**Vicio en el contenido por no señalar el tipo de cambio en sanción**

Sentencia número 069-2009. Tribunal Aduanero Nacional, San José, a las catorce horas con diez minutos del siete de mayo del dos mil nueve.

**Conoce este Tribunal del recurso de apelación interpuesto por el señor** xxxxxxx, **en su condición de Agente Aduanero de la** Agencia de Aduanas xxxxx **contra la resolución número** RES-DN-764-2008 del 21 de abril del 2008, **emitida por la Dirección General de Aduanas.**

**RESULTANDO**

1. Que mediante resolución número **RES-DN-121-2007 del 16 de enero del 2007**, la Dirección General de Aduanas inicia procedimiento administrativo sancionatorio contra el Agente Aduanero xxxxxx, Código 000, de la Agencia de Aduanas xxxxxxx, tendente a la investigación de una presunta infracción administrativa establecida por el artículo 236 inciso 24 de la Ley General de Aduanas, sancionable con una multa de quinientos pesos centroamericanos o su equivalente en moneda nacional, en virtud de que en las declaraciones aduaneras de importación números 00000 del 17-10-2002, 00000 del 12-11-2002, 00000 del 12-12-2003, 00000 del 27-08-2002, 0000 del 29-04-2002, 0000 del 03-06-2003, 00000 del 27/08/2003 y 00000 del 10-10-2003 de la Aduana Santamaría, omitió presentar el entero de pago obligatorio del 1.5% sobre el precio del arroz importado de conformidad con lo dispuesto en la Ley número 8285 del 14 de junio del 2002. (ver folios 25 al 32)
2. Que mediante escrito R-7017-07 recibido por la Dirección General de Aduanas en fecha 24 de enero del 2007, el afectado presenta alegatos de descargo contra el acto inicial del procedimiento administrativo, indicando lo siguiente: (ver folios 34 al 50)
* ***Incidente de nulidad absoluta del procedimiento por violación al principio de legalidad, debido proceso y legítima defensa:*** *La Dirección General de Aduanas o cualquier instancia administrativa aduanera antes de iniciar un procedimiento sancionatario derivado de una supuesta falta de deberes (presentación de documentos) en una importación definitiva, debe de iniciar un procedimiento de cobro para determinar claramente si existe un adeudo real y exigible al Fisco o si no se presentaron los documentos exigidos por Ley para la importación definitiva de un producto; máxime si la Autoridad Aduanera ejerció su potestad de revisión documental en una de las dos declaraciones aduaneras por las cuales se le pretende aplicar y sancionar con una multa.*
* ***Nulidad absoluta del acto:*** *La Autoridad Aduanera da inicio a un procedimiento administrativo sancionatario sin tener una causa o motivo que lo justifique, toda vez, que si bien es cierto la Legislación vigente, artículo 236 inciso 24 de la Ley General de Aduanas, establece una multa de quinientos pesos centroamericanos, o su equivalente en moneda nacional, la persona física o jurídica, auxiliar o no de la función pública que: “Omita presentar o transcribir, con la declaración aduanera, cualquiera de los requisitos documentales o la información requerida por esta Ley o sus Reglamentos, para determinar la obligación tributaria adueñar o demostrar cumplir con otros requisitos reguladores del ingreso de mercancías al territorio aduanero o su salida de él.”, este no es el supuesto del caso de marras.*
* *La Administración pretende aplicarle una sanción por no haber cumplido con un requisito que no está contemplado ni en la Ley General de Aduanas ni en sus Reglamentos, tal y como lo indica el artículo que se me imputa haber incumplido.*
* *En las declaraciones aduaneras de cita, se cumplió con todos los requisitos exigibles que debe tener presente toda declaración aduanera, estando así las cosas “no existe razón, motivo o circunstancia” para que la Administración haya dado inicio a un procedimiento sancionatario, con fundamento en la no presentación de recibo de pago del 1.5%, sobre el precio del arroz importado que debe efectuarse ante la Corporación Arrocera.*
* *Hay una evidente ausencia de los elementos motivo y motivación del acto por el hecho que ha motivado el presente caso, es decir, el antecedente jurídico que hace posible o necesaria la emisión del acto, no se ajusta a la norma que pretenden aplicar, la administración carece de fundamento que posibilite la sanción, y por lo tanto se ve imposibilitada a hacer la debida correlación entre los hechos y el derecho; y lógicamente esto conlleva a que no puede motivar la resolución, carencia que produce la nulidad absoluta del acto por violentar el principio fundamental al debido proceso y dentro de éste, el derecho de defensa, consagrados por nuestra Carta Magna. Y dado que la posibilidad de que el acto se adecue a su fin está condicionado por la realización del motivo, estamos ante la ausencia del fin legal del acto. Así las cosas solicito se declare la nulidad del acto de marras.*
* ***Excepción de prescripción:*** *En el presente caso, la fecha del inicio del procedimiento es de 16/01/2006 y notificado en fecha del 17/01/2007, es decir que a la hora de presentar el presente escrito ya ha transcurrido el plazo de 4 años establecido por la Ley en las declaraciones aduaneras de importación número 000000 con fecha 17/10/2002, 0000000 de fecha 12/11/2002, 000000 de fecha 27/08/2002 y 00000 de fecha 29/04/2002, lo cual demuestra claramente que el plazo ha sido superado por la administración de iniciar y concluir el presente procedimiento ordinario de cobro.*
* *Lo que corresponde en derecho es declarar con lugar la excepción de prescripción aquí planteada ya que la administración no tiene la potestad legal para iniciar el procedimiento ordinario de cobro recurrido en este escrito.*
1. Que con resolución número **RES-DN-764-2008 del 21 de abril del 2008**, la Dirección General de Aduanas dicta el acto final del procedimiento administrativo sancionador, contra el Agente Aduanero **xxxxxxxxx** resolviendo*“Primero: Se procede a ejecutar la recalificación de la sanción, siendo que se aplicará la que indica en artículo 235 inciso b) de la Ley General de Aduanas (vigente antes de marzo de 2004), en lugar del artículo 23 inciso 24). Segundo: se rechaza la nulidad interpuesta por la parte. TERCERO: Se acoge la excepción de prescripción para las declaraciones aduaneras de importación definitiva No.00000 del 17 de octubre, 0000 del 12 de noviembre, 0000del 27 de agosto y 00000 del 29 de abril, todos del año 2002. CUARTO: Se tienen por desvirtuados los alegatos presentados y se impone la sanción correspondiente, por la comisión de la infracción administrativa tipificada en el artículo 235 inciso b) de la Ley General de Aduanas (hoy desaparecido)”, por no aportar el documento que acredita el pago de la contribución obligatoria del uno punto cinco por ciento (1.5%) sobre el precio del arroz.* Esta resolución fue notificada el 30 de junio del 2008.(ver folios 51 al 63)
2. Que mediante escrito presentado el **3 de julio del 2008**, el afectado interpone excepción de caducidad, donde alega: (ver folios 65 al 68)
* *En este acto oponemos formalmente la Excepción de Caducidad con base en el título XI del Código Procesal Contencioso Administrativo (…) En el presente caso ha transcurrido 1 año 5 meses y 11 días desde el momento de la notificación del acto de inicio del procedimiento sancionatorio hasta la notificación del acto final siendo dicha paralización del proceso imputable exclusivamente a la Dirección General de Aduanas.*
1. Mediante resolución número RES-DN-1407-2008 del 9 de julio del 2008 la Dirección General de Aduanas conoce y rechaza la excepción de caducidad y el recurso de reconsideración y realiza el emplazamiento de ley y con oficio número DN-198-2009 de fecha de recibido 17 de febrero del 2009, remite el expediente a este Tribunal. (ver folios 69 al 78)
2. Que en el apersonamiento recibido en este Tribunal el **26 de junio del 2008**, el recurrente reitera argumentos y solicita se declare la excepción de prescripción para las declaraciones aduaneras No.00000 del 12/12/2003, 00000 del 03/06/2003, 00000 del 27/08/2003 y 00000 del 10/10/2003.
3. Que en las presentes diligencias se han observado las prescripciones legales en la tramitación del presente recurso de apelación.

