía para el vehículo en referencia a pesar de que estaba obligado a hacerlo correctamente, en estricta aplicación de la LGA y los decretos señalados, se determina que se está ante una acción del recurrente que en efecto quebrantó el régimen jurídico aduanero, en los términos analizados.

En este punto, es necesario hacer referencia a los argumentos vertidos por el recurrente, en el sentido de que eventualmente puede existir una responsabilidad compartida por parte de la Administración, al haber existido una verificación de los datos declarados durante el despacho del vehículo objeto de la Declaración Aduanera de cita, así como el alegato de que la responsabilidad del agente aduanero se limita a las actuaciones llevadas a cabo durante el despacho de las mercancías.

En tal sentido, debe señalarse que el hecho de que durante el despacho de las mercancías, la Administración no haya realizado ningún reparo, no significa que las Autoridades Aduaneras no puedan, conforme al artículo 62 de la LGA, revisar dentro del plazo de 4 años, la determinación de la obligación tributaria aduanera, sin que ello sea violatorio de derechos adquiridos o situaciones ya consolidadas, ni que implique errores o omisiones, mucho menos responsabilidad alguna de la Administración.

El legislador no estableció una limitante para el ejercicio del control aduanero, siempre y cuando el mismo sea llevado a cabo dentro del término apuntado supra, de esta forma, el artículo 93 de la LGA, regula la verificación dentro del procedimiento de despacho de las mercancías, indicando expresamente que la misma no limitará las facultades de fiscalización posterior a cargo de la Autoridad Aduanera; quedando claro que, dentro del control concebido por el legislador, es **legalmente posible** que respecto de una misma mercancía, pueda la Administración ejercer sus facultades de revisión en momentos diferentes, no pudiendo el recurrente establecer una responsabilidad, por actuaciones que se ajustan a Derecho.

En cuanto a la responsabilidad del agente aduanero con posterioridad al despacho, y sin que este Tribunal entre a analizar la procedencia o no de lo ocurrido durante el ejercicio del control aduanero por parte de la Administración Activa, situación que no forma parte de la litis sometida a su conocimiento, es importante hacer ver al recurrente que el mandato aduanero, en los términos previstos por la legislación, no se extingue una vez efectuado el levante de las mercancías, dado que la LGA señala, en su numeral 33, que el agente aduanero es el representante legal de su mandante para **las actuaciones y notificaciones del despacho aduanero y los actos que deriven de él**. Para el caso concreto, tenemos que la actuación que se imputa, guarda directa relación con el despacho del vehículo de repetida cita, en primer lugar porque el control ejercido lo es en razón de la importación del automotor, y en consecuencia, es precisamente la errónea declaración de la clase tributaria y el valor aduanero del mismo, la conducta que encuadra en el tipo que se pretende aplicar, por lo que, de acuerdo a la disposición expresa de Ley, aún con posterioridad al despacho, el agente aduanero conserva su responsabilidad como auxiliar de la función pública, siendo que el argumento esbozado por el señor **XXX**, se encuentra en abierta oposición a la naturaleza misma del régimen de responsabilidades establecido para dichos auxiliares.

**2-Acción que cause perjuicio fiscal mayor a cien pesos centroamericanos**: En este sentido no cabe duda de que la diferencia en el monto de impuestos que se derivó por la incorrecta declaración del valor del vehículo amparado a la Declaración **XXX del 05 de mayo de 2008**, generó un perjuicio fiscal mayor a cien pesos centroamericanos, ya que el monto o diferencia de impuestos no declarados fue de **¢116.145,28**, según consta en el expediente, y siendo que a la fecha en que surge el hecho generador de la obligación tributaria aduanera (el momento de la aceptación según el artículo 55 LGA), el tipo de cambio del colón respecto del dólar era de **¢491,33** según consta en el la Declaración Aduanera, sin lugar a dudas el perjuicio generado es superior a cien pesos centroamericanos, que a para ese momento equivalían a **¢49.133,** en contrario al monto de la diferencia o perjuicio fiscal causado que asciende a la suma de **¢116.145,28**.

En relación con el tema de la existencia de perjuicio fiscal, es importante, antes de analizar las razones que fundamentan su efectiva existencia en el cuadro fáctico que nos ocupa, circunscribir los objetos de tutela propios de la materia aduanera, con el fin de percibir claramente el por qué se afirma la existencia de dicho perjuicio, siendo que sobre el tema ya se ha adelantado supra, al hacer referencia al control que ejercen las Autoridades Aduaneras y a la coadyuvancia ejercida por los auxiliares de la función pública. En este sentido, tenemos que las Administraciones Aduaneras poseen un ámbito de acción en el que convergen el controlaplicado a las relaciones de éstas para con los administrados en general, con los auxiliares que cooperan en sus funciones, lo mismo que su ámbito de acción se despliega hacia la percepción de tributos. El control persigue el cumplimiento de actividades continuas, destinadas, entre otras, a supervisar la entrada, permanencia, traslado, circulación, almacenamiento y salida de mercancías, unidades de carga y medios de transporte, hacia y desde el territorio aduanero, lo mismo que las actuaciones de los auxiliares que converjan en dichas actividades. La recaudación oportuna por su parte, constituye el pilar en que se despliega toda la potestad tributaria con que cuentan los Estados, consistente en aquella facultad jurídica de exigir contribuciones cuando se verifiquen determinados hechos, que generan la iniciativa o potestad del Estado para recaudarlos.

