**Nulidad por falta de pruebas a un agente**

Sentencia N° 207-2008. Tribunal Aduanero Nacional. San José a las diez horas con cuarenta y cinco minutos del dieciocho de setiembre de dos mil ocho.

Conoce este Tribunal del recurso de apelación interpuesto por el señor XXXXXX, en su condición de representante legal de la Agencia de Aduanas XXXXXX S.A, contra la resolución RES-DN-895-2008 del 12 de mayo del 2008, emitida por la Dirección General de Aduanas.

RESULTANDO

#####  Con resolución N°RES-DN-1528-2007 del 27 de julio de 2007, la Dirección General de Aduanas inicia procedimiento administrativo sancionatorio contra la Agencia de Aduanas XXXXXX S.A., con fundamento en el informe final DF-DEN-INF-004-2007 del 08-03-2007, emitido por el Departamento de Denuncias y Operativos Especiales de la Dirección de Fiscalización, por la presunta comisión de la infracción tipificada en el artículo 241 inciso a) de la Ley General de Aduanas (LGA), que sanciona con la suspensión por un año del ejercicio de su actividad ante la autoridad aduanera, a quien permita que al amparo de su autorización actúen directa o indirectamente, un agente aduanero que esté suspendido de su ejercicio o cualquier tercero, cualquiera que sea su carácter, si se trata de un agente aduanero. Lo anterior con base en los siguientes hechos: (ver folios 105-113)

* *Que a raíz de una denuncia presentada sobre presuntas anomalías en las importaciones de la empresa* **XXXXXX***, mediante la cual se indica que dicha empresa, podría estar ingresando mercancía al país sin la cancelación de la totalidad de los impuestos ya sea por cuestiones de valor, de clasificación o por contrabando, indicándose además que en el local de la empresa, se comercia con uñas, pero también hay mercancía relativa a bisutería, celulares, ropa y zapatos, se inicia la respectiva investigación.*
* *Entre otras diligencias, se indica que se procedió a visitar la empresa denunciada (ver acta N°DF-DEN-41-06 del 28-7-2006) y se les solicitó los documentos que respaldaran las importaciones realizadas, y se indicó por parte de empresa que algunos documentos aparecen consignados a nombre del señor* **XXXXXX***, esposo de la señora* **XXXXXX***, propietaria de la empresa.*
* *Del análisis de la documentación aportada se reflejó la existencia de las facturas números* ***2968, 2322 y 003362******con el membrete de la empresa* XXXXXX *S.A*** *y expedidos a nombre de* **XXXXXX***, de las cuales se refleja en la* ***factura 2968 de fecha 16-5-2006, cobros por concepto de adelanto de impuestos y gastos de desalmacenaje.***
* *También se indica que en la factura número* ***2322 de fecha 17-5-2006 es*** *visible cobros por concepto de cancelación de la* ***factura 003362****, lo anterior consignando el número de* ***póliza* XXXXXX***.*
* *En razón de ello se verificó en el Tic@, la declaración aduanera* ***N°* XXXXXX***, en el cual se indica que la misma fue tramitada por la* ***Agencia de Aduanas* XXXXXX *S.A.****, a nombre del importador* **XXXXXX** *y autorizado por la Aduana Santamaría.*
* *Por ello, se le solicitó a dicha Agencia Aduanal la declaración aduanera de referencia original con sus documentos, siendo que una vez revisada, se determina que responde a las mercancías descritas en los documentos suministrados por la señora* **XXXXXX***, propietaria de la empresa.*
* *Ante tal situación se solicitó a la representante legal de la empresa* **XXXXXX***, S.A., copia certificada por contador público de todas las facturas por servicios brindados por dicha empresa, durante el período comprendido entre el 01 de enero al 30 de junio del 2006, con el fin de constatar que las facturas 2968, 2322 y 003362 respondían a las facturas entregadas por la empresa* **XXXXXX***.*
* *También se realizó una revisión documental al Dua de referencia sin encontrarse ninguna inconsistencia entre los documentos adjuntos al mismo con excepción de la factura por servicios de correduría aduanera y depósito fiscal.*
* *Por otra parte se solicitó a la oficina competente que certificara si la empresa* **XXXXXX** *S.A., se encontraba inscrita como auxiliar de la función pública aduanera en la modalidad agencia aduanal, indicándose que no se encuentra inscrita, bajo ninguna modalidad de auxiliar.*
* *Que en razón de lo anterior, se presume que la Agencia de Aduanas* **XXXXXX** *S.A., permitió que una persona jurídica sin contar con la autorización respectiva actuara como agente aduanero, puesto que la empresa* **XXXXXX** *S.A., emitió factura por servicios de correduría aduanera en relación con el* ***DUA* XXXXXX *de fecha 16-5-2006.***
* *Como fundamentación jurídica se indica en el acto de apertura que el art 30 inciso K de la LGA, señala que es obligación básica de los auxiliares de la función pública “Extender facturas por la prestación de sus servicios, de acuerdo con las disposiciones emitidas por la administración tributaria competente. También el art. 99 del RLGA indica que “Facturación de gastos y honorarios. Los Auxiliares están obligados a extender factura a sus comitentes o mandantes en forma detallada y con justificación de los gastos ocasionados y honorarios, de acuerdo con las disposiciones emitidas por la Administración Tributaria competente”. Se hace referencia también al artículo 35 inciso a) de la LGA que indica que el agente debe “Actuar personalmente en las actividades propias de su función y representar a su mandante, en forma diligente y con estricto apego al régimen jurídico aduanero.*
* *Señalan que a pesar de las obligaciones que tiene la agencia aduanal* **XXXXXX** *S.A, se detectó que las facturas número* ***12571 de fecha 16-5-2006****,* ***12637 de 8-8-2006 y 12698 de 3 de julio del 2006****, todas eran emitidas con el membrete de* **XXXXXX** *S.A., correspondientes a servicios de nacionalización de mercancías, y a las facturas número* ***003364, 003363, 003362, 003361 todas del 17-5-2006 y a la factura 003360 de fecha 16 de mayo****, correspondiente a* ***servicios de almacenaje de mercancía****s, las cuales fueron certificadas por contador público autorizado.*
* *La señora* **XXXXXX** *manifestó en acta DF-DEN-45-06 del 11-8-2006, que la póliza* **XXXXXX** *a nombre de* **XXXXXX***, la realizaron directamente con* **XXXXXX** *S.A., ellos pagaron los impuestos y todos los trámites aduanales a* **XXXXXX** *(ver folios 41-42).*
* *Refiriéndose al informe final DF-DEN-INF-004-2007 del 08-03-2007, se señala en el acto de apertura que dicho informe indica que “Al analizar la documentación aportada por al empresa* **XXXXXX** *referente a las importación realizada mediante DUA* **XXXXXX** *de fecha 16-5-2006, se pudo determinar que las facturas por servicios aduanales fueron emitidas por la empresa* **XXXXXX** *S.A y no por la Agencia de Aduanas* **XXXXXX** *Sociedad Anónima, a pesar de que este último fue el que realizó los trámites de importación en la Aduana Santamaría. Es por ello que se presume el incumplimiento de los artículos 30 inciso k de la Ley General de Aduanas y 99 de su reglamento, debido a que en el DUA* **XXXXXX** *de fecha 16/05/2006, autorizado por la Aduana Santamaría, la factura de servicios aduanales, fue emitida por la empresa* **XXXXXX** *S.A., cédula jurídica* **XXXXXX** *y no directamente por la Agencia de Aduanas* **XXXXXX** *S.A. Cabe mencionar que la empresa que emitió la factura por servicios aduanales no ostenta la condición de auxiliar de la función pública aduanera, por lo cual esta irregularidad eventualmente podría presuntamente acarrearle a la agencia en mención, una suspensión de un año de acuerdo al artículo 241, inciso a)”.*