**Redacta la Licenciada Chaves Arce; y,**

**CONSIDERANDO**

**I.- Objeto de la litis:** Determinar si procede la imposición por parte de la Dirección General de Aduanas de una sanción administrativa conforme con la infracción establecida en el artículo 236 inciso 24 de la Ley General de Aduanas, sancionable con una multa de quinientos pesos centroamericanos o su equivalente en moneda nacional y recalificada por la Dirección General de Aduanas a la sanción contemplada en el artículo 235 inciso b) de la Ley General de Aduanas vigente antes de marzo del 2004, al **Agente Aduanero xxxxxxxx,** en virtud de que en las declaraciones aduaneras de importación número No.00000 del 12/12/2003, 00000 del 03/06/2003, 000000 del 27/08/2003 y 00000 del 10/10/2003, omitió presentar el entero de pago obligatorio del 1.5% sobre el precio del arroz importado de conformidad con lo dispuesto en la Ley número 8285 del 14 de junio del 2002.

**II.- Admisibilidad del recurso de apelación:** Que previo a cualquier otra consideración, se avoca este órgano al estudio de la admisibilidad del presente recurso de apelación conforme a la normativa aduanera. En tal sentido dispone el artículo 204 de la Ley General de Aduanas que contra el acto final dictado por la Dirección General de Aduanas, caben los recursos de reconsideración y apelación para ante el Tribunal Aduanero Nacional, siendo potestativo usar ambos recursos ordinarios o sólo uno de ellos, los cuales deben interponerse dentro de los tres días siguientes a la notificación del acto impugnado, condicionando la admisibilidad a dos requisitos procesales, sea en cuanto al tiempo que dispone el interesado para interponerlo y además el relativo a la capacidad procesal de las partes que intervienen en expediente. En el caso bajo estudio el proceso sancionatorio se dirige directamente contra el Agente Aduanero, en su condición de persona física y es él quien personalmente interviene en autos, siendo en consecuencia la persona legitimada para recurrir por ser la afectada con el procedimiento, cumpliéndose en la especie con el presupuesto procesal de legitimación. Además según consta en expediente, el acto lesivo que le impone la multa se le notificó al interesado el 30 de junio del 2008 (folio 63) y el recurso de apelación se interpuso el día 3 de julio del mismo año (folio 65), 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.

##### III.- Sobre las excepciones interpuestas y nulidades: Por ser de previo y especial pronunciamiento se avoca este Tribunal al conocimiento de los alegatos del recurrente relacionados con excepciones y nulidades, a fin de determinar si los actos administrativos que lo 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, o si por el contrario presentan defectos graves que generen su nulidad. En línea con lo indicado debe tenerse presente según lo ha venido señalando en forma reiterada la jurisprudencia de la Sala Constitucional, que no se trata de declarar la nulidad por la nulidad misma, si no que antes de anular debe evaluarse y considerarse si en el caso concreto, existen errores procedimentales y si ese error en efecto causó o no indefensión al interesado y sólo si efectivamente se configuró la indefensión debe anularse, de lo contrario debe de mantenerse las actuaciones.