De esta forma, se concibe al control aduanero y la recaudación, junto con una serie de valores polarizados, como intereses colectivos que aplicados por la Potestad Sancionadora Estatal, integran, como elementos básicos, la estructura de los diferentes tipos infraccionales en materia aduanera, dentro de los cuales se encuentra el numeral 242 de la LGA, aplicado en autos. Así, las funciones que despliegan las Autoridades Aduaneras, guardan estrecha relación con los pilares propios del Derecho Aduanero Sancionador, por lo que cualquier transgresión a los mismos, se torna en un menoscabo a la función Estatal, desde el punto de vista de que la sociedad aspira proteger la potestad aduanera*,* el orden establecido y su misión de control de las operaciones aduaneras, tanto como el interés fiscal, siendo que estos representan presupuestos indispensables para viabilizar la funcionalidad de la Administración Pública, la cual se alimenta de los ingresos fiscales y uno de estos es precisamente el ingreso impositivo mediante el control aduanero, por lo tanto, la afectación a la funcionalidad del Estado también opera por la transgresión de dicho control.

Teniendo claro el panorama dentro del cual se estructura el Derecho Aduanero en particular, y la Potestad Sancionatoria aplicada dentro de esta rama, misma que tiene como fin prevenir la lesión o puesta en peligro de los intereses colectivos o valores positivos que la colectividad ha decidido proteger y que por lo tanto han sido tomados en cuenta por la Ley, y retomando el análisis de tipicidad, debe tenerse en consideración que para el caso concreto, fue por la efectiva acción de la Administración Aduanera, que en ejercicio de su función de control realizó la inspección sobre el vehículo amparado a la Declaración de cita, actuación plasmada en el acta número DF-DEN-OP-302-2008 del 08 de marzo de 2008, levantada por parte de funcionarios de la Dirección de Fiscalización de la DGA (ver folios 01 y 02), que se percata de la incorrección cometida, y por ende se logró recuperar la diferencia de impuestos adeudada, porque en efecto, como señala el recurrente, se cubrió, posteriormente, la totalidad del adeudo tributario, mismo que fue determinado por la Administración, puesto que de lo contrario el Estado no hubiese podido en ese momento resarcirse del perjuicio causado.

De esta forma, el perjuicio económico se causó, se consumó en el momento mismo en que el agente aduanero consignó en forma errónea la clase tributaria del vehículo que provocó la modificación de su valor de importación, cancelando en consecuencia un monto menor al que correspondía. El [término](http://www.enciclopedia-juridica.biz14.com/d/termino/termino.htm) consumar significa dar cumplimiento, perfeccionar; así, una infracción consumada es aquella que se ha perfeccionado, o lo que es lo mismo, el [hecho](http://www.enciclopedia-juridica.biz14.com/d/hecho/hecho.htm) alcanzó una objetividad jurídica, poseyendo todas las características dispuestas por el tipo formal. Para el caso bajo análisis, lo que sucedió en forma posterior a la realización de la infracción, fue la revisión por parte de la Administración Activa en ejercicio de su potestad de control, sin embargo, el agente ya había completado su anomalía, la cual coincide con la acción de presentar la Declaración de cita con datos incorrectos, misma que por regla general ha de ser autodeterminada, prepagada y transmitida electrónicamente, según lo disponen los artículos 86 de la LGA y 241 de su Reglamento.

Para el caso de la conducta bajo examen, no existe duda de que la vulneración jurídica respecto se llevó a cabo, lo cual significa que la ejecución de la conducta prevista por el tipo fue completa, produciéndose el resultado previsto por la norma infraccional. El monto correcto que debía percibir el Fisco fue establecido en virtud del actuar propio de la Autoridad Aduanera, por lo que no resulta atendible el argumento de que no hubo perjuicio económico, dado que el mismo se produjo desde el momento mismo de la perfección de la infracción, tal y como se apuntó; en este sentido, si los funcionarios aduaneros no detectan las inconsistencias declaradas al momento de realizar la inspección del automotor, según consta en el acta citada, la mercancía no hubiese pagado los impuestos que efectivamente le correspondían, prolongando en el tiempo el perjuicio fiscal y afectando así los intereses patrimoniales del Estado, en otras palabras, la vulneración hubiese continuado ininterrumpida de no haber sido por la actuación de la Administración.

Lo anterior ha sido ratificado en Sentencia N°2766-2009 del Juzgado Contencioso Administrativo y Civil de Hacienda, de las siete horas y cincuenta y cinco minutos del dieciocho de noviembre del año dos mil nueve, al declarar en primera instancia sin lugar, un proceso ordinario que pretendía la nulidad de la sentencia número 124-2005 dictada por el Tribunal Aduanero Nacional de las 9:40 hrs. del 15 de abril del 2005, que a su vez confirmó la sanción impuesta por la Aduana de Caldera, fundamentada en la infracción tributaria del artículo 242 de repetida cita, refiriéndose precisamente al mismo tema del perjuicio fiscal. Reza la sentencia en lo que interesa:

“*En este contexto, el argumento de que no se produjo lesión porque que se pago posteriormente la diferencia tributaria, pierde sentido pues, aparte de ese carácter preventivo del derecho sancionador que se rescata en la cita, es evidente que* ***la lesión al Fisco se produce desde el momento en que se declara una mercadería con una partida distinta, de lo que se deriva una diferencia que si no es por la fiscalización posterior de la administración tributaria, no se hubiera advertido y satisfecho****. Conviene tener presente que estamos ante un evento de autodeterminación tributaria,* ***que se produce, justamente, con la formulación, presentación y pago correspondiente de la declaración tributaria****. En consecuencia,* ***es a partir de ese momento en que se da la lesión al Fisco aunque al final, producto de una fiscalización ulterior su subsane la omisión de pago****. Por otra parte se hace énfasis en la acción en que se quiere asimilar lo actuado lo cual se considera un mero error material a con un hecho doloso que pretenda defraudar al fisco. Del modo que se evidencia en la resolución del Tribunal Aduanero Nacional, lo que se reprocha al actor no es una conducta dolosa, sino* ***la falta de diligencia o cuidado en la presentación adecuada de la declaración, ponderando, particularmente su formación en la materia****.”* (El resaltado no es del texto)