##### Con escrito presentado el 25 de octubre de 2007, la agencia hace el descargo respectivo, alegando: (ver folios 114-120)

* ***Falta de competencia por la materia:*** *la sanción que se les quiere imponer es por no haber emitido las factura correspondientes a los servicios prestados por su representada, y esa materia está regulada por el Código de Normas y Procedimientos Tributarios y en dicha ley se sanciona en forma específica dicha omisión o falta, en el artículo 85. Por lo tanto corresponde a la Administración Tributaria iniciar un proceso administrativo sancionatorio y si se demuestra que su representada es culpable de no emitir facturas o comprobantes por sus servicios prestados, entonces se le aplicaría una multa de un salario base.*
* ***Falta de derecho y falta de tipicidad de la norma:*** *La materia sancionatoria aduanera debe respetar y cumplir con los principios del Derecho Penal, por ser materia punitiva. Por ello se debe respetar la tipicidad de la norma. Aclarado ello indican que se equivoca la DGA al querer sancionar a su representada aplicando el artículo 30 inciso k) de la LGA y 99 de su Reglamento, por cuanto ninguno sanciona en forma específica como lo exige el artículo 39 de la Constitución Política y los principios señalados anteriormente. A contrario sensu, el artículo 85 del CNPT, sí tipifica como lo exige la ley y sanciona no emitir las facturas ni los comprobantes por servicios prestados.*
* ***Sobre el fondo:*** *Alega que su representada no incumple con el artículo 30 inciso k) de la LGA y artículo 99 de su Reglamento, por cuanto emitió facturas a su mandante* **XXXXXX** *S.A., de acuerdo con las disposiciones emitidas por la Administración Tributaria competente. Agrega que su representada tiene todo el derecho de trabajar como mejor le convenga y en apego a las leyes nacionales. Así el artículo 46 de la Constitución Política lo permite, siendo una garantía para los ciudadanos la Libertad de Comercio. También para proteger esa Libertad, está la Ley de Promoción de la Competencia y Defensa Efectiva del Consumidor, artículo 3 que regula la eliminación de trámites y excepciones. Aclarado ello y con base en la Libertad de Comercio y de Empresa es que la Agencia de Aduanas* **XXXXXX** *S.A., puede prestar los servicios aduaneros a empresas como* **XXXXXX** *S.A., Almacenes Fiscales, Bancos Privados o Estatales o a cualquier otra empresa privada. Por esa misma razón cualquier empresa puede contratar los servicios aduanales e indicarnos que los cobros por servicios sean remitidos a ellos como mandatarios intermediarios de los importadores. Así las cosas, en muchos casos les indican que los cobros por servicios aduanales amparados por varias declaraciones aduaneras sean cobrados en una sola factura y posteriormente esas empresas asesoras se encargan de cobrar sus honorarios a sus respectivos clientes.*
* ***Non bis in idem:*** *Alega que su representada esta siendo juzgada por cuarta vez por los mismos hechos:*

