**Responsabilidad del agente en materia sancionatoria**

Sentencia número 218-2008. Tribunal Aduanero Nacional, San José, a las nueve horas con veinticinco minutos del día dos de octubre del dos mil ocho.

Conoce este Tribunal del recurso de apelación interpuesto por el señor XXX en su condición de Agente Aduanero persona física, contra la resolución número RES-AS-DN-F-TRIB-3026-2008 del 03 de julio de 2008 emitida por la Aduana Santamaría.

**RESULTANDO**

1. Que mediante sentencia N° 13-2008 de 23 de enero de 2008 este Tribunal resolvió anular todo lo actuado en expediente a partir del acto inicial inclusive, al imponer el A Quo una pena diferente a la estipulada en forma expresa por el artículo 242 de la Ley General de Aduanas, en el procedimiento sancionatorio iniciado por la Aduana Santamaría contra el agente de aduanas señor **XXX**, por efectuar una incorrecta declaración de la clase tributaria y del valor de importación del vehículo amparado a la Declaración de Importación N° **XXX** del **XXX**. (Folios 71 a 91)
2. En razón de lo anterior, a través de resolución número RES-AS-DN-I-TRIB-1873-2008 del 09 de mayo del 2008, la Aduana Santamaría inicia procedimiento administrativo sancionatorio contra el agente aduanero **XXX,** al considerar que eventualmente cometió la infracción administrativa estipulada en el artículo 242 de la Ley General de Aduanas, toda vez que declaró incorrectamente la clase tributaria del vehículo amparado a la Declaración Aduanera de Importación Definitiva N° **XXX de XXX** y, consecuentemente, se tuvo que modificar el valor de importación de $3039.00 a $4081.43, lo cual generó una diferencia de impuestos por la suma de ¢428.942.41. Le señala que la eventual sanción consiste en una multa equivalente al valor aduanero correcto de las mercancías, sea la suma de $ 4.081.43 pagaderos al tipo de cambio al momento de cometer la infracción que corresponde al monto de ¢2.125.200.60 y le otorga un plazo de 5 días hábiles para que presente sus alegatos y pruebas en descargo de los hechos señalados. (Folios 92 a 95)
3. A través de escrito de fecha de presentación 16 de junio de 2008, el interesado se apersona a interponer los argumentos de su defensa, solicitando que se anule el procedimiento de imposición de la sanción, se le declare con lugar todas sus pretensiones y se deje sin efecto la resolución impugnada. (Folios 96 a 98)
4. La Aduana Santamaría dicta acto final del procedimiento administrativo sancionador, mediante resolución RES-AS-DN-F-TRIB-3026-2008 de 03 de julio de 2008, imponiéndole una multa de $4081.43, pagaderos al tipo de cambio al momento de cometer la infracción, que equivale al monto de ¢2.125.200.60, al Agente Aduanero señor **XXX**, correspondiente al valor aduanero de las mercancías, al considerar que cometió la infracción administrativa estipulada en el artículo 242 de la Ley General de Aduanas, por haber declarado incorrectamente la clase tributaria y el valor de importación del vehículo amparado a la Declaración Aduanera de Importación Definitiva N° **XXX de XXX**, lo cual generó una diferencia de impuestos por la suma de ¢428.942.41. (Ver folios 30-39).
5. A través de escrito de fecha de recibido 18 de julio del 2008, el recurrente interpone contra el acto final dictado por la Aduana, los recursos de reconsideración con apelación en subsidio para ante el Tribunal Aduanero Nacional, manifestando en esencia que la resolución recurrida presenta una serie de vicios que producen la nulidad de todo lo actuado, en razón de que todos los elementos del acto administrativo se encuentran viciados de conformidad con los siguientes argumentos:

***A)******Nulidad por incongruencia del acto administrativo:***

* *Se altera el orden procedimental para dictar el acto administrativo por cuanto se conoce de primero el fondo del asunto y luego se entra a conocer la nulidad planteada. Esa incongruencia le causa indefensión y produce violación del debido proceso, por cuanto le limita la defensa y le impide ejercer su derecho de defensa conforme lo establece la ley y las normas procesales que regulan la actuación de la Administración y que establece el Derecho Administrativo.*
* *Tal confusión tiene como consecuencia que primero se revoque o confirme el acto administrativo impugnado y luego se conozca de la nulidad de todo lo actuado, cuando ya incluso se ha resuelto sobre el fondo del asunto. Tal situación produce alteración al bloque de legalidad procesal y ocasiona la nulidad de lo actuado.*

***B) Nulidad por falta de motivación y fundamentación del acto:***

* *En el procedimiento y acto recurrido no se observa con claridad meridiana un análisis de culpabilidad que permita entender que el recurrente haya cometido la infracción y consecuentemente se haga acreedor de la sanción correlativa. No existe una demostración, ni indicación de cómo se genera el nexo causal y la demostración en expediente de la culpabilidad.*
* *Todas esas omisiones producen falta de motivación y fundamentación del acto y generan nulidad. No es suficiente indicar que al cancelar el ajuste del adeudo tributario por diferencia en el valor aduanero declarado se hace acreedor de la sanción correlativa, cuando nunca se le demostró a través de un procedimiento ordinario que hubo una mala declaración e indicación de la clase tributaria sobre el vehículo y que producto de esta mala declaración corresponde ajustar el valor aduanero y la obligación tributaria.*

Como petitoria solicita se revise la actuación de la Aduana, se declare la nulidad de todo lo actuado y se revoque la resolución recurrida. (Folios 116 a 118)

1. Mediante Resolución número RES-AS-DN-REC-3319-2008 del 30 de julio del 2008,la Aduana Santamaríarechaza la nulidad y elrecurso de reconsideración interpuesto y emplaza al recurrente para que en un plazo de diez días hábiles reitere o amplíe los argumentos de su pretensión ante este Tribunal. (Folios 121 a 127).
2. Que la parte afectada a través de escrito de fecha de recibido 27 de agosto de 2008 se apersona ante esta Sede a reiterar y adicionar el recurso de apelación ampliando sus argumentos en los siguientes términos: (Ver folios 67-70)

* *Que el acto final es un acto absolutamente nulo, por cuanto no reúne los requisitos esenciales, toda vez que se le pretende sancionar con un acto viciado en el motivo, ya que no se indica en forma clara y precisa cuáles fueron las razones jurídicas y técnicas que mediaron para adoptar la decisión, puesto que se le sanciona supuestamente por haber declarado una clase tributaria errónea que fue obtenida de la misma base de datos del SIA. La Administración lo hizo incurrir en error, por cuanto la información es brindada por esta misma. En consecuencia existe una eximente de responsabilidad, pues el error es imputable a la administración.*
* *Los datos que se incluyen en el DUA son los mismos que el importador brinda a la Agencia como si fuera un examen previo que sí está autorizado por LGA. No hay claridad a la hora que el aforador determine el cambio de una clase tributaria, que puede ser por varias razones, pero no existe uniformidad en ellas, pues no saben a ciencia cierta lo que significa, por ejemplo, un vehículo estándar, full extras o super full y aunque un carro no tenga emblemas, ellos dicen lo que lo debería llevar de acuerdo a si es full y los siguientes. Debido a esto es que están en una indefensión absoluta pues con la Aduana no se puede ganar nunca.*
* *Existe nulidad por cuanto se le indica que es responsable solidario y representante legal del importador y según la Ley 7557 no lo es. Prueba de ello es que el artículo 254 así lo deja ver muy claro, sustentándose además en las mismas resoluciones que tanto la Aduana Central como la Santamaría suscriben como obligado tributario, sujeto pasivo al importador y obligado tributario solidario a la Agencia, y nunca al Agente Aduanero, indicando que adjunta copia de la RES AS-DN-C-VEH-6948- 2007 de la Aduana Santamaría. En consecuencia existe un vicio grave al confundirse desde el acto inicial del procedimiento al sujeto pasivo contra el cual se debió iniciar las actuaciones evidenciando falta de legitimación pasiva.*
* *No se aplica el artículo 195 que da como eximente cuando se ha cancelado una deuda tributaria. Quizás es cierto que se cometen errores o que el aforador los comete, pero para eso están ellos, para revisar físicamente todo y la ley es clara en el sentido de que cuando se subsana un error y se cancela, ya no existe perjuicio fiscal, por lo que no hay delito que perseguir. Considera que el artículo 242 LGA es para cuando se determine perjuicio fiscal, por que se dejó de pagar algo y pasado el tiempo se descubre, pero no, cuando es inmediato y se paga al mismo tiempo aunque sea bajo protesta.*