**3-Que no sea delito:** Otra de las condiciones que la norma establece es que la acción no sea constitutiva de delito. Sobre el particular no consta en expediente ningún elemento del cual se pueda presumir que se está ante un posible delito, en virtud de lo cual se estime que el asunto deba ser trasladado a la sede penal, como autoridades competentes para la valoración respectiva, de conformidad con lo prescrito por el numeral 229 de la LGA.

En este sentido debe apuntar el Tribunal, sin perjuicio de ahondar sobre este tema cuando se analice el tema de la culpabilidad, que en efecto, no se desprende de los autos intencionalidad en la acción anómala del recurrente, como para entrar a considerar la remisión del asunto a los tribunales penales.

**4-Que no esté sancionada con suspensión del auxiliar de la función pública aduanera:** Al efecto procede revisar los artículos 237, 238, 239, 240 y 241 de la LGA, que son las normas que en nuestro medio, sancionan con suspensión de actividades al auxiliar de la función pública aduanera que adecúe su conducta a lo que en ellas se dispone, resultando evidente de su comprobación, que los hechos del presente caso, no encuadran en ninguna de ellas.

Así las cosas, dado que en la especie la conducta del señor agente aduanero, se adecúa sin lugar a dudas a las condiciones del tipo establecido por el artículo 242 de la LGA, resta por analizar cuál es la sanción aplicable y si tal acción puede ser atribuida subjetivamente al recurrente por lo que de seguido se hará referencia a tales aspectos.

**Sanción:**

Respecto al tema de la pena o sanción impuesta con base en el artículo 242 de la LGA, resulta claro que el legislador en forma expresa sancionó con multa equivalente al valor aduanero de las mercancías, toda acción u omisión que signifique una vulneración del régimen jurídico aduanero que cause un perjuicio fiscal superior a cien pesos centroamericanos y no constituya delito ni infracción administrativa sancionable con suspensión del auxiliar de la función pública aduanera, multa impuesta al infractor que adecúe su comportamiento a las acciones u omisiones previstas por la norma, tal y como sucedió en el presente asunto.

**Culpabilidad:**

Procede examinar si en la especie puede demostrarse que la actuación del recurrente supone dolo o culpa en la acción sancionable, correspondiendo de seguido el análisis de responsabilidad subjetiva del infractor para determinar si ha de imputársele la conducta sancionada.

**Al respecto debe reiterarse, tal y como ya se adelantó líneas atrás, que en efecto se hace necesaria la demostración de la culpabilidad para que a una persona, en este caso un agente aduanero persona física, se le imponga una pena, lo cual deriva del principio de inocencia el cual se encuentra implícitamente consagrado en el artículo 39 de la Constitución Política, transcrito supra*.* Lo anterior implica en consecuencia que a ninguna persona se le podrá imponer sanción, en este caso administrativa, sin que a través de un procedimiento en que se respete el derecho de defensa, se haya demostrado en forma previa su culpabilidad.**

**Sobre este principio nuestra Sala Constitucional en Sentencia número 6813-96 del veintidós de diciembre de 1996, consideró que la necesaria demostración de culpabilidad, es aplicable al Derecho Administrativo sancionador, derivado de la exigencia que en ese sentido establece el propio texto constitucional en su artículo 39, lo que en definitiva, excluiría toda forma de responsabilidad presunta u objetiva. En dicha oportunidad se consideró:**

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

Es claro entonces que debe realizarse una valoración de la conducta del posible infractor, determinando la existencia del dolo o la culpa en su actuación, puesto que la culpabilidad presupone la existencia de la imputabilidad o sea la condición del infractor que lo hace capaz de actuar culpablemente, su vigencia permite que un sujeto sea responsable por los actos que podía y debía evitar, se refiere a la situación en que se encuentra la persona imputada, la cual, pudiendo haberse conducido de una manera ajustada a derecho no lo hizo. Lo anterior se basa en la máxima de que no hay pena sin culpa, debiéndose demostrar en el presente caso el elemento subjetivo, esto es, que el recurrente efectivamente omitió el cumplimiento de determinada obligación y que no existe una causa eximente de responsabilidad, es decir que no existe ninguna justificación que permita establecer que no tiene culpa alguna o no le es reprochable la conducta, pues no dependía de su actuación los hechos atribuidos[[15]](#footnote-15).

Se debe entonces, realizar una valoración subjetiva de la conducta del posible infractor, determinando la existencia del dolo o la culpa en su actuación, siendo que esta última se presenta cuando obrando sin intención y sin la diligencia debida se causa un resultado dañoso, previsible y penado por ley. Así tenemos, entre las formas de culpa el incumplimiento de un deber, actuando sin la debida precaución (negligencia) o el afrontamiento de un riesgo (imprudencia).