***1-****Porque este asunto de emitir facturas por servicios aduaneros por parte de su representada fue juzgado y resuelto ampliamente por el Tribunal Aduanero con sentencia 030-2003, en la que se declaró con lugar la excepción incompetencia y anuló todo lo actuado.*

***2-****En el expediente administrativo se sanciona a su representada (expediente DN-250-2006-4), mediante las resoluciones DN-159-07 del 19-1-2007 y DN-161-2007 del 19-1-2007, por haber supuestamente incurrido en la conducta establecida en el artículo 236 inciso 24 de la LGA, sancionable con una multa de $500 en razón de las actuaciones derivadas de las declaraciones aduaneras de importación N°* **XXXXXX** *del 14-06-2006,* **XXXXXX** *del 30-6-2006 y* **XXXXXX** *del 13-6-2006, por haberlas tramitado sin la transmisión electrónica de las facturas comerciales correspondientes.*

*Todo ello hace contradictorio el inicio del presente procedimiento sancionatorio con suspensión de un año, ya que se dice que supuestamente no tramitan en forma personal y que fue un tercero el que lo hizo, pero por otro lado los multan diciendo que tramitaron mal los Duas citados. Agregan que es público y notorio que con el sistema Tic@ solamente es posible tramitar las declaraciones aduaneras de importación definitiva mediante el trámite personal del agente de aduanas, ya sea físico o jurídico, puesto que el token y las claves son de uso exclusivo del agente aduanero y se encuentran en la oficina central de la agencia de aduanas* **XXXXXX** *en las computadoras asignadas y aprobadas por la misma DGA. Por tanto es imposible que un tercero brinde el servicio de correduría aduanera.*

***3-****Con la resolución DN-162-2007, se les trata de castigar por tercera vez por las mismas Duas de importación y por el hecho de no emitir facturas a los importadores en forma directa.*

***4-****Ahora con esta resolución N°DN-1528-2007 se les trata de castigar por cuarta vez por otra Dua N°* **XXXXXX** *del 16-5-2006, por el hecho de no emitir facturas al importador en forma directa y se les dice que de comprobarse que su representada permitió que al amparo de su autorización actuaran terceras personas que no ostentan la condición de auxiliares de la función pública aduanera, podría hacerse acreedor de la sanción de suspensión por un año del ejercicio de su actividad, contenida en el inciso a) del artículo 241 de la LGA.*

*Agrega que lo anterior es completamente contradictorio con el informe final en el que se indicó “…a pesar de que este último, fue el que realizó los trámites de importación en la Aduana Santamaría”. Y reitera la imposibilidad que existe actualmente con el sistema Tic@ de tramitar las declaraciones de otra forma que no sea de manera personal.*

*Finalmente indica que en el presente caso, está debidamente comprobado que el agente aduanero firmó la declaración, que fue realizada mediante los sistemas de cómputo autorizados por la DGA para uso exclusivo de su representada, se utilizó el token exclusivo del agente aduanero* **XXXXXX** *y los asistentes de agente de aduanas son exclusivos y autorizados por la DGA para laborar solamente para su representada y las aduanas del país no atienden a una persona o tercero que no porte los carnets autorizados por el Ministerio de Hacienda para realizar el despacho aduanero.*

Mediante resolución N°RES-DN-895-2008 del 2 de mayo de 2008, se dicta el acto final del procedimiento, rechazando por improcedentes las excepciones de falta de competencia y de falta de derecho y de tipicidad interpuestas. Además se indica que se determinó que la Agencia de Aduanas **XXXXXX** S.A., incurrió en la conducta descrita en el artículo 241 inciso a) de la LGA, que sanciona con una suspensión por un año del ejercicio de su actividad ante la autoridad aduanera a quien permita que al amparo de su autorización actúen, directa o indirectamente, un agente aduanero que esté suspendido de su ejercicio o un tercero, cualquiera que sea su carácter, si se trata de un agente aduanero. Lo anterior por cuanto se determinó que la Agencia de Aduanas **XXXXXX** S.A., en DUA 034811 de fecha 16 de mayo del 2006 permitió que al amparo de su autorización actuara directa o indirectamente un tercero, ya que se demostró que en la citada operación aduanera existe facturas por servicios prestados por terceros, los cuales no ostentan la condición de auxiliares de la función pública aduanera. En virtud de lo cual se hace acreedor el auxiliar de cita, de la suspensión por un año en el ejercicio de su actividad. (ver folios 122-137)

Con escrito recibido el 11 de junio de 2008, la agencia interesada presenta recurso de apelación contra la citada resolución. (ver folio 138).

A través de resolución N°RES-DN-1347-2008 del 2 de julio de 2008, la DGA emplaza a la **Agencia de Aduanas XXXXXX S.A**., para ante este Colegio, ordenando la remisión del expediente a esta sede. (ver folios 139-142).