* **De la excepción de prescripción:**

Indica el recurrente al respecto que *“…Según lo establecido por la Ley General de Aduanas en su artículo 63 sin la reforma integral del año 2003 y que entra en vigencia en el año 2005 en lo que se refiere a la interrupción de la prescripción se determina lo siguiente: “…Interrupción de la prescripción.-a) Por la notificación de la resolución que exige el pago de los tributos dejados de percibir…”, lo que se entiende que el plazo de prescripción se va interrumpir a partir de la notificación que realice la Autoridad Aduanera del acto final del Procedimiento Ordinario Administrativo de cita.*

*En el presente caso, la fecha del acto final del procedimiento es de 21/04/2008 y notificado en fecha 06/01/2009, es decir que a la hora de presentar el presente escrito ya han transcurrido el plazo de los 4 años establecidos por ley en las declaraciones aduaneras de importación número 00000 del 12/12/2003, 0000 del 03/06/2003, 00000 del 27/08/2003 y 00000 del 10/10/2003, lo cual demuestra claramente que el plazo ha sido superado por la administración de iniciar y concluir el presente procedimiento ordinario de cobro”.*

Ante lo expuesto, es necesario citar lo estipulado en los artículos 231 y 234 de la Ley General de Aduanas vigente en el momento de comisión de los hechos y que tienen relación con lo alegado por el recurrente que indicaban lo siguiente:

***Artículo 231.—Aplicación de sanciones.*** *Las infracciones administrativas y las infracciones tributarias aduaneras son sancionables, en vía administrativa, por la autoridad aduanera que conozca del respectivo procedimiento administrativo.*

*En cuatro años prescribe la facultad de la autoridad aduanera para sancionar las infracciones reguladas en este Capítulo. El término de prescripción de la acción sancionatoria se interrumpirá desde que se le notifica al supuesto infractor la sanción aplicable en los términos del artículo 234 de esta Ley.*

***Artículo 234.—Procedimiento administrativo para aplicar sanciones.*** *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 o la suspensión de la operación aduanera, salvo que la infracción produzca un vicio en el procedimiento, cuya subsanación se necesite 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.*

*En el caso de infracciones administrativas sancionables con suspensión, la autoridad aduanera, deberá iniciar el procedimiento dispuesto en el artículo 196 de esta Ley.*

Según lo señalaban los artículos 231 y 234 de la Ley General de Aduanas, prescribe en cuatro años la facultad de la autoridad aduanera para sancionar las infracciones administrativas y las tributarias aduaneras y dicho plazo se interrumpirá por la notificación al supuesto infractor de la sanción aplicable, que se constituye en el acto de apertura del procedimiento administrativo, y el presunto infractor contará con cinco días hábiles para presentar sus alegaciones, transcurrido este plazo se aplicará la sanción correspondiente en caso de proceder, para lo cual se debe emitir el acto final del procedimiento sancionatorio.

Aplicando lo dispuesto al caso en análisis tenemos que según la fecha de aceptación de las declaraciones aduaneras objeto del presente procedimiento corresponden al: 03 de junio 2003, 12 de diciembre 2003, 27 de agosto 2003 y 10 de octubre 2003, por tanto el acto inicial del procedimiento sancionatorio tenía que notificarse a más tardar el **3 de junio del 2007**, y la resolución número **RES-DN-121-2007 del 16 de enero del 2007** que es el acto inicial del presente procedimiento, se notificó al Agente Aduanero el día **19 de enero del 2007**, según acta de notificación visible a folio 32 del expediente administrativo, que se constituye en prueba según lo dispuesto en el numeral 2 del artículo 243 de la Ley General de la Administración Pública, y además al ser la notificación realizada en cumplimiento de lo estipulado en el artículo 139 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, se considera que no lleva razón la parte en su alegato, ya que de lo argumentado se aprecia la confusión del recurrente con relación al acto que debe notificarse, el fundamento legal que debe considerarse y los plazos que deben considerarse para que opere la interrupción del término de la prescripción.

* **De la excepción de caducidad del procedimiento:**

**Indica el recurrente: *“De acuerdo las Consideraciones Fácticas anteriormente descritas en este acto oponemos formalmente la Excepción de Caducidad con base en el título XI del Código Procesal Contencioso Administrativo (…) En el presente caso ha transcurrido 1 año 5 meses y 11 días desde el momento de la notificación del acto de inicio del procedimiento sancionatorio hasta la notificación del acto final siendo dicha paralización del proceso imputable exclusivamente a la Dirección General de Aduanas”.***

Alegaciones esgrimidas por el interesado que no comparte este Colegiado, toda vez que resulta claro para este Tribunal que la aplicación del artículo 340 de LGAP lleva implícito el cumplimiento de una serie de elementos, disponiendo literalmente dicho artículo lo siguiente:

*“…De la Caducidad del Procedimiento*

 ***Artículo 340.-***

*1. Cuando el procedimiento se paralizare por más de seis meses en virtud de causa imputable al interesado que lo ha promovido, se producirá la caducidad y se ordenará enviar las actuaciones al archivo, a menos que se trate del caso previsto en el párrafo final del artículo 339.”*

***Artículo 339.-***

*1. Tanto el desistimiento como la renuncia han de hacerse por escrito.*

*2. La Administración aceptará de plano el desistimiento o la renuncia, salvo que, habiéndose apersonado otros interesados, instaren éstos la continuación en el plazo de diez días desde que fueron notificados de una y otra.*

*3. Si la cuestión suscitada por el expediente entrañare un interés general, o fuere conveniente sustanciarla para su definición y esclarecimiento, la Administración limitará los efectos del desistimiento o la renuncia a sus posibles consecuencias patrimoniales respecto del interesado, y seguirá el procedimiento en lo demás.*

Es decir, si bien el artículo 339 de la ley en comentario se refiere al “Desistimiento y Renuncia”, no obstante en caso de caducidad del procedimiento, también debe tomarse en cuenta que para aplicar el artículo 340 a tenor de lo dispuesto en el último párrafo del citado artículo 339, debe valorarse si el asunto en discusión entraña un interés general, en el caso considera este Colegio que sí existe ese interés general, porque la aplicación de una sanción implica la existencia de una posible vulneración del ordenamiento público, por parte de quien se supone la infringe, contraviniendo así, determinadas obligaciones o deberes de hacer o no hacer que se encuentran expresamente sancionadas en una ley.