Para el caso concreto, a pesar que no se tiene por demostrado en la especie que la actuación del señor **XXX** haya sido cometida con dolo, esto es, que haya presentado la declaración de marras con error u omisión en forma intencional, pretendiendo burlar al Fisco y queriendo ese resultado, sin embargo, sin lugar a dudas tal infracción sí se puede imputar a título de culpa, entendiendo por tal conforme a la doctrina “…*la falta a un deber objetivo de cuidado que causa directamente un resultado dañoso previsible y evitable…* ”*[[16]](#footnote-16)*, fundamentándose el reproche personal contra el autor que no ha omitido la acción antijurídica aunque podía hacerlo*,* aspecto que puedeverificarse en autos de conformidad con el análisis jurídico ya realizado respecto a las responsabilidades que el Ordenamiento Jurídico Aduanero le había impuesto al imputado, así como con los documentos que constan en expediente, existiendo una clara y directa relación de causalidad entre la presentación y transmisión de la declaración incorrecta por error en la clase tributaria y el valor de importación de repetida cita y la falta de diligencia del señor **XXX**, tal y como se analiza a continuación.

Así, es ineludible el obligado conocimiento que el recurrente, como agente aduanero persona física, posee de las sanciones que determinada la legislación si no cumple con sus obligaciones legales y reglamentarias, por ello no podía permitir el A Quo que ocurrieran los hechos que se discuten en el presente caso sin imponer la pena respectiva, ya que como se analizó supra, el incumplimiento del régimen de responsabilidad al que se encuentra sometido el imputado es evidente, estimando este Tribunal que es correcta la actuación de la Administración al sancionar al recurrente por incumplir con las prescripciones señaladas, puesto que del análisis de los elementos que constan en autos, efectivamente se determina que el agente aduanero **XXX** ha actuado en forma negligente, al haber declarado una transmisión y extras respecto al vehículo importado, que no correspondían, violentando lo dispuesto en el artículo 86 de la LGA y el procedimiento especial para la determinación del valor de importación de los vehículos usados establecido en el Decreto Ejecutivo 32458-H publicado en la Gaceta 131 del 7 de julio del 2005, vigente al momento de los hechos,sin la cautela o precaución necesarias para evitar el resultado perjudicial al consignar una clase tributaria y un valor de importación que no correspondían al vehículo objeto de la controversia, sin que se haya probado en expediente algún eximente de responsabilidad a tenor de lo dispuesto en el artículo 231 de la LGA, según se analizará más adelante.

Desde la vigencia misma del el Decreto Ejecutivo número 32458-H, con el que se establece el ***“****Procedimiento de valoración para la importación de vehículos en condición de usados”,* se posibilitó el uso o empleo legal de la lista oficial de valores de la Dirección General de Tributación, además de la posibilidad del agente aduanero de consultar páginas de internet y el llevar a cabo la revisión previa prevista por el Ordenamiento Jurídico Aduanero en el numeral 84 de la LGA[[17]](#footnote-17), todas estas herramientas puestas a disposición del auxiliar de la función pública para llevar a cabo una correcta declaración de las mercancías, siendo obligación de éste haber cumplido con el procedimiento reglado, y en todo caso, si hubiese tenido discrepancias sobre la modificación de la obligación tributaria y el ajuste correspondiente, en virtud del procedimiento aplicado para variar la clase tributaria, debió en el momento procesal oportuno ejercer su derecho de defensa presentando los recursos de ley, facultad que no practicó tal y como ya se señaló anteriormente, discusión que jurídicamente no incumbe al presente procedimiento sancionatorio, y de ahí que se reafirma que la correcta descripción de todas las características del vehículo es de vital importancia, habiéndose demostrado en el presente asunto que el recurrente declaró, al momento de presentar la Declaración Aduanera de importación **XXX del 05 de mayo de 2008** en lo que interesa y entre otros datos, para el vehículo usado marca Honda, estilo Civic EX, año 1997, cilindrada 1.600 cc, combustible gasolina, tracción 4x2, la case tributaria **2351142**, determinando el A Quo que por las características del vehículo, específicamente siendo transmisión automática y extras full, le corresponde la clase tributaria número **2234093** en lugar de la declarada, y como consecuencia de lo anterior, procede otro valor de importación, modificando el declarado,infringiendo el recurrente, en forma evidente lo prescrito en el artículo 86 de la LGA así como los Decretos supra referidos, en virtud de la especial regulación establecida por la normativa que rige la materia para determinar el valor de importación o base imponible de los vehículos usados, entre otras, de la partida 87.03., que son de ineludible acatamiento para el recurrente.

Adviértase la innegable obligación que posee el agente aduanero respecto a la declaración del valor correcto de las mercancías, como elemento para la determinación de la obligación tributaria aduanera, que el ya citado numeral 86 de la LGA fue incluso reformado[[18]](#footnote-18) en aras de que, en razón de las diversas interpretaciones que se habían dado al efecto, expresamente se aclarara que debía incluirse como parte de la información que necesariamente correspondía suministrarse bajo la fe de juramento, reafirmando no solo la trascendencia del elemento valor, sino la incuestionable responsabilidad del auxiliar que elabora la declaración aduanera por el dato que se aporte a la Autoridad Aduanera en este sentido; ratificando esta posición, encontramos que el artículo 14 del Decreto apuntado, señala que el agente aduanero, como responsable del desalmacenaje de los vehículos, debe consignar en la declaración aduanera *“una descripción detallada de las características de éstos, en los términos que disponga la Dirección General de Aduanas, conforme al artículo 86 de la Ley General de Aduanas.”*