Que en fecha 21 de julio de 2008, la agencia recurrente se presenta ante este Colegio indicando que reitera lo dicho en su escrito de alegatos y amplía en los siguientes términos:

* *Falta de demostración de culpabilidad de la persona jurídica: Al respecto señala que en la presente litis, ni el órgano instructor, ni el órgano sancionador, han demostrado la culpabilidad de su representada o de sus representantes legales como lo exigen las leyes aduaneras y penales. En ningún momento se demuestra en qué forma su representada o sus representantes legales, permitieron que al amparo de su autorización, actúe directa o indirectamente un agente aduanero que esté suspendido de su ejercicio o un tercero, cualquiera sea su carácter, si se trata de un agente aduanero. A contrario sensu, indican que se ha demostrado en todo momento que su representada cumplió con las leyes aduaneras y efectuó todos los trámites aduaneros necesarios para el despacho aduanero, tal y como se desprende de la página 13, párrafos 2 y 3 del acto final.*

*Finalmente indica que respecto a la responsabilidad de la persona jurídica ya el Tribunal Aduanero Nacional se ha pronunciado ampliamente.*

* *Solicita en consecuencia que se revoque la resolución recurrida por falta de competencia por la materia, falta de demostración de culpabilidad de los representantes legales y falta de tipicidad de la norma.* (ver folios 146-148)

Con providencia N°046-2008 del 24 de julio de 2008, este Tribunal requirió a la DGA que dentro del plazo de 10 días hábiles aportara el original o una copia debidamente certificada de las facturas números 2968 del 16-5-2006, 2322 del 17-5-2006 y 003362 membretadas por la empresa **XXXXXX** S.A. (ver folios 178-183)

De igual forma se requirió a la empresa recurrente el original de la personería notarial o registral, o poder suficiente extendido al señor **XXXXXX** a fecha 11-6-2007, que es la fecha de presentación del recurso de apelación, requerimiento que fue cumplido en fecha 7 de agosto de 2008, según consta a folios 184-185.

Que la DGA con oficio N°DN-993-2008 del 19-8-2008 solicita prórroga del plazo para brindar la información solicitada, misma que se le otorga con providencia número 057-2008 del 20-8-2008, siendo que con oficio N°DN-1028-2008 del 27-8-2008 la DGA manifiesta lo siguiente: ( ver folios 186-199)

***Factura N°003362 del 17-5-2006:*** *La copia certificada de esta factura, con membrete de* **XXXXXX** *S.A., correspondiente al importador* **XXXXXX***, se encuentra visible a folios 97 a 104 del expediente que se encuentra en el Tribunal Aduanero bajo el número 2008-152.*

*Agrega que consta en autos la factura 12571 del 16-5-2006 emitida también por* **XXXXXX** *S.A., en la que el importador* **XXXXXX***, le cancela los rubros de nacionalización (impuestos, bodegaje, fletes, entre otros), correspondientes a la declaración aduanera* **XXXXXX** *del 16-5-2006, de lo que se desprende que una empresa que no ostentaba la condición de auxiliar de la función pública facturó gastos por servicios de correduría aduanera correspondiente al Dua* **XXXXXX** *del 16-5-2006, el cual fue tramitado por la Agencia de Aduanas* **XXXXXX** *S.A.*

***Facturas número 2968 del 16-5-2006 y 2322 del 17-5-2006:*** *Estas facturas fueron recabadas con acta DF-DEN-041-2006 de fecha 28-7-2006, misma que se encuentra visible a folios 12 a 14. Dichas facturas estuvieron en poder de la Dirección de Fiscalización para poder elaborar el informe final, no obstante las mismas fueron devueltas a la señora* **XXXXXX***, administradora del local* **XXXXXX** *S.A., mediante oficio DF-DEN-115-2007 de 12-3-2007. Por ello mediante acta DF-DEN-087-2008 del 12-8-2008, se le requirió a dicha señora la remisión de dichas facturas, sin embargo, se les manifestó via telefónica y mediante escrito, no tener las facturas solicitadas.*

***3-Otras consideraciones:*** *Agrega la DGA que debe indicarse al Tribunal que el informe final DF-DEN-INF-004-2007 del 8-3-2007 fue elaborado con vista en las facturas originales número 2968 del 16-5-2006 y 2322 del 17-5-2006 tal y como señala en el apartado IV denominado Resultados. De igual forma destaca la DGA lo dispuesto por el artículo 74 del RLGA en donde se establece la documentación de las diligencias realizadas por los órganos fiscalizadores.*