En su petitoria solicita que de previo y especial pronunciamiento se declare la nulidad absoluta del acto impugnado y se ordene su archivo. (Folios 130 a 132)

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

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

**CONSIDERANDO**

1. Objeto de la litis: El objeto de la presente litis se refiere al procedimiento sancionatorio iniciado por la Aduana Santamaría contra el agente de aduana persona natural señor XXX, al considerar que es acreedor a la sanción de una multa equivalente al valor aduanero de las mercancías prevista en el artículo 242 de la Ley General de Aduanas, en adelante LGA, por la suma de $4081.43, pagaderos al tipo de cambio al momento de cometer la infracción que corresponde al monto de ¢2.125.200.60, al efectuar una incorrecta declaración de la clase tributaria y en consecuencia del valor de importación del vehículo amparado a la Declaración Aduanera de Importación N° XXX del XXX lo cual generó una diferencia de impuestos por la suma de ¢428.942.41.
2. **Admisibilidad del recurso de apelación:** Que previo a cualquier otra consideración, se avoca este órgano al estudio de la admisibilidad del presente recurso de apelación conforme a la normativa aduanera. En tal sentido dispone el artículo 198 de la LGA que contra el acto final dictado por la aduana competente, caben los recursos de reconsideración y apelación para ante el Tribunal Aduanero Nacional, siendo potestativo usar ambos recursos ordinarios o sólo uno de ellos, los cuales deben interponerse dentro de los tres días siguientes a la notificación del acto impugnado, condicionando la admisibilidad a dos requisitos procesales, sea en cuanto al tiempo que dispone el interesado para interponerlo y además el relativo a la capacidad procesal de las partes que intervienen en expediente. En el caso bajo estudio, el proceso sancionatorio se dirige directamente contra el Agente Aduanero persona natural **XXX**,quien es el agente que tramitó la Declaración Aduanera de Importación N° **XXX del XXX** y es él quien interviene en autos, siendo en consecuencia la persona legitimada para recurrir, cumpliéndose en la especie con el presupuesto procesal de legitimación. Además según consta en expediente a folio 115, el acto lesivo que le impone la multa se le notificó el día 15 de julio del 2008 y los recursos de reconsideración con apelación en subsidio se interpusieron el 18 del mismo mes y año (ver folio 116), dentro del plazo de los tres días hábiles establecidos al efecto. En razón de ello, tiene este Tribunal por admitido el recurso de apelación para su estudio.
3. **Hechos probados.** Se tiene por probados los siguientes hechos de relevancia:

1) Que a través de la Declaración Aduanera de ImportaciónN° **XXX del XXX** de la Aduana Santamaría, el señor **XXX** agente aduanero de la Agencia de Aduanas **XXX**, en representación de su cliente señor**XXX**, presentó a despacho un vehículo usado declarando las siguientes características: marca Hyundai, estilo **Elantra GL**, año 2001, motor ilegible, serie KMHDN45D91U128555, combustible gasolina, 4 puertas, carrocería sedan, cilindrada **1800** centímetros cúbicos, tracción 4x2, transmisión: mecánica, peso 1134 kilos, con eficiencia energética. Asimismo, lo declaró en la posición arancelaria 8703.23.69.23, clase tributaria N° 1740636 y valor de importación de $3039. (Ver folios 10 a 12 expediente)

2) Que durante el ejercicio del control inmediato el vehículo usado amparado a la Declaración Aduanera de ImportaciónN° **XXX** supra citada,fue sometido a revisión física, obteniéndose como resultado la corrección de la clase tributaria declarada N° 1740636 a la N° **2197894** determinada por la Aduana, y la modificación del valor de importación de $3039 a $**4081.43,** cuyas características (en lo que interesa) del automóvil objeto de la controversia, de conformidad con el Dictámen Técnico AS-DN-1971-2007, corresponden a las que a continuación se indican: marca Hyundai, estilo **Elantra GLS**, año 2001, motor ilegible, serie KMHDN45D91U128555, combustible gasolina, 4 puertas, carrocería sedan, cilindrada **2000,** centímetros cúbicos, tracción 4x2, peso 1134 kilos. (Ver folios 5, 15 a 17 y 63)

3) Que el acto de modificación y ajuste referido en el hecho probado anterior, fue debidamente notificado al recurrente el día 13 de junio de 2007, variándose la liquidación correspondiente, generando una diferencia de impuestos de ¢428.942.41. (Ver folios 63 a 66)

1. Consta en expediente que el recurrente no impugnó el ajuste supra citado, de conformidad con las pantallas del TIC@ “Notifica reliquidaciones” y ”Trabajar con notificaciones”, razón por la cual el mismo quedó firme. (Ver folios 62 y 63)
2. Que la diferencia del monto de la obligación tributaria aduanera fue cancelada, según consta en el talón del DUA, visible a folio 64 por la Agencia de Aduanas **XXX.**
3. Que el señor **XXX**,es el agente aduanero persona natural que tramitó la Declaración Aduanera de Importación N° **XXX del XXX** según consta en la declaración aduanera de cita. (Ver folio 61)
4. Que el procedimiento sancionatorio objeto de la presente controversia se inicia contra el agente **XXX**, persona física, al tener por probado la Aduana que cometió un error a la hora de consignar la clase tributaria correcta del vehículo amparado a dicha declaración aduanera, que generó una modificación en el valor de importación de la mercancía y el ajuste correspondiente, imponiéndole en el acto final una multa equivalente al valor aduanero de la mercancía, al determinar la Autoridad Aduanera que se cometió la infracción tributaria aduanera regulada en el artículo 242 de la LGA. (Folios 92 a 95 y 104 a 115)

En consecuencia de previo al análisis del fondo del asunto, en el que corresponde profundizar el examen de la norma sancionatoria como tal, esto es el numeral 242 supra citado, a fin de determinar si la especie fáctica encuadra dentro de la norma aplicada, es esencial en criterio de este Tribunal, efectuar en forma precedente la revisión de las actuaciones administrativas, desde el punto de vista del respeto de los derechos constitucionales y legales que el ordenamiento jurídico garantiza al afectado, pues se está ante una manifestación directa del ejercicio de la Potestad Sancionadora de la Administración, razón por la cual se abordarán de seguido los argumentos de nulidad esgrimidos por el recurrente, en relación con el cumplimiento o no de los principios supra citados.

1. **Sobre las Nulidades.**

En efecto en asuntos similares al que conoce en esta oportunidad este Tribunal, ha indicado sobre las infracciones cuya pena es impuesta en sede administrativa, que, vista la naturaleza de las sanciones, al carecer de pena privativa de libertad, deben aplicarse los principios punitivos del Derecho Penal con algunos matices[[1]](#footnote-1), por ser manifestaciones del orden punitivo del Estado, de tal modo que las exigencias esenciales derivadas de los derechos fundamentales constitucionales son extensibles a la actividad sancionadora de la Administración.