Nótese como el recurrente, como auxiliar de la función pública, posee plena capacidad de comprender la antijuridicidad de la conducta imputada, lo mismo que el hecho de que la misma no se adecua al régimen de responsabilidades al que se encuentra sometido, por lo tanto, no cabe duda de que nos encontramos ante una conducta típica y antijurídica, cuyo resultado era perfectamente previsible y evitable por parte del sujeto activo de la infracción, de haber atendido el deber de cuidado que le era exigible. Téngase presente que la responsabilidad descansa en el libre albedrío, que es la facultad humana de dirigir la conducta según los dictados de la razón propia y de la voluntad del individuo, siendo que bajo esta premisa, el señor **XXX** actuó con plena libertad a la hora de declarar bajo la fe de juramento las características del vehículo en cuestión, lo mismo que la clase tributaria y el valor de importación, con pleno conocimiento de las obligaciones que le eran exigidas; en síntesis, contó con absoluta libertad para decidir si adecuaba o no su actuación a lo que la legislación aduanera le requería.

Así, considera este Colegio que la infracción en el presente caso, se puede imputar a título de culpa, en el tanto no es razonable que el recurrente teniendo los conocimientos técnicos necesarios así como los instrumentos jurídicos pertinentes para realizar una correcta declaración, haya en forma negligente realizado una declaración aduanera que por ley, se realiza bajo fe de juramento, con un error tan claro, toda vez que no es procedente que un agente aduanero profesionalmente preparado, rinda bajo la fe supra señalada, una declaración aduanera en la cual incorpora una clase tributaria y un valor de importación que no corresponden, dada su responsabilidad como cogestor del Fisco.

En otras palabras, en el presente asunto la culpa se asienta en la violación del deber de presentar la declaración aduanera de importación correctamente, sin inexactitudes ni errores, esto es, incluyendo conforme a derecho todos los datos necesarios según lo establecido por el artículo 86 de la LGA, así como cumpliendo con la normativa especial para la determinación del valor de importación de los vehículos usados regulados en los decretos ya señalados, no existiendo por parte del señor **XXX** la diligencia mínima que implica el ejercicio de una actividad especializada de un agente aduanero, de conformidad con lo preceptuado por los artículos 33 y siguientes de la LGA, norma que lo conceptualiza como un profesional, especialista en la materia, auxiliar del comercio exterior, coadyuvante de la función pública, que ejerce su actividad en forma habitual, y cuya participación resulta obligatoria según la propia legislación aduanera, debiendo la misma necesariamente contribuir con un valor agregado en la calidad y veracidad de sus actuaciones, siendo inaceptable que se pretenda, como lo hace el recurrente, hacerle ver como un simple intermediario que recibe datos del importador; todo ello sin que existan en la especie causas eximentes de responsabilidad, entendidas, en el presente asunto, como aquellas circunstancias que permiten que el recurrente no sea sancionado con la multa creada por la ley, sin perjuicio que el hecho constitutivo de la infracción tributaria aduanera se encuentre acreditado, por existir alguna circunstancia eximente de responsabilidad de las contenidas en el artículo 231 de la LGA.

Por lo que resulta inaceptable en criterio de este Tribunal, que un agente aduanero que, tal y como ya se señaló, tiene características especiales, al encontrarse dentro de la categoría de relaciones de sujeción especial prevista en el artículo 14 de la Ley General de la Administración Pública, y que entre otras áreas, cuenta con especialización de la técnica aduanera, declare una clase tributaria y valor de importación incorrectos, de forma tal que su actuar es imprudente y negligente al dejar de cumplir con las prescripciones normativas de repetida cita que su deber funcional le exige, produciendo el resultado descrito y sancionado en el artículo 242 de la LGA, a causa de no haber previsto ese resultado siendo previsible, en virtud de no cumplir con el deber de cuidado que debía observar según las circunstancias y condiciones personales como agente aduanero y auxiliar de la función pública aduanera.

Es importante apuntar, que la Administración asienta debidamente, desde el acto de inicio del procedimiento y reiterándolo en la resolución que conoce el recurso de reconsideración, la conducta negligente del señor **XXX**, en relación con la imputación e intimación señalada en el caso, estimando que no actuó cuidadosamente en el ejercicio de sus funciones cuando declaró incorrectamente la clase tributaria del vehículo amparado a la Declaración Aduanera de repetida cita, sin cumplir en forma diligente con sus obligaciones para con el Fisco.

En relación a posibles eximentes de culpabilidad, y aún y cuando el recurrente no hace referencia expresa a ninguno de ellos, el análisis de los mismos resulta procedente para la demostración efectiva del reproche al sujeto imputado.

Primeramente, es claro que en el caso que nos ocupa, no estamos ante la presencia de un simple error material[[19]](#footnote-19) sobre el cual si bien la doctrina no coincide siempre sobre la definición de su concepto, en términos generales si hay consenso de que se trata de un error manifiesto, ostensible e indiscutible, implicando por sí solo la evidencia del mismo sin mayores razonamientos y exteriorizándose por su sola contemplación. Constituye una mera equivocación elemental, una errata, tales como, errores mecanográficos, defectos en la composición tipográfica, entre otros, cuyos actos que contienen este tipo de error, su declaración jurídica es válida y lo que ocurre es una anomalía en su exteriorización, al ser el error patente y claro, sin necesidad de acudir a interpretación de normas jurídicas.[[20]](#footnote-20) De ahí que vistas las características configuradoras del error material, la eximente de responsabilidad contenida en el numeral 231 de la LGA, que excluye la culpabilidad en caso de estar frente a errores materiales sin incidencia fiscal, no opera en la especie, pues los efectos de la incorrecta declaración ya fueron amplia y claramente demostrados supra, y la acción imputada al recurrente no se trata de una simple equivocación elemental, sino por el contrario, es claro que ha incumplido en forma negligente con su deber de suministrar la información y los datos necesarios para determinar la obligación tributaria aduanera del vehículo en cuestión, estando obligado a ello en virtud de los deberes y responsabilidades que el ordenamiento jurídico le impone a los agentes aduaneros.