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

**Redacta la Licenciada Contreras Briceño; y,**

CONSIDERANDO

1. **Objeto de la litis:** En el presente asunto se discute la imposición de una suspensión de un año en el ejercicio de su actividad de correduría aduanera ante el Servicio Nacional de Aduanas a la **Agencia de Aduanas XXXXXX S.A**., por haber incurrido en la conducta descrita en el artículo 241 inciso a) de la LGA, que sanciona con una suspensión por un año del ejercicio de su actividad ante la autoridad aduanera a quien permita que al amparo de su autorización actúen, directa o indirectamente, un agente aduanero que esté suspendido de su ejercicio o un tercero, cualquiera que sea su carácter, si se trata de un agente aduanero. Lo anterior por cuanto se determinó que la Agencia de Aduanas **XXXXXX** S.A., en el **DUA XXXXXX de fecha 16 de mayo del 2006** permitió que al amparo de su autorización actuara directa o indirectamente un tercero, ya que se demostró que en la citada operación aduanera existe facturas por servicios prestados por terceros, los cuales no ostentan la condición de auxiliares de la función pública aduanera. En virtud de lo cual se hace acreedor el auxiliar de cita, de la suspensión por un año en el ejercicio de su actividad.
2. **Admisibilidad del recurso de apelación:** Que de previo a cualquier otra consideración, se avoca este Órgano al estudio de admisibilidad del presente recurso de apelación conforme con lo dispuesto por el artículo 204 y 204 bis de la Ley General de Aduanas, es decir, a determinar si en la especie se cumple con los presupuestos procesales, que son requisitos necesarios para que pueda constituirse un procedimiento válido. En tal sentido dispone el citado artículo que contra la resolución dictada por la Dirección General de Aduanas, cabe recurso de apelación ante este Tribunal, el cual debe interponerse dentro de los tres días siguientes a la notificación. Sin embargo, el mismo artículo condiciona la admisibilidad del recurso por parte de la Dirección General de Aduanas, a dos requisitos procesales: 1-tiempo y 2- forma. Es decir, que el recurso debe ser presentado en tiempo (dentro del plazo de 3 días). Así, tenemos que en este caso la resolución recurrida, fue notificada en **fecha 6 de junio de 2008** y el recurso de apelación fue interpuesto **el 11 de junio de 2008**, dentro del plazo legalmente establecido. Además debe ser presentado en forma, o sea, cumpliendo con los presupuestos procesales, entre ellos, los relativos a la capacidad procesal de las partes que intervienen en el procedimiento, lo cual no genera problemas en el presente caso, toda vez que corre a folio **185** la respectiva personería del accionante. Siendo entonces que en la especie, se cumplieron con dichos requisitos de admisibilidad, estima este Tribunal como bien admitido el recurso de apelación.
3. **Sobre las nulidades:** Corresponde de seguido el estudio de las nulidades, tanto las aducidas por el recurrente como las analizadas por este Colegiado, a fin de determinar, si los actos administrativos que los afectan, han sido emitidos en forma válida, por ser conformes sustancialmente con el ordenamiento jurídico, según lo dispuesto por la Ley General de Administración Pública, en adelante LGAP, o si por el contrario presentan defectos graves que generen su nulidad.

En esta línea debe apuntarse que en criterio de este Colegiado se evidencian defectos graves e inconsistencias en la investigación realizada que llevan necesariamente a declarar una nulidad de todo lo actuado a partir del acto inicial. Analicemos:

Se le atribuye a la **Agencia de Aduanas XXXXXX S.A**. haber incurrido en la conducta descrita en el artículo 241 inciso a) de la LGA, que sanciona con una suspensión por un año del ejercicio de su actividad ante la autoridad aduanera a quien permita que al amparo de su autorización actúen, directa o indirectamente, un agente aduanero que esté suspendido de su ejercicio o un tercero, cualquiera que sea su carácter, si se trata de un agente aduanero, por cuanto se determinó que en el **DUA XXXXXX de fecha 16 de mayo del 2006** permitió que al amparo de su autorización actuara directa o indirectamente un tercero, ya que se demostró que en la citada operación aduanera existe facturas por servicios prestados por terceros, los cuales no ostentan la condición de auxiliares de la función pública aduanera, concretamente permitió que actuara la empresa **XXXXXX S.A.**

Lo anterior lo establece la Dirección General de Aduanas, fundamentada en el informe final N° DF-DEN-INF-004-2007 del 08-03-2007, emitido por el Departamento de Denuncias y Operativos Especiales de la Dirección de Fiscalización, que sirvió de sustento fáctico del presente procedimiento ordinario sancionatorio.

Según la relación de hechos que se señala en el acto de apertura y expuesta en el resultando primero, los hechos que llevan a tomar la decisión de suspender a a Agencia recurrente, consisten en que se determinó de la documentación recabada en las instalaciones de la **empresa XXXXXX,** objeto de la investigación, y proporcionada por la señora **XXXXXX**, quien manifestó ser la propietaria, la existencia de las facturas números **2968, 2322 y 003362** **con el membrete de la empresa XXXXXX S.A** y expedidos a nombre de **XXXXXX** [[1]](#footnote-1), de las cuales se refleja en la **factura 2968 de fecha 16-5-2006, cobros por concepto de adelanto de impuestos y gastos de desalmacenaje.** También se indica que en la factura número **2322 de fecha 17-5-2006 es** visible cobros por concepto de cancelación de la **factura 003362**, lo anterior consignando el número de **póliza XXXXXX**. Por ello se verificó en el Tic@, la declaración aduanera **N° XXXXXX**, en el cual se indica que la misma fue tramitada por la **Agencia de Aduanas XXXXXX S.A.**, a nombre del importador **XXXXXX**, siendo que revisada la declaración aduanera de referencia original con sus documentos, se determina que responde a las mercancías descritas en los documentos suministrados por la señora **XXXXXX**, propietaria de la empresa. Por ello se solicitó a la representante legal de la empresa **XXXXXX, S.A.,** copia certificada por contador público de todas las facturas por servicios brindados por dicha empresa, durante el período comprendido entre el 01 de enero al 30 de junio del 2006, con el fin de constatar que las facturas **2968, 2322 y 003362** respondían a las facturas entregadas por la empresa **XXXXXX**. De igual forma se solicitó a la oficina competente que certificara si la empresa **XXXXXX S.A**., se encontraba inscrita como auxiliar de la función pública aduanera en la modalidad agencia aduanal, indicándose que no se encuentra inscrita, bajo ninguna modalidad de auxiliar.