Este criterio ha tenido plena acogida por parte de la Sala Constitucional, la que al respecto ha reiterado, entre otros, en el Voto Nº 08193-2000 del 13 de setiembre del 2000, lo siguiente:

*"****IV.- Extensión de los principios de la materia penal al campo de las sanciones administrativas.*** *Como reiteradamente ya ha señalado esta Sala, al menos a nivel de principios, no puede desconocerse una tendencia asimilativa de las sanciones administrativa (sic) a las penales, como una defensa frente a la tendencia de liberar -en sede administrativa –al poder punitivo del Estado de las garantías propias del sistema penal. Siendo innegable que las sanciones administrativas ostentan naturaleza punitiva, resulta de obligada observancia, al menos en sus líneas fundamentales, el esquema de garantías procesales y de defensa que nutre el principio del debido proceso, asentado principalmente en el artículo 39 de la Constitución Política, pero que a su vez se acompaña de las garantías que ofrecen los artículos 35, 36, 37, 38, 40 y 42 también constitucionales. Así, ya esta Sala ha señalado que todas esas normas jurídicas, derivadas de la Constitución Política como modelo ideológico, persiguen ni más ni menos que la realización del fin fundamental de justicia que es el mayor de los principios que tutela un Estado de Derecho, en la que se incluyen reglas –principios generales- que tienen plena vigencia y aplicabilidad a los procedimientos administrativos de todo órgano de la Administración, se reitera, pues, los principios que de ella se extraen son de estricto acatamiento por las autoridades encargadas de realizar cualquier procedimiento administrativo que tenga por objeto o produzca un resultado sancionador. (Resolución Nº 1484-96)."*

Entre los principios constitucionales del Derecho Penal aplicables al Derecho Administrativo Sancionador se encuentran el de legalidad (artículo 11 y 39 de la Constitución Política)o *nullum crimen, nulla poena sine lege*, principio que determina la conocida reserva de ley en materia sancionatoria, según la cual únicamente en virtud de la ley se puede afectar la esfera jurídica de los administrados, creando sanciones o infracciones; el de tipicidad, derivado directamente del anterior, el cual requiere que las infracciones administrativas y las sanciones correspondientes se encuentren claramente definidas por la ley. Al respecto, la Sala Constitucional ha manifestado que la exigencia de predeterminación normativa de las infracciones y las sanciones correspondientes se proyecta sobre "…*la tipificación de las conductas como tales, y también respecto de su graduación y escala de sanciones, de modo que el conjunto de normas aplicables permita predecir, con suficiente certeza, el tipo y el grado de sanción susceptible de ser impuesta al administrado"* (Voto No. 8193-00); y el de culpabilidad, al que se hará referencia al abordar el análisis de la conducta endilgada al recurrente, bastando por el momento indicar que, en forma generalizada, se rechaza la responsabilidad objetiva en el ámbito sancionador de la Administración, exigiéndose la concurrencia del dolo o de la culpa, siendo claro que el principio de culpabilidad puede inferirse claramente del principio de legalidad, en especial en un Estado de Derecho. Por tanto, en el ilícito administrativo no puede prescindirse del elemento subjetivo de la culpabilidad para sustituirlo por un sistema de responsabilidad objetiva o sin culpa, no existiendo duda de que el principio de culpabilidad y la presunción de inocencia rigen en el ordenamiento sancionador y han de ser respetados en la imposición de cualesquiera sanciones, sean penales o administrativas aunque con matices, pues el ejercicio de "ius puniendi" en sus diversas manifestaciones está condicionado en todos los casos, por las exigencias constitucionales.

Establecido lo anterior, por ser este Tribunal un órgano contralor de legalidad y en atención a la solicitud expresa del recurrente, al ser de previo y especial pronunciamiento, se efectuará en primer término el examen de los alegatos de nulidad esgrimidos por el afectado en relación con la actuación administrativa desarrollada en el presente procedimiento sancionatorio, debiéndose denotar sobre este punto, que estima este Colegio, que el debido proceso ha sido respetado por el A Quo, habiéndose impuesto la multa de conformidad con las disposiciones que el ordenamiento jurídico exige al efecto, sin que existan vicios que causen indefensión y generen la nulidad del acto, según las consideraciones de hecho y de derecho que se expondrán a continuación.

* + **Nulidad por incongruencia del acto administrativo.**

Invoca el recurrente como alegato de nulidad, que se le ha causado indefensión limitándole el ejercicio de su defensa, el hecho de que la Administración al dictar el acto final alteró el orden procedimental, por cuanto primero conoce el fondo del asunto y luego se entra a conocer la nulidad planteada*.*  Tal incongruencia en su criterio le impide ejercer su derecho de defensa conforme lo establece la ley y las normas procesales que regulan la actuación de la Administración y que establece el Derecho Administrativo, produce violación del debido proceso, alteración al bloque de legalidad procesal y ocasiona la nulidad de lo actuado.

Al respecto estima este Colegio, que lleva razón el recurrente **únicamente** en lo concerniente al señalamiento de que las nulidades son de previo y especial pronunciamiento toda vez que en virtud de su naturaleza, en primer término corresponde revisar la actuación administrativa con el objeto de determinar si el acto, en este caso, dictado por la Autoridad Aduanera, ha sido emitido en forma válida y eficaz, determinando en consecuencia si los elementos del acto, tanto los formales como los materiales están acordes con el ordenamiento jurídico o si por el contrario, existe nulidad del acto en razón de que falten o se encuentren defectuosos algunos de esos elementos.

Tal orden de análisis implica que si la Administración declara la nulidad de lo actuado, no entra a conocer el fondo del asunto en razón de lo resuelto, toda vez que de conformidad con el artículo 171 de la Ley General de la Administración Pública, de aplicación supletoria en el presente asunto, (ver artículo 192 LGA y 520 de su Reglamento) la declaración de nulidad absoluta tiene efecto declarativo y retroactivo a la fecha del acto, sin perjuicio de los derechos adquiridos de buena fe, en cuanto establece la inexistencia de efectos jurídicos del acto desde que éste se dictó, puesto que existe un interés principal del ordenamiento jurídico que consiste precisamente en que el acto cese su violación al mismo y se acomode a derecho, al lesionar la nulidad absoluta el orden público, esto es, los principios básicos o valores fundamentales del ordenamiento administrativo, tanto es así, que la propia Ley General de la Administración Pública, establece que existe una obligación de la Administración de declarar de oficio la nulidad absoluta, con las limitaciones de ley (Artículo 174), no se permite arreglar a derecho el acto ni por saneamiento, ni por convalidación (Artículo 172), ni se puede ordenar su ejecución, puesto que acarrea responsabilidad para la Administración y para el servidor (Artículos 169 y 170), todo dada su importancia institucional.

En el presente asunto, revisado el acto final, esto es la resolución RES-DN-F-TRIB-3026-2008 dictada el tres de julio del 2008, la Aduana una vez consignados los hechos probados, titula el Considerando IV: “**Sobre el fondo del asunto**” en el que comienza haciendo una referencia sucinta tanto a las razones que fundamentaron el inicio del procedimiento sancionatorio, como al contenido del escrito de alegatos interpuesto por el recurrente el 16 de junio del año 2008, procediendo de seguido a **transcribir** añadiendo las comillas pertinentes, **los argumentos** del recurrente, de la siguiente forma:

* + 1. Sobre la tipicidad de la conducta.
    2. Vulneración del régimen jurídico aduanero.
    3. Nulidad por falta de congruencia de la resolución que objetó y por falta de motivación del acto administrativo.