Asimismo no se da la fuerza mayor, por la que se entiende un evento o acontecimiento que no haya podido preverse o que, siendo previsto no ha podido resistirse[[21]](#footnote-21), ni el caso fortuito[[22]](#footnote-22) o evento que, a pesar de que se pudo prever, no se podía evitar aunque el agente haya ejecutado un hecho con la observancia de todas las cautelas debidas. La situación que operó en el presente asunto, es totalmente previsible, ya que depende de la voluntad del hombre y pudo evitarse. El agente aduanero pudo tomar las medidas necesarias para no efectuar una incorrecta declaración, sin que existan circunstancias o causas que eximan o eliminen su culpabilidad, tal y como ha quedado debidamente demostrado supra.

En razón de lo expuesto, a las consideraciones de hecho y de derecho y en atención a la evidente y demostrada violación del deber de atención y diligencia por parte del agente recurrente en la especie, en virtud de que no tuvo la debida diligencia al momento de presentar la declaración, lo cual evidencia que con un poco más de atención, estudio y cuidado, hubiera evitado la vulneración del régimen aduanero, por lo que siendo la negligencia, una de las formas en que se manifiesta la culpa, y al no operar eximentes de responsabilidad, mediando la aplicación de la sana crítica a la hora de valorar los elementos probatorios existentes en autos, y con base en los razonamientos expuestos, es que éste Colegiado no vislumbra duda razonable alguna, que impida la aplicación de la sanción objeto de la presente litis en contra del aquí recurrente, bastando a los efectos, dejar establecida la contundencia con la cual este Tribunal considera al Agente Aduanero recurrente, como sujeto responsable de la infracción de marras.

Así las cosas, estima este Colegio que el agente recurrente no tuvo la debida diligencia al momento de presentar la Declaración Aduanera con la respectiva información exigible, lo cual evidencia que con un poco más de atención, estudio y cuidado, y utilizando las herramientas que el propio Ordenamiento Jurídico le proporciona, hubiera evitado la vulneración del régimen aduanero.

De esta forma, teniéndose respaldada la constitucionalidad de la norma empleada, descartándose la existencia de nulidad alguna que vicie el presente procedimiento, y habiéndose constatado que la conducta desplegada por el agente aduanero **XXX** se subsume a la infracción contenida en el numeral 242 de la LGA, sin que se encuentre amparada por una causa excluyente de la tipicidad, y poseyendo todos los elementos exigidos por el tipo, además de hallarse inmersa en la forma subjetiva de la culpa, considera este Órgano de Alzada como correcta la imposición de la sanción de cita al recurrente, procediéndose a confirmar lo actuado por la Aduana.

# POR TANTO

Con fundamento en el artículo 104 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano, artículos 198, 204 y 205 de la Ley General de Aduanas, por mayoría este Tribunal resuelve declarar sin lugar el recurso y confirmar la resolución recurrida. Se da por agotada la vía administrativa. Remítase el expediente a la oficina de origen. Voto salvado del Lic. Reyes Vargas quien declara inadmisible el recurso. Asimismo salva el voto el Lic. Velázquez Díaz quien ordena suspender el dictado de la resolución del presente asunto hasta tanto la Sala Constitucional se pronuncie sobre la Acción de Inconstitucionalidad número 12-3454-007-CO presentada contra el artículo 242 de la Ley General de Aduanas.

**Notifíquese al recurrente al lugar señalado, sita XXX, y a la Aduana Santamaría por el medio disponible.**

**Loretta Rodríguez Muñoz**

**Presidente**

**Jose Alberto Martínez Loria Elizabeth Barrantes Coto**

**Alejandra Céspedes Zamora María Elena Soto Ramírez**

**Dick Rafael Reyes Vargas** **Franklin Velázquez Díaz**

**Voto salvado del licenciado Velázquez Díaz:** Me separo de la mayoría en el presente caso, que corresponde a la sentencia número **138-2012**, ante la existencia de la Acción de Inconstitucionalidad N° 12-3454-007-CO **presentada** en contra del artículo 242 de la Ley General de Aduanas, y siendo que al momento de someterse a votación el expediente N° 206-2011 la litis versa sobre la sanción de multa en contra del agente de aduanas declarante contenida en el numeral 242, considera el suscrito que en aplicación de los principios de transparencia y buena fe y, en virtud de conocerse con exactitud a la fecha de someterse a votación el presente expediente de la existencia de dicha acción de inconstitucionalidad, ordeno suspender el dictado de la resolución por el fondo del presente asunto, que precisamente implica pronunciarse sobre la aplicación del artículo impugnado, en aras de no hacer nugatorio eventualmente el derecho del recurrente. En razón de ello, considero que debe suspenderse el dictado de la resolución del presente caso hasta tanto la Sala Constitucional se pronuncie sobre la Acción de Inconstitucionalidad presentada en contra del artículo 242 de la Ley General de Aduanas.