Lo anterior hace presumir a la Administración que la Agencia de Aduanas **XXXXXX** S.A., permitió que una persona jurídica sin contar con la autorización respectiva actuara como agente aduanero, puesto que la empresa **XXXXXX S.A**., emitió factura por servicios de correduría aduanera en relación con el **DUA XXXXXX de fecha 16-5-2006.** Señalan que a pesar de las obligaciones que tiene la agencia aduanal **XXXXXX** S.A, se detectó que las facturas número **12571 de fecha 16-5-2006**, **12637 de 8-8-2006 y 12698 de 3 de julio del 2006**, todas eran emitidas con el membrete de **XXXXXX S.A**., correspondientes a servicios de nacionalización de mercancías, y a las facturas número **003364, 003363, 003362, 003361 todas del 17-5-2006 y a la factura 003360 de fecha 16 de mayo**, correspondiente a **servicios de almacenaje de mercancía**s, las cuales fueron certificadas por contador público autorizado.

Se agrega que la señora **XXXXXX** manifestó en acta DF-DEN-45-06 del 11-8-2006, que la póliza **XXXXXX a nombre de XXXXXX, l**a realizaron directamente con **XXXXXX S.A**., ellos pagaron los impuestos y todos los trámites aduanales a **XXXXXX** (ver folios 41-42).

Con base en lo expuesto señala el acto de apertura que en el dicho informe final se sostiene que “Al analizar la documentación aportada por al empresa **XXXXXX** referente a las importación realizada mediante **DUA XXXXXX de fecha 16-5-2006**, se pudo determinar que las facturas por servicios aduanales fueron emitidas por la empresa **XXXXXX S.A** y no por la Agencia de Aduanas **XXXXXX Sociedad Anónima**, a pesar de que este último fue el que realizó los trámites de importación en la Aduana Santamaría. Es por ello que se presume el incumplimiento de los artículos **30 inciso k** de la Ley General de Aduanas y **99 de su reglamento**, debido a que en el **DUA XXXXXX de fecha 16/05/2006**, autorizado por la Aduana Santamaría, la factura de servicios aduanales, fue emitida por la empresa **XXXXXX S.A., cédula jurídica XXXXXX** y no directamente por la Agencia de Aduanas **XXXXXX S.A.** ”.

Como fundamentación jurídica se indica en el acto de apertura la violación de los artículos 30 inciso K de la LGA, que señala que es obligación básica de los auxiliares de la función pública “Extender facturas por la prestación de sus servicios, de acuerdo con las disposiciones emitidas por la administración tributaria competente. También el art. 99 del RLGA indica que “Los Auxiliares están obligados a extender factura a sus comitentes o mandantes en forma detallada y con justificación de los gastos ocasionados y honorarios, de acuerdo con las disposiciones emitidas por la Administración Tributaria competente”. Se hace referencia también al artículo 35 inciso a) de la LGA que indica que el agente debe “Actuar personalmente en las actividades propias de su función y representar a su mandante, en forma diligente y con estricto apego al régimen jurídico aduanero.”

De todo lo expuesto se desprende que la **forma** en que la Agencia de Aduanas cometió la anomalía que le atribuye la Dirección General de Aduanas fue porque permitió que en el caso de la declaración aduanera **N° XXXXXX de fecha 16/05/2006**, de la Aduana Santamaría, la factura de servicios aduanales, fuese emitida por la empresa **XXXXXX S.A** y no por la **Agencia de Aduanas XXXXXX S.A**, con lo cual la empresa recurrente está permitiendo que al amparo de su autorización como agente aduanero haya actuado **XXXXXX**, que es un tercero que no está autorizado ni como agente aduanero ni como ningún otro auxiliar de la función pública aduanera y ello viola los artículos 30 inciso K), 35 inciso a) de la LGA y artículo 99 de su Reglamento.

Al respecto lo primero que debe señalar este Tribunal, es que el análisis del caso debe partir exclusivamente de lo actuado en relación con la declaración aduanera **N° XXXXXX de fecha 16/05/2006**, y la documentación que se refiere concretamente a este despacho, toda vez que parte de las inconsistencias y ambigüedades que presenta la investigación, es que se incorpora una serie de documentación que indican demuestra que la empresa **XXXXXX** factura servicios por impuestos, bodegajes, fletes, entre otros, sin embargo, no se refieren al caso concreto ni a los hechos por los cuales se está sancionando a la empresa **XXXXXX, SA**, en razón de lo cual no son considerados como prueba idónea en este caso. Nos referimos por ejemplo, a las facturas **12637** del 8-8-2006 (folio 98), **12698** de 3 de julio del 2006(folio 99), **003364** (folio 100), 003363 (folio 101), **003361**(folio 103), todas del 17-5-2006 y la factura 003360 del 16-5-2006 (folio 104). En el caso de tales documentos no puede hacerse su relación con el despacho realizado con la declaración aduanera **N° XXXXXX de fecha 16/05/2006**, que como ya dijimos es el caso que originó la sanción impuesta, según se desprende tanto de la apertura como del acto final del procedimiento.