En tal sentido, tenemos que en la especie existe un interés público de por medio, ya que ante la eventual vulneración del régimen jurídico por el incumplimiento de una obligación -la omisión de aportar la información o documentación requerida en lo términos previstos-, no le permite a la autoridad aduanera fiscalizar el cumplimiento de las obligaciones dadas por ley, lo cual sin lugar a dudas va en detrimento del efectivo control aduanero y que de acuerdo a la potestad sancionadora de la administración entendida como *"una potestad de signo auténticamente represivo, que se ejercita a partir de una vulneración o perturbación de reglas preestablecidas"*[[1]](#footnote-1), le corresponde ejercer a la autoridad aduanera; en consecuencia, no opera en el caso el acaecimiento de la causal de caducidad prevista en el artículo 340 de la LGAP invocado por el recurrente, debiendo rechazar las alegaciones por este extremo.

**No obstante lo anterior, estima este Colegiado que analizando las particularidades del presente asunto y la forma en qué la DGA actuó en la especie, sí se configura un defecto procedimental, que genera indefensión al interesado, y por ello debe anularse lo actuado hasta el instante mismo de la comisión del vicio, que lo fue en el momento en que la Administración abrió el presente procedimiento sancionatorio, según el análisis que de seguido se realiza.**

* *Nulidad por insuficiente motivación:*

En primer término, hace ver este Órgano Colegiado que en la litis que se ventila las actuaciones de la Administración presentan una insuficiente, imprecisa e incongruente motivación, toda vez que el A quo intima por el supuesto incumplimiento de una medida no arancelaria y no explica técnica ni legalmente porque considera que es “no arancelaria”, como tampoco justifica ni explica en cual supuesto del tipo infraccional se adecua la conducta endilgada, puesto que en el presente asunto es claro que la DGA inició procedimiento sancionatorio contra el Agente Aduanero xxxxxxxxx, por la presunta comisión de la infracción tributaria aduanera establecida en el artículo 236 inciso 24 de la Ley General de Aduanas, sancionable con una multa de quinientos pesos centroamericanos, posteriormente en el Acto Final de manera oficiosa recalifica la infracción administrativa, indicando que se aplicará la contenida en el artículo 235 b) de la Ley General de Aduanas (vigente antes de marzo del 2004) imponiendo la multa de cien pesos centroamericanos o su equivalente en moneda nacional, como se señala en el Considerando II de la Resolución RES-DN-764-2008 del 21 de abril dos mil ocho; lo anterior al estimar la Administración que dicho agente aduanero no adjuntó el documento que acredite el pago de la contribución del 1.5% dada por la Ley N° 8285 del 14-6-2002[[2]](#footnote-2), en la nacionalización de arroz amparado a las declaraciones aduaneras de importación No.00000 del 12/12/2003, 0000 del 03/06/2003, 00000 del 27/08/2003 y 00000 del 10/10/2003 de la Aduana Santamaría. (Ver resolución número RES-DN-764-2008 del 21 de abril de 2008 a folios 51 a 63). Asimismo, hacer ver este Tribunal que la Administración no le justificó cada uno de los alegatos del recurrente en forma clara y se limitó a mencionar su no aceptación sin fundamento jurídico alguno.

En tal sentido, resalta este Colegio –y sin entrar a valorar por el fondo si procede o no lo debatido por la parte en razón de lo resuelto- que en el expediente no consta el informe DCF-CI-003-2005 del 30 de mayo del 2005 que fundamenta este procedimiento. En efecto, no consta en el expediente administrativo remitido a este Tribunal el respectivo informe de la División de Control y Fiscalización emitido producto de la investigación realizada, siendo que tal documento se constituye en prueba esencial para la decisión del asunto, de tal suerte que al estar sustentado o motivado el presente procedimiento sancionatorio en un elemento que no consta en expediente, se violenta flagrantemente el derecho del recurrente, toda vez que se limita el derecho de defensa constituyéndose así un defecto grave del acto administrativo de carácter formal, además de que se impide al Colegiado tener el acceso debido a toda la documentación necesaria para la decisión del caso, por lo que debe declararse la nulidad conforme con el artículo 223 de la Ley General de Administración Pública.

Por otra parte, y como un vicio más en las presentes actuaciones deber señalarse de que no quedan suficientemente claras las razones de la DGA para estimar que en el caso concreto si bien no se está en presencia de un cobro sino de un proceso sancionatorio, no resultaba necesario la apertura de un procedimiento previo al sancionatorio para investigar o imputar al responsable el cobro de una suma exigua, toda vez que el recurrente alega que no procede la sanción hasta que la administración primero le impute o determine la obligación tributaria que considera fue dejada de cubrir con la nacionalización de arroz a través de las declaraciones aduaneras de importación No.00000 del 12/12/2003, 0000 del 03/06/2003, 00000 del 27/08/2003 y 000000 del 10/10/2003, aspecto que considera este Tribunal aún no ha sido suficientemente analizado por el A quo limitándose a señalar que en la especie no se está ante un cobro sino ante una sanción de $500 al agente aduanero, recalificada a $100 dólares.