**Franklin Velázquez Díaz**

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

Nulidad. **Si bien el suscrito estima que el recurso es inadmisible, por las razones que en la última de las consideraciones motivo, es lo cierto que, a los efectos de la posición de mayoría, que estima superada dicha etapa, debió declararse la nulidad por vicio en la competencia, en el procedimiento y violación al principio de legalidad penal.**

Vicio en la competencia. **En efecto, lo actuado y resuelto por la Aduana es absolutamente nulo por incompetencia de esa instancia para conocer y resolver. Lo anterior fue establecido por la Procuraduría General de la República en el pronunciamiento C-229-2001 de obligado acatamiento para él A Quo. Además de ser vinculante para todo el Servicio Aduanero Nacional, dicho pronunciamiento ha sido avalado o confirmado en la decima de las consideraciones de la sentencia 1963 del año 2011 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, fallo respecto del cual el Estado se allanó al no presentar recurso alguno.**

Otro vicio en la competencia, estima el suscrito, radica en que, en el caso, actúa la subgerencia de la Aduana sin justificar, como tampoco lo hace la mayoría, los presupuestos de hecho que respalden la intervención del subgerente, como órgano que dicta el acto inicial del procedimiento. En efecto, viene compartiendo el suscrito la jurisprudencia de esta instancia en cuanto a la existencia de normativa que permite la intervención del Subgerente en asuntos como el que se conoce. No obstante, dicha intervención ha sido reglada, sujetándola a “las ausencias” del Gerente, de forma tal que, tales ausencias deben constar en autos y tal no ocurre, siendo un presupuesto de hecho que corresponde demostrar a la Administración, pues es ella la que invoca la ausencia del Gerente, que para el caso, sin que en las motivaciones realizadas se cumpla con la obligada demostración de la ausencia. Lo anterior es un vicio de nulidad absoluta, y por ello debe en tales circunstancias declarase la nulidad.

Analogía en la aplicación de la pena. **En el caso, se aplica la pena recurriendo a la analogía. En efecto, es claro que contestes con el numeral 242 de la Ley General de Aduanas la sanción a aplicar lo es “… una multa equivalente al valor aduanero de las mercancías…”. En el caso, por tratarse de vehículos cuya base imponible es ajena al valor aduanero en razón de lo dispuesto el Decreto Ejecutivo 32458-H, lo determinado ha sido el “valor de importación” conforme clara e inexcusablemente reconoce la mayoría en la primera de las consideraciones. De suerte tal que, el valor aduanero no se determina, ni ha sido determinado siquiera a los efectos del presente procedimiento sancionatorio y del numeral 242, sino que la mayoría y el A Quo aplican, analógicamente, el valor de importación cual si fuere el valor aduanero, conceptos jurídicos totalmente disimiles entre sí y cuyo único objeto descansa en evitar la complejidad de la determinación del valor aduanero a los efectos de aplicar la sanción que corresponde. Lo anterior, resulta jurídicamente inaceptable, por contrario al principio de legalidad penal y al ordenamiento aduanero sancionador, mismo que clara y indefectiblemente hace referencia al valor aduanero, y no al de importación, como el de referencia en la aplicación de la pena.**

Vicio en la motivación. **Como segundo aspecto de nulidad, está el hecho de haberse separado él A Quo del dictamen vinculante de la Procuraduría General de la República, de cita supra, sobre el órgano competente para conocer y resolver de las infracciones administrativas, sin la respectiva justificación, razonada, conforme a derecho, y por ello, corresponde a esta instancia declarar la nulidad, por infracción de tal elemento reglado (LGAP art. 16.2).**

Concurso aparente de normas. **En este acápite de la motivación, y sobre la tipicidad, se obvia analizar el aparente concurso de normas en lo concerniente a la conducta tipificada en el numeral 236 inciso 25 en relación con la aplicada a saber la contenida en el numeral 242 a los efectos de señalar porque se aplica esta última y no la primera. Lo anterior toma relevancia si consideramos que, con voto 254, que corresponde a la sentencia 227 del año 2012 tomado a las nueve horas con diez minutos del día treinta y uno de mayo de 2012 (Si bien posterior a la presente sentencia) el Tribunal Aduanero en un asunto como el presente confirmó la aplicación del tipo penal contenido en el numeral 236 inciso 25 de cita supra.**

**Todos los vicios apuntados lo son evidentes y manifiestos y en consecuencia de nulidad absoluta y por ello se debe, en primer lugar, estarse a los plazos de caducidad de los recursos contra actos absolutamente nulos, dispuestos en el numeral 175 de la LGAP, independientemente de las normas especiales que para la materia apliquen; en segundo lugar debe el Tribunal como contralor de legalidad, asegurar el fin del ordenamiento contenido en el numeral seis de la LGA, mediante la correspondiente declaratoria de nulidad a los efectos de que el acto que se tome lo sea ejecutivo y ejecutorio.**

Inadmisibilidad por naturaleza del procedimiento. **Como indique supra estima el suscrito que se debe declarar inadmisible el recurso lo es por las razones siguientes. 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 prevén 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.

**Dick Rafael Reyes Vargas**

1. Ver Votos números 4895 del 22 de mayo de 2002, 5891 del 24 de marzo de 2010 y 3640 del 14 de marzo de 2012. [↑](#footnote-ref-1)
2. Ver Sentencias de este Tribunal números: 108, 158, 167 y 173, 189 todas correspondientes al año 2010. [↑](#footnote-ref-2)
3. Ver artículos 21 del Reglamento al Código Aduanero Uniforme Centroamericano, en adelante RECAUCA, 54 de la LGA y 15, 17, 20 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. [↑](#footnote-ref-3)
4. Ver artículos 17 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano, en adelante CAUCA, 21 del RECAUCA y 36 de la LGA. [↑](#footnote-ref-4)
5. #  RECAUCA: “Artículo 103 Autorización del levante

# El Servicio Aduanero autorizará el levante de las mercancías en los casos siguientes:

 a.       Cuando presentada la declaración en los términos del artículo 91 de este Reglamento, no corresponda efectuar la verificación inmediata.

b.       Si efectuada la verificación inmediata, no se determinan diferencias con la declaración o incumplimiento de formalidades necesarias para la autorización del régimen solicitado.

c.       Cuando efectuada la verificación inmediata y habiéndose determinado diferencias con la declaración, éstas se subsanen, se paguen los ajustes y multas, o en los casos en que proceda, se rinda la garantía correspondiente.