Así las cosas excluidas las facturas señaladas del presente asunto, tenemos de la relación de hechos expuesta, que resta por analizar la siguiente información obtenida en la investigación, para determinar si se relacionan con los cargos formulados a la empresa recurrente: Las facturas números **2968, 2322 y 003362** **con el membrete de la empresa XXXXXX S.A** y expedidos a nombre de **XXXXXX**, de las cuales se indica se refleja en la **factura 2968 de fecha 16-5-2006, cobros por concepto de adelanto de impuestos y gastos de desalmacenaje.** También se indica que en la factura número **2322 de fecha 17-5-2006 es** visible cobros por concepto de cancelación de la **factura 003362**, lo anterior consignando el número de **póliza XXXXXX.** Y por último la factura número **12571 de fecha 16-5-2006**, con el membrete de **XXXXXX S.A**., correspondientes a servicios de nacionalización de mercancías. Es decir, son cuatro facturas las que resta por analizar y determinar si en efecto, demuestran los hechos que se le atribuyen a la empresa recurrente.

En esa línea lo primero que debe apuntarse es que revisado el expediente administrativo remitido ante esta sede, no consta copia, ni original ni copia certificada de las facturas #**2968 y #2322 .** Ante esta circunstancia se requirió tal documentación a la Administración Activa con providencia N°046-2008 del 24 de julio de 2008. La DGA con oficio N°DN-1028-2008 del 27-8-2008 manifiesta, en lo que interesa lo siguiente: ( ver folios 192-193)

***Facturas número 2968 del 16-5-2006 y 2322 del 17-5-2006:*** *Estas facturas fueron recabadas con acta DF-DEN-041-2006 de fecha 28-7-2006, misma que se encuentra visible a folios 12 a 14. Dichas facturas estuvieron en poder de la Dirección de Fiscalización para poder elaborar el informe final, no obstante las mismas fueron devueltas a la señora* **XXXXXX***, administradora del local* **XXXXXX** *S.A., mediante oficio DF-DEN-115-2007 de 12-3-2007. Por ello mediante acta DF-DEN-087-2008 del 12-8-2008, se le requirió a dicha señora la remisión de dichas facturas, sin embargo, se les manifestó via telefónica y mediante escrito, no tener las facturas solicitadas.*

***3-Otras consideraciones:*** *Agrega la DGA que debe indicarse al Tribunal que el informe final DF-DEN-INF-004-2007 del 8-3-2007 fue elaborado con vista en las facturas originales número* ***2968 del 16-5-2006 y 2322 del 17-5-2006*** *tal y como señala en el apartado IV denominado Resultados. De igual forma destaca la DGA lo dispuesto por el artículo 74 del RLGA en donde se establece la documentación de las diligencias realizadas por los órganos fiscalizadores.*

De lo informado por la DGA y de lo que se consigna en el oficio DF-DEN-215-2008 del 29 de agosto de 2008, visible a folios 195-196, las facturas de referencia por error se devolvieron a la empresa, sin que conste en expediente al menos una copia certificada de las mismas. Siendo que tales facturas, según se desprende del informe final y del traslado de cargos realizado, constituyen supuestamente una prueba de cargo fundamental en las presentes diligencias, no puede este Tribunal dejar de advertir tal circunstancia, porque este órgano no tiene manera de conocer el contenido de tales documentos para poder revisarlos y valorar si en efecto se relacionan con el presente asunto, y en tal circunstancia, poder determinar si se configura o no en la especie la infracción que aduce la Administración. En otras palabras, contar con tal documentación es esencial para que este Tribunal pueda resolver por el fondo lo que en derecho corresponda en relación con la sanción impuesta y el hecho de que no consten en expediente constituye un vicio en grave de las presentes diligencias que obliga necesariamente a anular todo lo actuado.

En este mismo orden debe apuntarse que la factura **N°003362 del 17-5-2006** que sí consta en expediente a folio **102**, y que tiene un apartado denominado póliza en el que se consigna el número 34811 que es el número de la declaración aduanera objeto de las presentes diligencias, se refiere a gastos cancelados **por conceptos de almacenaje de mercancías** como incluso lo señala la misma administración, siendo que tal servicio no constituye aisladamente parte del giro comercial del agente aduanero, sino de un depositario aduanero, sin perjuicio de la existencia de auxiliares que en razón de los servicios complementarios al despacho que se autorizan a los depositarios aduaneros, pueda prestar ambos servicios e incluso otros, sin embargo, esas circunstancias no están acreditadas en expediente. En otras palabras, la existencia de una factura por servicios de almacenaje de mercancías de manera aislada, desde ningún punto se vista puede ser prueba contundente de que la **Agencia de Aduanas XXXXXX** ha permitido que al amparo de su autorización como agente aduanero, la empresa **XXXXXX**, esté prestando servicios de correduría aduanera. En todo caso, tampoco en relación con este tema realiza la Administración un análisis para demostrar cómo tal documento es prueba de los hechos atribuidos a la empresa recurrente.