Aunado a lo anterior, vislumbra además este Órgano, que el interesado arguye que la misma Administración basa sus alegatos en una norma que no es aplicable al caso concreto, pues el hecho que dio motivo a la sanción no se ajusta con la normativa vigente, así como tampoco ha realizado la debida motivación que debe tener toda resolución pues al no existir motivo es materialmente imposible hacer la correcta correlación entre los hechos y el derecho, alegaciones que no ha desvirtuado la DGA y más bien con lo indicado en el acto de apertura del proceso confunde al recurrente, puesto que expresamente indica en la resolución RES-DN-121-2007, Considerando III, párrafo tercero: *“…no obstante la presentación del documento de pago para la importación o nacionalización del arroz, constituye un requisito* ***no arancelario*** *de la obligación”*  (El resaltado no es del original) (Ver folio 28 del expediente), sin dar las explicaciones -como se indicó supra- del porqué estimaba que se está en presencia de una medida “no arancelaria”.

Es decir, la Administración debe claramente motivar y justificar técnicamente porque razón estima que el documento de pago de dicha contribución constituye en su criterio –ya que este Tribunal en virtud de lo resuelto no entra a valorar sobre el punto- un requisito no arancelario de la obligación tributaria aduanera y si efectivamente se requiere o no de una nota técnica para el cumplimiento del pago del 1.5% en la nacionalización de arroz establecido en el artículo 30 de la Ley 8285 del 14 de junio de 2002, como lo alega el recurrente, por tanto considera este Colegio que la DGA debe analizar en primera instancia la naturaleza jurídica de lo que se entiende por un “requisito no arancelario” para luego aplicarlo al caso concreto.

Además de la falta de motivación de los alegatos mencionados supra por el interesado, debe apuntar este Tribunal, que la DGA tampoco es clara en señalar a cual de los supuestos contenidos en la norma aplicada (artículo 236 inciso 24 de la LGA) se refieren los hechos endilgados al agente aduanero, puesto que el acto de apertura es ayuno en cuanto al análisis de tipicidad –haciendo referencia únicamente a su justificación de que lo solicitado constituye un requisito no arancelario de la obligación sin motivar su dicho- y en el acto final (RES-DN-764-2008 visible a folio 51) con el cual viene la administración de oficio a recalificar la norma (artículo 235 b)) en el considerando VII “De la tipicidad”, entre otras cosas expresamente señala el A quo para lo de interés lo siguiente: (Ver folio 57)

*“… La norma es clara al indicar que al omitir presentar o transmitir la declaración aduanera, sin todos los requisitos correspondientes, será sancionado con un multa, de conformidad con la ley, es decir, la sanción se configura al momento de transmitir o presentar la declaración aduanera,* ***con errores u omisiones****…”* (El resaltado no es del original)

Nótese, que tal afirmación confunde sobre el supuesto o supuestos que realmente considera la Administración se incumplen con la norma 236 24) de la LGA, toda vez que el presentar la declaración aduanera con errores u omisiones es un supuesto que no está contenido en la norma aplicada, la cual literalmente dispone:

*“ARTICULO 236.- Multa de quinientos pesos centroamericanos*

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

*24.- Omita presentar o transmitir, con la declaración aduanera, cualquiera de los requisitos documentales o la información requerida por esta Ley o sus Reglamentos, para determinar la obligación tributaria aduanera o demostrar el cumplimiento de otros requisitos reguladores del ingreso de mercancías al territorio aduanero o su salida de él.”*

Por otra parte, en el acto final la Dirección General de Aduanas impone la sanción, procediendo a ejecutar en forma oficiosa la recalificación de la infracción administrativa, indicando que se aplicará la contenida en el artículo 235 b) de la Ley General de Aduanas (vigente antes de marzo de 2004), imponiendo la multa de cien pesos centroamericanos o su equivalente en moneda nacional, como se demuestra en el resultado II de la Resolución RES-DN-764-2008 del 21 de abril del dos mil ocho.

**El artículo 235 de la Ley General de Aduanas (vigente antes de marzo de 2004) señala:**

***“ARTÍCULO 235.- Multa de cien pesos centroamericanos***

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

*a) Omita presentar o transmitir, con la declaración aduanera, cualquiera de los requisitos documentales o la información requerida por esta ley o sus reglamentos para determinar la obligación tributaria aduanera o demostrar el cumplimiento de otros requisitos reguladores del ingreso o la salida de mercancías del territorio aduanero.*

*b) Presente o transmita los documentos, la información a que se refiere el inciso anterior o la declaración aduanera con errores u omisiones o los presente tardíamente.”*

De la norma transcrita y aplicada en el caso por la DGA, tenemos varios supuestos, entre ellos indica la norma que la infracción se comete cuando se omita presentar o transmitir con la declaración aduanera:

1- Cualquiera de los requisitos documentales o

2- La información requerida por la LGA o sus reglamentos para dos cosas:

a) determinar la obligación tributaria aduanera o

b) demostrar el cumplimiento de otros requisitos reguladores del ingreso de mercancías al territorio aduanero o su salida de él.

En consecuencia, para la aplicación de la norma citada corresponde verificar cuáles son los presupuestos básicos para su aplicación, los cuales sin lugar dudas se echan de menos en las actuaciones de la DGA en el proceso sancionatorio seguido, toda vez que la Administración no motiva ni justifica en cuál de los supuestos establecidos por la norma se adecua eventualmente los hechos atribuidos, debiendo establecer claramente si el documento que demuestra el pago del 1.5% de la contribución obligatoria es un requisito documental obligatorio o bien una información para determinar la obligación tributaria aduanera o para demostrar el cumplimiento de otros requisitos del ingreso de mercancías al territorio aduanero, en cuyo caso deberá indicar o individualizar cuál es el requisito concreto y la norma que así lo justifica.