En cada uno de ellos transcribe la posición del afectado, concluyendo al consignar la petitoria, agregando al final las comillas de cierre.

Inmediatamente después en forma clara y contundente, según consta en el folio 108 del expediente, sin entrar a conocer el fondo del asunto, procede **de previo** al análisis de las nulidades supra citadas, señalando literalmente:

*“1-* ***En primer término esta Gerencia se pronuncia sobre la nulidad absoluta*** *invocada por el recurrente contra la resolución citada anteriormente y dictada por esta Aduana*….” (El resaltado no es del original)

Posiblemente, “la denominación” del Considerando IV, fue lo que llevó a confusión al recurrente, no obstante, el acto se encuentra ajustado a derecho, sin que opere en la especie la nulidad alegada, no existe la incongruencia argüida, toda vez que no solo no se ha alterado la prelación de los pronunciamientos, la cual se ha cumplido de conformidad con las disposiciones citadas del ordenamiento jurídico, en tutela del orden público, sino principalmente porque no se ha generado desde ningún punto de vista indefensión al recurrente, en virtud de que ha contado en el desarrollo de todo el procedimiento sancionatorio con amplia oportunidad de ejercer su derecho de defensa, interponiendo los recursos que caben contra el acto final, exponiendo en sus escritos ampliamente todos los argumentos que ha estimado pertinentes, los cuales han sido conocidos por la Administración tanto al dictar la resolución recurrida, como al resolver el recurso de reconsideración a través de la RES-AS-DN-REC-3319-2008 supra citada. En consecuencia se rechaza la nulidad invocada.

* **Nulidad por no demostración de la culpabilidad:**

De conformidad con el criterio del recurrente, el procedimiento sancionatorio y el acto recurrido están viciados, al manifestar que no se observa con claridad meridiana un análisis de culpabilidad que permita entender que haya cometido la infracción y consecuentemente se haga acreedor de la sanción correlativa.

Sobre el tema de la culpabilidad, tal y como ya se indicó, se hará referencia al analizarse el fondo del asunto, siendo claro que en cada caso debe demostrarse que la actuación del infractor supone dolo o culpa en la acción sancionable. Es decir, debe efectuarse el análisis de responsabilidad subjetiva del mismo para determinar si es responsable y, por lo tanto, se le ha de imputar la conducta sancionada.

Por ahora, baste señalar, que la responsabilidad administrativa no es de carácter objetivo sino subjetiva y por ende el infractor ha de ser responsable si se ha comprobado que ha actuado con dolo o con culpa y, por lo tanto, se le ha de imputar la conducta sancionada, tal y como la Administración consigna en forma expresa, en el acto recurrido que sucedió en la especie, al analizar la conducta negligente del señor **XXX**, estimando que no actuó cuidadosamente en el ejercicio de sus funciones cuando declaró incorrectamente la clase tributaria del vehículo amparado a la Declaración Aduanera de repetida cita, sin cumplir en forma diligente con sus obligaciones para con el Fisco, según se ampliará posteriormente. Por tanto, el vicio invocado no existe, no siendo procedente la nulidad alegada.

* **Nulidad por falta de motivación y fundamentación del acto:**

Otro de los argumentos de defensa del administrado consiste en considerar que se produce la nulidad por falta de motivación y fundamentación del acto, por varias razones, consistiendo la primera de ellas el estimar que no es suficiente indicar que al cancelar el ajuste del adeudo tributario por la diferencia en el valor aduanero declarado, se hace acreedor de la sanción correlativa, cuando nunca se le demostró a través de un procedimiento ordinario, que hubo una mala declaración e indicación de la clase tributaria sobre el vehículo y que producto de esta incorrecta declaración corresponde ajustar el valor aduanero y la obligación tributaria.

Asimismo, en segundo término, alega el petente, que el acto final es un acto absolutamente nulo por falta de motivación, ya que no se indica en forma clara y precisa cuáles fueron las razones jurídicas y técnicas que mediaron para adoptar la decisión, puesto que se le sanciona supuestamente por haber declarado una clase tributaria errónea que fue obtenida de la misma base de datos del SIA, motivo por el cual la Administración lo hizo incurrir en error, por cuanto la información es brindada por esta misma. En consecuencia manifiesta, que existe una eximente de responsabilidad, pues el error es imputable a la Administración. En esa misma línea aduce, que no hay claridad a la hora que el aforador determina el cambio de una clase tributaria, la cual puede modificarse por varias razones, pero no existe uniformidad en ellas, pues no saben a ciencia cierta lo que significa, por ejemplo, un vehículo estándar, full extras o super full y aunque un carro no tenga emblemas, ellos dicen lo que lo debería llevar de acuerdo a si es full y los siguientes, y de ahí que está en una indefensión absoluta.

Es importante en el presente asunto reafirmar que el objeto de la presente controversia es el procedimiento sancionatorio para aplicar multa, establecido en los artículos 234 de la LGA y 533 y siguientes de su Reglamento, iniciado por la Aduana contra el agente de aduana XXX, al estimar que es acreedor a la sanción de una multa equivalente al valor aduanero de la mercancía, prevista en el artículo 242 del citado cuerpo de leyes, por efectuar una incorrecta declaración de la clase tributaria y valor de importación del vehículo amparado a la Declaración Aduanera de Importación N° XXX lo cual generó una diferencia de impuestos por la suma de ¢428.942.41. Tal actuación de la Aduana afecta evidentemente los intereses del recurrente, por lo que de conformidad con lo prescrito por nuestro ordenamiento jurídico (ver artículos 39 de la Constitución Política y 136 literal a. de la Ley General de la Administración Pública) la Administración Aduanera estaba obligada a motivarlo, so pena de violar el derecho de defensa reconocido por el artículo 39 de nuestra Carta Magna, y así lo ha señalado en forma reiterada nuestra Sala Constitucional[[2]](#footnote-2), la cual a su vez ha establecido que como parte del debido proceso el administrado tiene derecho a una sentencia justa siendo una dimensión importante del principio de congruencia “*el de la circunstanciada motivación de la sentencia, señalando y justificando especialmente los medios de convicción en que se sustenta y los que se desecha”* (Ver voto # 1739-92 de las 11:45 horas del 01-07-92), entendiendo a su vez que “*fundamentar*, *motivar, significa documentar la decisión en el caso concreto, exponer y razonar por qué se estima en ese momento procesal, que los objetivos antes señalados están en peligro, y cuáles son los elementos de juicio que permiten sustentar la existencia de ese peligro y en consecuencia, justificar la medida adoptada”(Ver voto #1419-96 de las 15:09 horas del 27-03-96).*

Pero lo anterior, difiere sustancialmente del **procedimiento de despacho**, que sirvió de antecedente para la apertura del presente procedimiento sancionatorio, en el cual, producto del ejercicio del control inmediato, el órgano competente comprobó los elementos que determinan la obligación tributaria aduanera, a través de la aplicación de criterios selectivos y aleatorios, habiendo correspondido en el presente asunto la revisión física del vehículo usado amparado a la Declaración Aduanera de repetida cita, en la cual se procedió con la modificación de la clase tributaria declarada N° 1740636 a la N° 2197894 determinada por la Aduana, y a la modificación del valor de importación de $3039.00 a $4081.43, acto que fue debidamente notificado al recurrente el día 13 de junio de 2007, variándose la liquidación correspondiente, generando una diferencia de impuestos de ¢428.942.41, el cual **quedó firme** al no constar en expediente que el recurrente hubiese impugnado el ajuste supra citado, cuyo monto fue cancelado por la Agencia de Aduanas **XXX** tal y como consta en los hechos probados **1 a 4.**

Nótese que en ese supuesto se está frente al ejercicio del control inmediato y por lo tanto **no se requiere de la aplicación del procedimiento ordinario**, el cual por el contrario está previsto según lo regulado en los numerales 192 y siguientes de la LGA y 525 y siguientes de su Reglamento, entre otros, para la revisión de la determinación de la obligación tributaria aduanera realizada a mercancías amparadas a declaraciones aduaneras no en el despacho, sino en el **ejercicio del control a posteriori,** esto es, en forma posterior al despacho, dentro del plazo estipulado en el artículo 62 de la Ley General de Aduanas.