Finalmente no resta por referirnos a la factura N°**12571 de fecha 16-5-2006**, con el membrete de **XXXXXX S.A**., correspondientes a servicios de nacionalización de mercancías, visible a folio 97, que indica en su parte inferior póliza N° **XXXXXX** y que es el único documento del cual eventualmente puede deducirse que la empresa **XXXXXX** facturó servicios de nacionalización relacionados con la declaración de referencia, sin embargo, es sólo un elemento que no podría llevar a este Tribunal a tener por demostradas las anomalías que se atribuyen, máxime que a lo largo de toda la investigación no existe ninguna prueba que demuestre que la Administración le haya solicitado a la Agencia **XXXXXX**, que le remitiera las facturas por servicios emitidos en relación con este despacho, de tal suerte que no está acreditado en expediente si en este caso, la Agencia **XXXXXX** emitió o no factura para su comitente, lo cual es esencial en la presente investigación, y que se echa de menos .

Así las cosas en el presente caso no existe la prueba idónea, fundamental que demuestre que en efecto la Agencia de Aduanas **XXXXXX** ha permitido que al amparo de su autorización actúe la empresa **XXXXXX** S.A.

Otro elemento que debe señalarse y no menos importante que lo expuesto hasta este momento, tiene que ver con la forma en que la DGA realiza la intimación e imputación de cargos en el presente asunto. Si bien es cierto, de la lectura tanto del acto inicial conjuntamente con el acto final, se desprende aunque no con la claridad debida, que lo que se acusa a la empresa no es que no haya emitido facturas, sino que haya permitido que un tercero actuara al amparo de su autorización, sin embargo, el hecho de señalar que en el caso se incumplen los artículos 30:k) de la LGA y 99 de su Reglamento, hace que exista duda sobre el verdadero alcance del traslado de cargos, y que se induzca error al administrado, donde incluso alega incompetencia en razón de la materia, dado que el tema de la emisión o no de las facturas, corresponde a otra administración tributaria que no es la aduanera, como en efecto lo ha venido señalando este Tribunal y por ello debe confirmarse lo que indica la Administración respecto al rechazo de la excepción de incompetencia, porque más que incompetencia, estamos ante problemas de intimación e imputación. En efecto, en casos como el presente, la Administración debe enfatizar en la norma del artículo 35:a) de la LGA que obliga al agente aduanero a actuar de manera personal, sin embargo ello no es suficiente para sancionar, sino que en criterio de este Tribunal y por la gravedad de los hechos que se atribuyen y la sanción que se impone, el análisis que debe realizarse debe ser mucho más riguroso, y debe iniciar con el estudio del contrato de mandato, desde el punto de vista legal y doctrinario para determinar cuál es el verdadero alcance de ese contrato, y qué significa actuar personalmente y cuáles son sus límites. De igual manera deben analizarse y desglosarse las obligaciones y la función del agente aduanero, según la normativa nacional y comunitaria, para determinar de manera cierta cuáles de todas las actuaciones requieren una actuación personal y exclusiva del agente y cuáles no, de tal forma que pueda en futuros casos establecer con toda claridad, si hechos como el que se atribuye a la empresa recurrente constituyen o no la violación que se acusa, aspecto sobre el cual no se pronuncia este Tribunal, dada la nulidad decretada.

En consecuencia, por todo lo anterior no puede este Tribunal, según sus competencias y limitaciones como órgano contralor de legalidad, más que estimar que existe nulidad en las presentes actuaciones y anular todo lo actuado en los términos señalados, por lo que a tenor de lo expuesto por los artículos 128, 131, 132 y 133 y concordantes, y artículos 165 a 172, de la LGAP debe declararse la nulidad indicada.

1. En razón de lo resuelto, no se entran a considerar las demás argumentaciones del recurrente porque implican un análisis de fondo, que dado lo resuelto, no entra a realizar este Tribunal.

# POR TANTO

Con fundamento en los artículos 204, 204 bis, 205 y 208 de la Ley General de Aduanas, los argumentos de hecho y derecho expuestos por mayoría este Tribunal anula todo lo actuado a partir del acto inicial inclusive. Remítase el expediente a la oficina de origen. Voto salvado de las Licdas. Rodríguez Muñoz, Céspedes Zamora y Barrantes Coto quienes en razón de lo resuelto ordenan continuar con el trámite del expediente para resolver lo que en derecho corresponda.

**Notifíquese**

**Shirley Contreras Briceño Franklin Velázquez Díaz**

**Alejandra Céspedes Zamora Xinia Villalobos Orozco**

**Elizabeth Barrantes Coto Dick Reyes Vargas**

**Loretta Rodríguez Muñoz**

**Presidenta**

**Voto salvado de las Licenciadas Rodríguez Muñoz, Barrantes Coto y Céspedes Zamora.** No comparten las suscritas la nulidad declarada en la presente sentencia, por tal razón lo procedente es ordenar continuar la tramitación del expediente para resolver lo que en derecho corresponda.

**Elizabeth Barrantes Coto Alejandra Céspedes Zamora**

**Loretta Rodríguez Muñoz**

1. Según las manifestaciones de la señora **XXXXXX** algunas importaciones las realizaba a nombre del señor **XXXXXX** [↑](#footnote-ref-1)