Aspectos e interrogantes que echa de menos este Colegiado en los actos dictados por el A quo, ya que se desprende con toda claridad de lo anterior, la ausencia en este caso concreto de una motivación adecuada, suficiente y congruente, que justifique la decisión de la DGA de sancionar al agente aduanero por los hechos endilgados y por el tipo infraccional aplicado. Estimando así este Tribunal que en la especie se generó indefensión al recurrente pues desconoce con exactitud cuál es el razonamiento de la Administración para abrir el proceso sancionatorio.

De forma tal que sin que este Tribunal entre a valorar en el presente asunto si efectivamente procede o no la sanción impuesta -en razón de la nulidad decretada- si deben quedar claros en el momento procesal oportuno los elementos de hecho y de derecho que tomó en cuenta el A Quo para llegar a tal conclusión y establecer la sanción al auxiliar de la función pública, fundamentación y justificación clara que echa de menos este Colegio en los actos dictados, generando así, un vicio en el procedimiento por insuficiente motivación, tal y como lo ha señalado nuestra Sala Constitucional en reiterada jurisprudencia.[[3]](#footnote-3)

Es así, que de los autos se desprende que en el presente asunto se han incumplido formalidades sustanciales del procedimiento que ocasionan indefensión al apelante y en consecuencia que generen vicios en el proceso seguido de conformidad con lo preceptuado por el artículo 223 de la LGAP.

* **Vicio en el tipo de cambio aplicado por la Dirección General de Aduanas para la conversión de moneda:**

Siendo este órgano contralor de legalidad y por tratarse como se indicó, el presente asunto del ejercicio de la facultad punitiva del Estado, en razón de lo cual debe garantizarse al presunto infractor la aplicación de los principios del orden penal, de tal forma que pueda realizar una defensa efectiva de sus intereses, no puede este Tribunal dejar advertir, aún cuando no fue alegado por el recurrente, el defecto cometido que vicia de nulidad absoluta las presentes actuaciones, en relación con la determinación del tipo cambio aplicado por la Dirección General de Aduanas, para efecto de conversión de la moneda, y el establecimiento en definitiva del monto de la multa en colones, que le corresponde cancelar al interesado.[[4]](#footnote-4)

En efecto, si revisamos el acto de apertura, en su parte dispositiva, se señala únicamente que la sanción que se pretende imponer en el caso corresponde a quinientos pesos centroamericanos. En cuanto al acto final en su parte dispositiva si bien se indica que la falta es sancionable con la multa de cien pesos centroamericanos o su equivalente al tipo de cambio del hecho generador, se omite indicar la multa en colones, que le corresponde cancelar al recurrente.

En tal sentido, considera este Tribunal que se desprende un vicio grave cometido por la Dirección General de Aduanas en al acto final, que se arrastra desde el acto inicial, al no indicar la equivalencia en colones del monto de la multa que pretende imponer según el tipo de cambio vigente al momento en que se comete la **presunta** infracción, dato que debe estar contenido puesto que en forma expresa el tipo infraccional indica que la sanción consiste en $500 pesos centroamericanos **o su equivalente en moneda nacional**, aunado que en el acto final recalifica la sanción indicando que la misma corresponde a $100 pesos centroamericanos o su equivalente en moneda nacional, siendo evidente en consecuencia que es jurídicamente indispensable que el administrado como posible afectado se entere desde el acto de apertura de todos los hechos que se le atribuyen así comotodos los elementos y consecuencias que los mismos implican, entre ellos que conozca a ciencia cierta el monto a cuánto asciende esa equivalencia en colones, que es la moneda nacional costarricense y la forma en que la misma fue fijada. Lo anterior inclusive, a efecto de que pueda ejercer su derecho de defensa en caso de inconformidad con la determinación de la misma por parte del administrado.

En consecuencia dado que la sanción que se pretende imponer al administrado, tal y como ya se señaló fue de una multa fijada en pesos centroamericanos o su equivalente en moneda nacional es importante tener presente la referencia que hace la normativa centroamericana y nacional sobre la citada equivalencia de los pesos centroamericanos.

Al efecto, debe indicarse que mediante Ley número 6986 de 3 de mayo de 1985, se aprueba en nuestro país el Convenio sobre el Régimen Arancelario y Aduanero Centroamericano. En lo que interesa, el artículo 20 dispone:

*"Artículo 20.- Unidad monetaria y conversión de monedas*

*Para los fines de la unidad y uniformidad arancelaria se tendrá como unidad de cuenta el "Peso Centroamericano", con el valor que el Consejo Monetario decida fijarle.*

*La conversión de monedas extranjeras a pesos centroamericanos se hará con base en el tipo de cambio resultante de la cotización internacional de la moneda extranjera con respecto al valor oficial del peso centroamericano que se define en el párrafo anterior, en la fecha de aceptación de la póliza. Dicha cotización será proporcionada por el Banco Central del Estado Contratante interesado.*

*La conversión de pesos centroamericanos a las monedas de los Estados Contratantes se hará aplicando el valor que corresponda de acuerdo con las disposiciones nacionales vigentes, a la fecha de aceptación de la póliza."*

Ahora bien, dentro del proceso centroamericano de integración económica en aras de lograr la coordinación, armonización, convergencia o unificación de las políticas monetarias, crediticias, cambiarias y financieras de los Estados Centroamericanos, a fin de realizar gradual y progresivamente la integración monetaria y financiera regional y en uso de la facultad concedida en la citada Ley se estableció el Acuerdo Monetario Centroamericano, el cual en su artículo 42 reguló la equivalencia del Peso Centroamericano, así como la facultad de Consejo Monetario Centroamericano, que está integrado por los Presidentes de los Bancos Centrales de los países del área, de modificarla, indicando lo siguiente:

***“Artículo 42.-*** *Se establece el Peso Centroamericano como unidad de cuenta regional, cuyo valor equivale a* ***un dólar de los Estados Unidos de América.***

*El Consejo, con consenso de sus miembros, podrá modificar la unidad de cuenta regional, su uso, denominación, valor y relación con cualquier divisa, combinación de monedas o unidad de cuenta internacional.”* (El resaltado no es del original)[[5]](#footnote-5)

Aclarado que el valor del Peso Centroamericano equivale a un dólar de los Estados Unidos de Centroamérica, en el caso concreto, a efecto de determinar la equivalencia de la sanción en colones, consistiría en la aplicación del tipo de cambio vigente al momento de cometer la infracción, por no haber presentado con las declaraciones aduaneras citadas, el documento que acredita el pago de la contribución obligatoria del uno punto cinco por ciento sobre el precio del arroz. Lo anterior sin que este Tribunal entre a valorar si efectivamente se cometió o no la infracción que señala la Administración, en razón de la nulidad decretada.

De forma tal que revisado el acto inicial el monto de los 500 pesos centroamericanos, recalificado en el acto final a 100 pesos centroamericanos, equivalente en moneda nacional de la sanción impuesta no consta en expediente, así como tampoco la forma en cómo fue determinado, esto es, cuál fue el tipo de cambio que se aplicó en la especie, ni su fecha, según consta en el acto inicial. Por su parte el acto final, si bien establece que la multa será de 100 pesos centroamericanos al tipo de cambio del hecho generador, es omiso en señalar la conversión en colones que la Administración le acredita al recurrente.

Lo anterior en virtud de lo estipulado en el citado artículo 11 del Código Penal, que reiteramos resulta aplicable al caso por tratarse de la aplicación del Derecho Sancionador por parte de las Autoridades Aduaneras.

**A efecto de complementar lo anterior debemos citar lo dispuesto por los artículos 231 y 55 de la Ley General de Aduanas, en los cuales acorde con los principios expuestos, se señala, en el primero de ellos que el cómputo del plazo de prescripción en materia de infracciones, se realiza “…*a partir de la comisión de las infracciones”.* De igual forma y a mayor abundamiento, aunque se trate del tema del hecho generador de la obligación tributaria aduanera, en el caso del artículo 55, se establece que ese hecho generador se constituye en el caso de los delitos, en**

*“…c) En la fecha:*

***1. de la comisión del delito penal aduanero;…”***

***En los delitos penales aduaneros se aplicará el régimen tributario vigente a la fecha de comisión del delito penal aduanero****, a la fecha del decomiso preventivo de las mercancías, cuando no pueda determinarse la fecha de comisión, o a la fecha en que se descubra el delito penal aduanero, cuando las mercancías no sean decomisadas preventivamente ni pueda determinarse la fecha de comisión.”* (El resaltado es nuestro)

Disposición ésta que resulta aplicable por tratarse el presente asunto de materia sancionatoria, y conforme con la disposición del artículo 11 del Código Penal citado, por tratarse del ejercicio de la potestad punitiva del Estado, es decir, de la imposición de penas.

**De lo expuesto se sigue, que el tipo de cambio aplicable si se estimase que en efecto se cometió la infracción, lo cual no valora este Tribunal, es el que estaba vigente al momento de la comisión de la presunta infracción y siendo el tipo de cambio a aplicar un elemento esencial de la sanción, porque determina el monto en moneda nacional que deberá cancelarse según lo ordenado por la Dirección General de Aduanas, no le queda a este Tribunal, más que considerar que dicho defecto constituye un vicio del acto administrativo sancionatorio, en la medida en que no se indicó en el inicio del procedimiento el alcance o monto de la multa impuesta, lo cual genera la nulidad de las actuaciones, con base en lo dispuesto por los artículos 128, 132 y 158 y siguientes de la Ley General de la Administración Pública.**

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 a partir del acto inicial inclusive, por lo que a tenor de lo expuesto por los artículos 39 y 41 de la Constitución Política, 128, 131, 132 y 133 y concordantes, y artículos 165 a 172, 223 de la Ley General de la Administración Pública debe declararse la nulidad indicada.

En razón de lo resuelto, no entra este Tribunal a analizar sobre los demás aspectos debatidos en expediente.

**POR TANTO**

Con base en las facultades otorgadas por los artículos 39 y 41 de la Constitución Política, artículos 102 y 104 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano, artículos 204, 205, 208 y 210 de la Ley General de Aduanas, artículos 128 y siguientes, 131, 132, 136, 158 y siguientes, 165 y siguientes, 166, 169 y 223 de la Ley General de Administración Pública**,** por mayoría se anula todo lo actuado a partir del acto inicial inclusive. Remítase el expediente a la oficina de origen. Voto salvado del Lic. Reyes Vargas quien declara inadmisible el recurso.

**Notifíquese …….**

**Loretta Rodríguez Muñoz**

**Presidenta**

**Franklin Velázquez Díaz Floribel Chaves Arce**

**Shirley Contreras Briceño Elizabeth Barrantes Coto**

**Alejandra Céspedes Zamora Dick Rafael Reyes Vargas**

**Nota de las licenciadas  Elizabeth Barrantes Coto y Alejandra Céspedes Zamora.**  Si bien compartimos con la mayoría lo resuelto en sentencia  069-2009, debemos aclarar que en lo referido al apartado denominado en sentencia: *“Vicio en el tipo de cambio aplicado por la Dirección General de Aduanas para la conversión de moneda”*, no consideran las suscritas que tal hecho constituya una nulidad absoluta del acto administrativo por las razones que se indican:

Si bien creemos que la Administración a la hora de fijar el monto de la multa, la cual esta establecida en pesos centroamericanos o su equivalente en moneda nacional, como parte de la armonización centroamericana, tal y como se señala en sentencia, debería indicar el tipo de cambio aplicable para la conversión de la moneda, lo cierto es que en criterio de las suscritas tal omisión o error no constituye una nulidad absoluta de lo actuado. Lo anterior en virtud de que no se trata de la imposición misma de la sanción sino de la forma de pago, es decir, del monto que le corresponde pagar por la  sanción impuesta, de manera que se trata de un aspecto de la ejecución de la sanción impuesta y no del tipo infraccional en si mismo, ya que la norma sancionadora señala la multa en forma expresa y refiere a un monto determinado en pesos centroamericanos cuya conversión esta establecida en la legislación.