Por tanto, si el recurrente estaba inconforme con la citada modificación a la obligación tributaria aduanera realizada en el despacho y con el ajuste correspondiente, por considerar que no estaba debidamente motivado, por múltiples razones, ya sea porque en su criterio no es suficiente indicar que al cancelar el ajuste por la diferencia en el valor aduanero declarado se hace acreedor de la sanción correlativa, puesto que estima que era obligatorio demostrar previamente a través de un procedimiento ordinario que hubo una errónea declaración e indicación de la clase tributaria sobre el vehículo, así como también por no señalar la Aduana en forma razonada cuáles fueron las razones jurídicas y técnicas que mediaron para adoptar la decisión, toda vez que se le sanciona supuestamente por haber declarado una clase tributaria errónea que fue obtenida de la misma base de datos del SIA, sin que exista claridad ni uniformidad a la hora que el aforador determina el cambio de una clase tributaria, todo lo cual aduce que le produce indefensión; debió oponerse dentro del plazo de tres días posteriores a la notificación del acto que consideró lesivo, interponiendo los recursos que la LGA le otorga al efecto en su numeral 198, argumentos que evidentemente no entra a analizar este Tribunal, y en consecuencia, no valora o se pronuncia sobre si la modificación de la clase tributaria en referencia y su respectivo ajuste fueron o no adecuada y suficiente justificados por el A Quo, explicando cada una de las razones en las cuales fundamenta su decisión, porque tal procedimiento ya quedó firme y no es el objeto de la presente litis, tal y como ya se señaló. No obstante, al entrar a analizar el fondo del asunto, en concreto, al examinar la conducta que se le se atribuye como reprochable al señor **XXX** y el tipo aplicado, esto es, el artículo 242 de la Ley General de Aduanas, en virtud de imputársele un error en la declaración de la clase tributaria y en consecuencia en el valor de importación de un vehículo usado, se hará referencia a la normativa especial, de obligado acatamiento que el recurrente estaba compelido a cumplir en el presente caso. En consecuencia no corresponde declarar la nulidad del procedimiento sancionatorio al no existir en este procedimiento de imposición de multa la nulidad alegada.

* **Nulidad por falta de legitimación pasiva.**

En esencia el recurrente considera que en la especie se produce nulidad por falta de legitimación pasiva por:

*Existe nulidad por cuanto se le indica que es responsable solidario y representante legal del importador y según la Ley 7557 no lo es. Prueba de ello es que el artículo 254 así lo deja ver muy claro, sustentándose además en las mismas resoluciones que tanto la Aduana Central como la Santamaría suscriben como obligado tributario, sujeto pasivo al importador y obligado tributario solidario a la Agencia, y nunca al Agente Aduanero, indicando que adjunta copia de la RES AS-DN-C-VEH-6948- 2007 de la Aduana Santamaría. En consecuencia existe un vicio grave al confundirse desde el acto inicial del procedimiento al sujeto pasivo contra el cual se debió iniciar las actuaciones evidenciando falta de legitimación pasiva.*

Argumentos que no comparte este Tribunal, por cuanto la LGA para efecto del establecimiento de la **responsabilidad disciplinaria** de los agentes aduaneros, al corresponder a materia impositiva regula un régimen especial, de forma tal que puede existir responsabilidad del agente aduanero persona física o bien del agente aduanero persona jurídica, según se cumplan los diferentes presupuestos de hecho que la normativa aduanera determina para cada caso, tal y como se indicará posteriormente, siendo importante de previo establecer el marco normativo que rige para el agente aduanero, haciendo referencia en primer lugar a su responsabilidad administrativa y patrimonial, para abordar posteriormente su responsabilidad disciplinaria, temas que se retomarán al analizar el fondo del asunto.

En el régimen jurídico aduanero costarricense la LGA regula la figura del agente aduanero en el Título III, concerniente a los Auxiliares de la Función Pública Aduanera, en cuyo Capítulo I, estatuye una serie de disposiciones generales que rigen para todos los auxiliares, y en el Capítulo II en forma específica prescribe una serie de disposiciones para el Agente Aduanero, iniciando con el artículo 33, el cual lo define de la siguiente forma:

*“Artículo 33.—****Concepto.*** *El agente aduanero es el profesional auxiliar de la función pública aduanera autorizado por el Ministerio de* ***Hacienda para actuar, en su carácter de persona natural,*** *con las condiciones y los requisitos establecidos en el Código Aduanero Uniforme Centroamericano y en esta Ley, en la presentación habitual de servicios a terceros, en los trámites, los regímenes y las operaciones aduaneras.*

*El agente aduanero rendirá la* ***declaración aduanera bajo fe de juramento*** *y, en consecuencia, los datos consignados en las declaraciones aduaneras que formule de acuerdo con esta Ley, incluidos los relacionados con el cálculo aritmético de los gravámenes que guarden conformidad con los antecedentes que legalmente le sirven de base, podrán tenerse como ciertos por parte de la aduana, sin perjuicio de las verificaciones y los controles que deberá practicar la autoridad aduanera dentro de sus potestades de control y fiscalización.*

*El agente aduanero será el* ***representante legal de su mandante para las actuaciones y notificaciones del despacho aduanero y los actos que se deriven de él.*** *En ese carácter****, será el responsable civil ante su mandante por las lesiones patrimoniales*** *que surjan como consecuencia del cumplimiento de su mandato.*” (El resaltado no es del original)

De la norma transcrita interesa destacar que por la importancia que reviste su función para el interés público, se prescribió un deber de colaboración y especial sujeción frente a la Autoridad Aduanera, (según se profundizará al analizar el fondo del asunto) del cual se deriva que debe resguardar el cumplimento de los regímenes, procedimientos y obligaciones aduaneras en que intervenga, velando que los mismos se realicen de conformidad con la normativa aplicable y es por ello, entre otras razones, que en nuestra legislación, desde la entrada en vigencia del Protocolo de Modificación al Código Aduanero Uniforme Centroamericano, mejor conocido como CAUCA II y de la Ley General de Aduanas cuya vigencia de ambos instrumentos jurídicos se dio a partir del 1 de julio de 2006, se autoriza para **actuar, en su carácter de persona natural,** con las condiciones que la normativa que rige la materia prescribe al efecto, en la presentación habitual de servicios a terceros, en los trámites, los regímenes y las operaciones aduaneras, tanto es así que al aprobar el Segundo Protocolo de Modificación al Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA III), en forma expresa nuestro país estableció una reserva cuyo contenido implica que en Costa Rica no se pueden autorizar agentes aduaneros personas jurídicas, habiendo quedado la redacción de la siguiente forma:

*“Artículo 16.—****Agente aduanero.*** *El agente aduanero es el Auxiliar autorizado para actuar habitualmente, en nombre de terceros en los trámites, regímenes y operaciones aduaneras, en su carácter de persona natural, con las condiciones y requisitos establecidos en este Código, Reglamento y la legislación nacional.*

*También* ***podrán ser autorizadas como Agentes Aduaneros las personas jurídicas, siempre que esté establecido en la legislación nacional*** *.(****2)***