 El levante no se autorizará en el caso previsto en el literal c) del párrafo anterior, cuando la mercancía deba ser objeto de comiso administrativo o judicial de conformidad con la ley.” [↑](#footnote-ref-5)
6. Ver artículos del 97 al 100 del CAUCA. [↑](#footnote-ref-6)
7. Ver artículos 231, 232, 234 y 192 y siguientes de la LGA. [↑](#footnote-ref-7)
8. Artículo 231.—**Aplicación de sanciones.** Las infracciones administrativas y las infracciones tributarias aduaneras serán sancionables, en vía administrativa, por la autoridad aduanera que conozca del respectivo procedimiento administrativo. Serán eximentes de responsabilidad, los errores materiales o de hecho sin incidencia fiscal, la fuerza mayor y el caso fortuito, en aplicación de los principios de razonabilidad y proporcionalidad.

La facultad de la autoridad aduanera para sancionar las infracciones reguladas en este capítulo, prescribe en seis años contados a partir de la comisión de las infracciones. El término de prescripción de la acción sancionatoria se interrumpirá desde que se le notifique al supuesto infractor la sanción aplicable en los términos del artículo 234 de esta Ley. [↑](#footnote-ref-8)
9. "…la tendencia inequívoca de este Tribunal ha sido pronunciarse a favor de la aplicación, ***aunque ciertamente con variaciones, de los principios rectores del orden penal al derecho administrativo sancionador, de manera que resultan de aplicación a las infracciones administrativas* mutatis mutandi los principios de legalidad, tipicidad y culpabilidad propios de los delitos**" (El resaltado no es del original) Sentencia 08193-2000 del 13 de setiembre del 2000 de la Sala Constitucional. [↑](#footnote-ref-9)
10. La Ley General de Aduanas, en su numeral 230 define el concepto de infracción administrativa o tributaria aduanera, como toda acción u omisión que contravenga o vulnere las disposiciones del régimen jurídico aduanero, sin que califique como delito. [↑](#footnote-ref-10)
11. Como ejemplo ver el Artículo 101 del Reglamento a la LGA que establece la obligatoriedad de los auxiliares de la función pública aduanera en el ejercicio del control, para el esclarecimiento de los delitos y las infracciones. [↑](#footnote-ref-11)
12. MONTORO PUERTO (Miguel). La Infracción Administrativa, características, Manifestaciones y Sanción, Barcelona, Ediciones Nauta, 1965, p.122. [↑](#footnote-ref-12)
13. GALLEGO ANABITARTE (Alfredo), op. cit. p.24. [↑](#footnote-ref-13)
14. En igual sentido ver Sentencias números 162, 207 y 221 del 2009 y 08 del 2010, entre otras. [↑](#footnote-ref-14)
15. *“…el elemento de la culpabilidad, entendida como un componente esencial de la teoría del delito, se divide a su vez en tres elementos: 1- la imputabilidad o capacidad de culpabilidad (capacidad de comprensión, de acción y de inhibición), 2- el conocimiento actual y la posibilidad de conocimiento de la antijuridicidad de la conducta, es decir que esta se encuentra prohibida y penada y 3- la exigibilidad de un comportamiento conforme a derecho.”* Chan, Gustavo, “Observaciones Críticas al Concepto Ideal Abstracto de Culpabilidad”, 1 edición, San José, Costa Rica, 2004, p. 35. [↑](#footnote-ref-15)
16. GOESSEL, Karl-Heinz. Dos estudios sobre la teoría del delito. TEMIS, Bogotá, 1984, p. 14. [↑](#footnote-ref-16)
17. “ARTICULO 84.- Examen previo: El declarante o su representante, podrá efectuar el examen previo de las mercancías por despachar, para reconocerlas **a efecto de declarar, correctamente, toda la información acerca de las mercancías**.” [↑](#footnote-ref-17)
18. Mediante artículo 1° de la Ley No. 8373 de 18 de agosto de 2003. [↑](#footnote-ref-18)
19. El Artículo 157 de la Ley General de la Administración Pública indica que la Administración en cualquier tiempo puede rectificar los errores materiales o de hecho y los aritméticos. [↑](#footnote-ref-19)
20. Sobre el error material, ver “Error material, error de hecho y error de derecho. Concepto y mecanismos de corrección”. Joana María Socías Camacho. Revista de Administración Pública, 2002, páginas 161 a 168. [↑](#footnote-ref-20)
21. Diccionario Jurídico Elemental de Guillermo Cabanellas, página 174 [↑](#footnote-ref-21)
22. De conformidad con el tratadista Eugenio Cuello Calón, el elemento básico del caso fortuito es que sea irreprochable, y citando a Antolisei indica que existe “*cuando el autor del hecho no puede hacerse ningún reproche, ni aún de simple ligereza*. Derecho Penal, Tomo I, Parte General, Volumen Segundo, página 542. [↑](#footnote-ref-22)