Recordemos que la materia sancionatoria penal cuenta con dos momentos, uno referido expresamente a la imposición de la pena conforme el tipo penal, determinado a priori por la norma legal, en donde se busca establecer que el presunto infractor comete una conducta típica jurídica y culpable, llevándose a cabo un juicio de valor acerca de los hechos imputados y la norma tipo que lleva a una condenatoria o absolutoria y; un segundo momento que refiere a la ejecución propia de la pena impuesta conforme la norma tipo, esto es a lo que refiere el Libro IV, Título I Capítulo I del Código Procesal Penal de la Ejecución Penal, sobre todos los aspectos que tiene que considerar el Tribunal para la ejecución de la sentencia propiamente dicha. Ahora bien, es claro que en sede administrativa la aplicación de los principios y normas penales son relativos, en tanto la realidad depende de las lagunas que el derecho penal sancionador administrativo tenga respecto de una situación determinada, debiendo acudir supletoriamente a esos principios y normas.

En el caso del derecho sancionador administrativo aduanero, no existe regulación expresa para la ejecución de sanciones por concepto de multas en la Ley General de Aduanas, de allí que deba recurrirse supletoriamente al Código de Normas y Procedimiento Tributarios (CNPT) en el apartado correspondiente al Cobro Judicial y Extrajudicial, ya que dicho Código establece una oficina especializada en la ejecución de los cobros administrativos por concepto de determinaciones tributarias y procesos sancionatorio en los cuales se impongan multas. Otorgándole la ley atribuciones especiales e incluso procedimientos previos que permiten intimar al deudor a regularizar su situación antes del inicio de la ejecución en la vía judicial[[6]](#footnote-6).

Además, de acuerdo con la normativa tributaria (artículo 173), es procedente aplicar una medida cautelar cuando se haya previamente determinado créditos a favor del Poder Central, originados en tributos regulados por el CNPT, así como sus intereses, recargos y multas, con anterioridad a la interposición de la demanda judicial, que tratándose de multas, el acto sancionador se debe encontrar firme ya sea por que se haya dado sentencia ejecutoria o porque el mismo quedó consentido, al transcurrir el plazo de ocho días hábiles, luego del apercibimiento realizado al infractor para que proceda a la cancelación de la multa correspondiente.[[7]](#footnote-7)

Nótese, que existe un marco regulatorio amplio para el cobro de las multas resultantes de un acto o sentencia firme, de manera que goza el sujeto sancionado de toda una serie de garantías en la ejecución de la sanción, sea la multa, que le permiten discutir ampliamente la forma del pago de la multa y su monto correcto.

En consecuencia estiman las suscritas, que no es procedente declarar la nulidad por esa razón.

**Elizabeth Barrantes Coto                                  Alejandra Céspedes Zamora**

Nota del licenciado Reyes Vargas. **Si bien comparte el suscrito lo resuelto ello es con sustento en las siguientes consideraciones:**

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

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

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

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

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

DICK RAFAEL REYES VARGAS

1. CANO CAMPOS (Tomás). Derecho Administrativo Sancionador, Revista Española de Derecho Constitucional, Madrid, Nº43, enero-abril de 1995, p.339. [↑](#footnote-ref-1)
2. Al respecto dispone el Artículo 30 de dicha Ley lo siguiente:

“Establécese el pago de una contribución obligatoria del uno y medio por ciento (1,5%) sobre el precio del arroz entregado, limpio y seco, en granza o pilado…..

Cuando se requiera importar arroz, el importador cancelará, para efectos de la nacionalización de la mercancía, una contribución obligatoria del uno y medio por ciento (1,5%) sobre el precio del arroz limpio, seco, en granza o pilado.

Los importadores cancelarán dicha contribución ante la Corporación Arrocera y esta emitirá el respectivo documento de cancelación, que se presentará junto con la declaración aduanera para efectos de nacionalización del arroz.” [↑](#footnote-ref-2)
3. Entre otros ver los Votos 226-91 del 01 de febrero de 1991 y 620-91 del 22 de marzo de 1991. [↑](#footnote-ref-3)
4. En igual sentido ver sentencia número 181/2007. [↑](#footnote-ref-4)
5. Artículo 42 del Acuerdo Monetario Centroamericano, Nº CMCA-AC-1/209/96 de fecha 9 de noviembre de 1996, fue modificado mediante Resolución No. CMCA-RE-3/217/99, de fecha 22 de enero de 1999, y por el apartado sexto del Acta de la 223 Reunión del Consejo Monetario Centroamericano de 14 de julio de 2000, a través del cual fue modificada la numeración del Acuerdo, al cerrar las actividades del Comité de Política Cambiaria y de Compensación se eliminó el artículo 33, corriendo la numeración de los artículos siguientes. En consecuencia el artículo que regula el Peso Centroamericano pasó de ser del 43 al 42. [↑](#footnote-ref-5)
6. Ver Artículo 169 Código de Normas y Procedimiento Tributarios [↑](#footnote-ref-6)
7. Ver artículo 173 Código de Normas y Procedimiento Tributarios [↑](#footnote-ref-7)