***(2) Con reserva de Costa Rica.***

*La intervención del agente aduanero en los trámites, regímenes y operaciones aduaneras, será regulada por la legislación nacional de cada país signatario*

***Nota:*** *El artículo 2 de la Aprobación del Segundo Protocolo de Modificación al Código Aduanero Uniforme Centroamericano establece: Las reservas hechas por Costa Rica al artículo 16, en relación con el segundo párrafo, referente a las personas jurídicas como agentes aduaneros consisten en la no aplicación de dichas disposiciones en el territorio costarricense.”*

No obstante, a efecto de respetar los derechos adquiridos de buena fe, si bien actualmente está prohibida la autorización de nuevos agentes aduaneros personas jurídicas, nuestro legislador mantuvo como excepción, las autorizaciones otorgadas de previo a la entrada en vigencia de la Ley General de Aduanas[[3]](#footnote-3), estableciendo el entonces artículo 253, que las empresas que ostentaban la condición de agentes aduaneros personas jurídicas en ese momento, deberían cumplir con las obligaciones y responsabilidades establecidas para el auxiliar de la función pública aduanera y con el régimen jurídico que la citada ley impone para el agente aduanero persona física, conforme al Título III, Capítulos I y II de la misma, incluyendo las regulaciones relativas a la rendición de garantía.

Asimismo estipuló la obligación de tales empresas de contar, por lo menos, con un agente aduanero persona física, en forma exclusiva y permanente para intervenir en regímenes y operaciones aduaneras, indicando que esos agentes representarán a la persona jurídica ante el Servicio Nacional de Aduanas.

Dentro de esa misma línea en el numeral 110 del Reglamento a la LGA se dispone una **exclusividad de la representación,** esto es, el *“agente aduanero, persona física, debidamente autorizado por el Ministerio, ejercerá la correduría aduanera en forma independiente, o representado a un solo agente aduanero, persona jurídica.”*

En consecuencia a partir de la fecha supra indicada, en nuestro país únicamente se otorgan autorizaciones para agente aduaneros persona natural, siendo ello consecuente con la responsabilidad claramente delimitada para el agente aduanero, entiéndase en Costa Rica, en términos generales en su condición de persona física, salvo lo que posteriormente se indicará, establecida en el **Artículo 86 de la LGA**, estipulándose que efectúa la declaración aduanera bajo fe de juramento, especificando su responsabilidad en la declaración de los datos para determinar la obligación tributaria aduanera que el ordenamiento jurídico exige al efecto, e inclusive la obligatoriedad de tomar todas las previsiones necesarias para realizar la correcta declaración aduanera, disposición que a la letra prescribe en lo conducente:

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

*Asimismo, el agente aduanero deberá consignar, bajo fe de juramento, el nombre, la dirección exacta del domicilio y la cédula de identidad del consignatario, del importador o consignante y del exportador, en su caso. Si se trata de personas jurídicas, dará fe de su existencia, de la dirección exacta del domicilio de sus oficinas principales y de su cédula jurídica. Para los efectos anteriores,* ***el agente aduanero deberá tomar todas las previsiones necesarias, a fin de realizar correctamente la declaración aduanera, incluso la revisión física de las mercancías****.”* (El resaltado no es del original)

De ahí que el agente aduanero persona física en principio, tiene la responsabilidad de la correcta descripción de la mercancía, suministrando la información y datos necesarios legalmente requeridos, incluyendo entre otros, la clase tributaria de la mercancía, y el valor de la mercancía, ya que en tal condición, como asesor de comercio y aduanas está obligado a conocer los mecanismos para poder determinar la obligación tributaria aduanera en todos sus elementos, utilizando inclusive los diferentes medios que la normativa provee al respecto, es decir, si el agente aduanero en razón de la naturaleza de la mercancía, tiene duda sobre su información, con el objeto de declararlas correctamente, puede a través de las actuaciones previas contenidas en la LGA, realizar el examen previo (artículo 84) a efecto de hacer una declaración de la mercancía ajustada a la verdad real de los hechos, pudiendo además solicitar, a la Autoridad Aduanera, en forma precedente a la presentación de la respectiva declaración aduanera el criterio técnico correspondiente. (Art. 85 del mismo cuerpo de leyes).

Además, estrechamente relacionado con lo anterior, y en razón de la falta de legitimación pasiva alegada por el petente, a fin de determinar la responsabilidad legal del agente aduanero, hacer ver este Tribunal que el tema de la obligación tributaria, incluye la definición de quién es sujeto pasivo, quién lo es por hecho propio, o por responsabilidad ajena, es un asunto de reserva de ley, y no puede antojadizamente variarse por la Autoridad Aduanera, ni por el administrado.

Al respecto debe señalarse que la obligación tributaria aduanera, es un vínculo jurídico de carácter personal, que surge entre el Estado y el sujeto pasivo, en cuanto ocurre el hecho generador previsto por la ley, es decir, en tanto se realiza el presupuesto establecido en la ley para tipificar el tributo y que es precisamente lo que da origen o nacimiento a aquella obligación, que está constituida por los tributos exigibles en la importación y exportación de mercancías. (Ver artículos 53 y 55 de la LGA y 11 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios)[[4]](#footnote-4)

El sujeto pasivo de dicha obligación, es decir, el obligado a su cumplimiento, es el contribuyente, o quien resulte responsable del pago, en razón de las obligaciones que le impone la ley. En otras palabras, sujeto pasivo no es sólo quien realiza directamente el hecho imponible (contribuyente) sino también otras personas a quienes la ley denomina “responsables”, aún cuando sean ajenos al hecho imponible, es decir, son responsables u obligados por deuda ajena. (Ver artículos 21 RECAUCA, 54 de la LGA y 15, 17, 20 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios).

En este último supuesto comentado, -como responsable en virtud de la ley-, ubica nuestra legislación al agente aduanero, a quien hace solidariamente responsable junto a su mandante, por el pago del adeudo tributario, sus intereses, multas y demás recargos correspondientes que surjan o se deriven de las operaciones aduaneras en que intervengan. (Ver artículos 17 CAUCA III, 21 RECAUCA, 36 de la LGA). Resulta de ello, indubitable en nuestro régimen jurídico aduanero, la responsabilidad solidaria del agente aduanero.

En consecuencia, puede la Administración Aduanera, cuando determine la existencia de sumas pendientes de cancelar, elegir si dirige su acción cobratoria contra el consignatario o consignante de las mercancías (según se trate de importaciones o exportaciones), o bien, contra el agente aduanero que en su carácter de representante legal de su mandante, actuó en el despacho aduanero de las mercancías.

Así, el agente aduanero no sólo es representante legal del importador durante el despacho y los actos que derivan de él, sino que también es responsable solidario con éste por el pago del adeudo tributario, debiendo reiterarse lo ya indicado, en el sentido de que la representación que debe seguir ejerciendo el agente respecto de su cliente, lo es en razón de lo dispuesto por el legislador, de ahí que no pueda el agente aduanero voluntariamente abstraerse de su régimen de responsabilidad que le implica la solidaridad del adeudo que se genere, y limitarse únicamente a obtener los beneficios patrimoniales que la actividad de correduría aduanera le pueda generar, sin perjuicio de las demás responsabilidades que genere su actuación, toda vez que en razón de que se trata de una actividad en la que subyace el interés público, existe un contenido mínimo regulado por el legislador que debe cumplir quien voluntariamente decide dedicarse al ejercicio de este tipo de actividad de coadyuvancia con el Servicio Nacional de Aduanas.

En efecto, la responsabilidad solidaria que se atribuye en forma genérica al agente, se deriva de la representación legal que ejerce respecto del importador - consignatario de las mercancías. Así, constituyen la consecuencia económica derivada de la representación, el vínculo establecido en virtud del mandato.

Dispone el Artículo 17 del CAUCA III:[[5]](#footnote-5)

# *“El agente aduanero será solidariamente responsable con el declarante ante el fisco, por el pago de las obligaciones tributarias aduaneras derivadas de los trámites, los regímenes o las operaciones en que intervengan y por el pago de las diferencias, los intereses, las multas, los recargos y los ajustes correspondientes”.*

Aclarada la representación legal y responsabilidad solidaria del agente aduanero, advierte este Tribunal que no lleva razón el recurrente al esgrimir que en razón de lo anterior y que al figurar como declarante en la Declaración de Importación del vehículo objeto de la presente litis el agente aduanero persona jurídica, es esa persona jurídica el sujeto de imposición de la pena estipulada en el artículo 242 de la LGA, no correspondiéndole a la persona física la aplicación de la sanción, “*sustentándose además en las mismas resoluciones que tanto la Aduana Central como la Santamaría suscriben como obligado tributario, sujeto pasivo al importador y obligado tributario solidario a la Agencia, y nunca al Agente Aduanero, indicando que adjunta copia de la RES AS-DN-C-VEH-6948- 2007 de la Aduana Santamaría. En consecuencia en su criterio existe un vicio grave al confundirse desde el acto inicial del procedimiento al sujeto pasivo contra el cual se debió iniciar las actuaciones evidenciando falta de legitimación pasiva”.*

Revisadas las resoluciones aportadas por el afectado, RES-AS-DN-C-VEH-6948-2007 de 06 de diciembre de 2007 y la RES-AS-DN-3155-2008 de 11 de julio de 2008 ambas de la Aduana Santamaría, visibles a folios 133 a 136 del expediente, en las que respectivamente, en la primera se deniega la gestión de corrección de la Declaración Aduanera de Importación N° **XXX de XXX** sobre la marca de un vehículo nacionalizado a través de la misma, y en la segunda se acoge la solicitud de rectificación de la Declaración Aduanera de Importación N° **XXX de XXX** en lo concerniente al modelo y la clase tributaria de un vehículo que ella ampara, las cuales tienen en común que indican como obligado tributario (sujeto pasivo) al importador y como obligado tributario (solidario) a **XXX,** notificándose en ambos casos a la Agencia de Aduanas **XXX** a través de su agente aduanero persona física, **XXX**, según consta en las respectivas actas de notificación, ello no implica que obligatoriamente tal persona jurídica sea el sujeto infractor en la presente litis, toda vez que no debe confundirse lo concerniente a establecer quién puede ser el declarante del régimen, elegido por él en forma libre y voluntariamente, al cual se sometieron las mercancías, a través de la presentación de la declaración aduanera correspondiente, concepto que está claramente definido en el Artículo 4 del CAUCA, indicando que es “*la persona que efectúa o en nombre de la cual se efectúa una declaración de mercancías de conformidad con éste Código y su Reglamento”.* En consecuencia, con fundamento en la disposición supra transcrita en efecto el declarante que aparece en la Declaración Aduanera de Importación N° **XXX** del **XXX** es la Agencia de Aduanas Persona Jurídica **XXX** y ello no implica que solo por tal hecho deba inexorablemente ser el sujeto responsable de la comisión de la infracción administrativa que se imputa en la especie al agente aduanero persona física, tanto es así, que la citada RES-AS-DN-3155-2008 de 11 de julio de 2008 acoge la solicitud de rectificación e indica que ello “ sin perjuicio de las responsabilidades que pudieran corresponder en vía administrativa”.

A diferencia de lo anterior, la LGA para efecto del establecimiento de la **responsabilidad disciplinaria** de los agentes aduaneros, al ser materia impositiva regula un régimen diverso, de forma tal que puede existir responsabilidad del agente aduanero persona física o bien del agente aduanero persona jurídica, tal y como se señala de seguido.

El referido régimen dual en materia sancionatoria consiste en:

* **Responsabilidad disciplinaria del Agente Aduanero Persona Física**: El mismo responderá personalmente cuando su conducta se adecue a los supuestos establecidos en alguna de las infracciones previamente tipificadas por la legislación aduanera y la misma le sea atribuible a título de dolo o culpa, es decir, le sea reprochable, sin que concurra ningún eximente de responsabilidad.
* **Responsabilidad disciplinaria del Agente Aduanero Persona Jurídica**: Sobre el agente aduanero, persona jurídica, las reglas a aplicar en materia sancionatoria, se encuentran no en el numeral 254 de la LGA como lo señala el recurrente, sino en el artículo 269 bis de ese cuerpo de leyes, en virtud de la modificación de la numeración realizada por la Ley 8013 del 18 de agosto del 2000, que expresamente delimita la responsabilidad en materia sancionatoria de las agencias de aduana (persona jurídica) y la de los agentes de aduana persona física que laboran en forma independiente o para una agencia de aduanas, al indicar el citado artículo:

***“Artículo 269 bis.- Sanciones***

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

En razón de que el artículo en análisis hace alusión a lo prescrito por el numeral 269 de la LGA, al referirse a los actos o hechos que posibilitan la sanción, se procede a su trascripción a efecto de clarificar los mismos, por ser de especial relevancia en presente asunto.

***“Artículo 269.- Responsabilidad***

*Las empresas asumirán, en forma solidaria, la responsabilidad por los hechos y actos de sus dependientes, cuando de ellos se derive un perjuicio tributario.*

*Una vez que la autoridad aduanera haya determinado el perjuicio tributario, la Dirección General de Aduanas procederá a efectuar el débito correspondiente de la cuenta corriente del agente aduanero persona jurídica, por el monto determinado.*

*La falta de pago tendrá como consecuencia la imposibilidad de realizar operaciones aduaneras ulteriores; lo anterior sin perjuicio de las obligaciones y los deberes previstos para los agentes aduaneros y de las sanciones aplicables por su ejercicio personal****. Los representantes legales de la persona jurídica serán responsables de girar las instrucciones, proveer los instrumentos necesarios para la correcta gestión de intermediación aduanera y cumplir las obligaciones que no le correspondan al agente aduanero persona física por su relación laboral****.****”*** (El resaltado no es del texto)

De manera que según las disposiciones en análisis para que la Autoridad competente pueda imponer una sanción a una agencia de aduanas persona jurídica, es preciso que se cumplan con los presupuestos supra señalados, razón por la cual en el caso concreto, tomando en cuenta la normativa citada, se debe analizar si la sanción que la Aduana Santamaría le está imponiendo al agente aduanero **XXX**, en su condición de agente **persona natural**, responde a una conducta que sea atribuible al agente aduanero persona jurídica o bien al agente persona física. Debe demostrarse en consecuencia, si en el presente asunto constan en expediente suficientes elementos que permitan tener por cierto que los representantes legales o los personeros de la empresa **XXX** han propiciado actos o hechos que posibiliten la sanción que se ha impuesto, por ejemplo girando instrucciones, suministrando instrumentos con tal fin, y si en todo caso, está dentro de sus responsabilidades como persona jurídica, el cumplimiento de la obligación cuya inobservancia se sanciona en el presente caso.

Tal análisis nos lleva necesariamente al tema de la declaración aduanera de mercancías y al responsable de efectuarla, lo cual encontramos regulado en el artículo 86 de la LGA supra transcrito,debiendo integrarse las tres disposiciones en análisis, correspondiendo indicar en general que, según la normativa en referencia, para imponer una pena a un agente por una incorrecta declaración de la clase tributaria del vehículo amparado a la Declaración Aduanera de Importación N° **XXX del XXX** que genera una modificación del valor de importación y una diferencia de impuestos por la suma de ¢428.942.41, está obligado de previo el A Quo a definir si la responsabilidad es del agente aduanero persona física o bien de la persona jurídica, siendo que para que pueda imputársele a ésta última debe:

* Demostrar en expediente que sus representantes legales o personeros propiciaron los actos o hechos que dieron como resultado la eventual sanción.
* Para tales efectos está compelido a analizar en cada caso las instrucciones giradas por ellos, si proporcionaron o no al agente aduanero persona física los instrumentos necesarios para la correcta gestión de intermediación aduanera, así como si cumplió o no alguna obligación que le competa como persona jurídica.
* Si no se demuestra lo anterior en los términos exigidos por el ordenamiento jurídico, eventualmente responde únicamente el agente de aduanas persona física acreditado, en virtud de ser en principio y según el numeral 86 supra indicado, el responsable de la información y los datos de la declaración, al suscribirla bajo fe de juramento, debiéndose en cada caso realizar el análisis correspondiente, previo cumplimiento del debido proceso, teniendo claro que la infracción imputada le sea atribuible a título de dolo o culpa, es decir, le sea reprochable, sin que concurra ningún eximente de responsabilidad, determinación que no puede realizarse a priori, sino por el contrario, en cada asunto en concreto, revisando sus propias particularidades.

Este Tribunal tiene por cierto que el recurrente no ha podido probar, o al menos no consta en expediente, que se hayan dado los presupuestos de hecho para sancionar a la persona jurídica, no habiendo demostrado que existan hechos o actuaciones que impliquen su responsabilidad, es decir, el afectado no ha presentado prueba alguna tendiente a demostrar en autos, de dónde deriva su dicho para tratar de endilgar la responsabilidad para sancionar a la persona jurídica, siendo que por la naturaleza misma de la declaración, -bajo fe de juramento- de conformidad con el artículo 86 de la LGA en correlación con los artículos 269 y 269 bis del mismo cuerpo de leyes, tal y como ya se indicó, para que la persona jurídica sea responsable por no suministrar información o por declarar datos incorrectos necesarios 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,debe haberse constatado su participación en los términos supra señalados. Lo anterior sin perjuicio de la eventual responsabilidad patrimonial por efecto de las infracciones y delitos en que incurra el personal acreditado ante el Servicio Nacional de Aduanas (arts 17 del CAUCA III, 33 y 269 bis LGA).

**Por tanto en el presente asunto no es posible sancionar con la multa prescrita en el artículo 242 de la LGA al agente aduanero persona jurídica, por cuanto no demuestra el señor** XXX **que haya concurrido en la especie los supuestos regulados por el artículo 269 bis de la LGA en relación con el numeral 269 del mismo cuerpo de leyes, ni aporta pruebas al respecto y en tal sentido no le asiste la razón al recurrente al alegar nulidad absoluta por falta de legitimación pasiva, siendo además él en su condición de agente aduanero persona física, el que tramitó la Declaración Aduanera de Importación N°** XXX del XXX **cuya responsabilidad como tal por la comisión de la infracción que se le imputa se analizará de seguido.**

**V. Sobre la sanción impuesta**

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

Precisamente por tratarse de la aplicación de una sanción al afectado, al estimar la Aduana Santamaría que se ha cometido una infracción tributaria aduanera contraviniendo o vulnerando las disposiciones del régimen jurídico aduanero, debe tenerse presente que si bien la normativa aduanera la faculta para imponer sanciones a los que resulten responsables de su comisión (artículos 6, 13, 24 inciso i), 231 a 235 LGA y 36 del Decreto Ejecutivo N° 32481-H de 29/06/05 publicado en el Alcance N° 22 a La Gaceta N° 143 de 26/07/05[[6]](#footnote-6), vigente al momento de los hechos, dentro del procedimiento sancionatorio aplicable en sede administrativa, deben respetarse, tal y como ya se indicó, una serie de principios y garantías constitucionales del Derecho Penal pero con matices.

Es claro que dentro de tales garantías se encuentran como fundamentales los principios de tipicidad y culpabilidad como delimitadores de las normas sancionadoras, teniendo el primero de ellos una función de garantía, de seguridad jurídica, al exigir la delimitación precisa y exhaustiva tanto de la conducta punible como de la pena. De tal manera que, una acción es típica, cuando se adecua a un tipo penal y éste es, la descripción de la conducta prohibida que lleva aparejada una sanción. Esta exigencia de que las normas sancionadoras se estructuren en forma precisa y clara se ha señalado en forma indubitable por nuestra Sala Constitucional, describiendo incluso la estructura básica de los tipos penales en la Sentencia N° 1877-90 de las 16:02 horas del 19-12-90 que por su importancia transcribimos en lo conducente a continuación:

"III.- *Los tipos penales deben estar estructurados básicamente como una proposición condicional, que consta de un presupuesto (descripción de la conducta), una consecuencia (pena), en la primera debe necesariamente indicarse, al menos, quién es el sujeto activo, pues en los delitos propios reúne determinadas condiciones (carácter nacional, empleado público, etc) y cuál es la acción constitutiva de la infracción (verbo activo), sin que estos dos elementos básicos (existen otros accesorios que pueden o no estar presentes en la descripción típica del hecho) puede asegurarse que no existe tipo penal.”*

En relación con el principio de culpabilidad implica que debe demostrarse la relación de culpabilidad entre el hecho cometido y el resultado de la acción para que sea atribuible y reprochable al sujeto, ya sea a título de dolo o culpa, en virtud de que la pena se impone solo al culpable por su propia acción u omisión.

Procede en consecuencia determinar si en el presente asunto los señalados principios se han respetado por parte de la Autoridad Aduanera al momento de aplicar la multa supra citada. Así, tenemos que la sanción atribuida por la Administración, es consecuencia de los hechos imputados por supuestos errores del agente aduanero que implicaron el ajuste supra señalado, al declarar la clase tributaria del vehículo en cuestión, lo cual incide en el valor de importación de la mercancía sometida a despacho, que genera perjuicio fiscal, estimando la Aduana tal situación como una infracción tributaria aduanera, según lo prevé el artículo 242 de la LGA que señala:

***" ARTICULO 242.- Infracción tributaria aduanera.***

*Constituirá infracción tributaria aduanera y será sancionada con una multa equivalente al valor aduanero de las mercancías, toda acción u omisión que signifique una* ***vulneración del régimen jurídico aduanero que cause un perjuicio fiscal*** *superior a cien pesos centroamericanos y no constituya delito ni infracción administrativa sancionable con suspensión del auxiliar de la función pública aduanera.*

*Los casos comprendidos en los artículos 211 y 214 de esta Ley, en los cuales el valor aduanero de las mercancías no supere los cinco mil pesos centroamericanos, o su equivalente en moneda nacional, serán considerados infracción tributaria aduanera y se les aplicará una multa equivalente al valor aduanero de las mercancías.”* (El resaltado no es del original)

**Principio de Tipicidad:**

Para poder definir la responsabilidad en el presente asunto, debe determinarse, de conformidad con lo indicado, no solo la conducta constitutiva de la infracción regulada en la norma supra transcrita que se considera contraria a derecho, sino tambiénes necesario clarificar quién es el sujeto infractor, esto es, el sujeto activo de la infracción.

**Sujeto:**

Teniendo presente que el esquema general sobre responsabilidad en materia de infracciones gira en torno a los deberes y obligaciones impuestos por el ordenamiento jurídico aduanero, de forma tal que quien los cumpla no podrá ser sancionado, pero quien los vulnere o incumpla deberá responder por tal incumplimiento[[7]](#footnote-7) en el eventual caso que la Administración estime que debe abrir un procedimiento tendiente a imponer la sanción citada, por haber constatado los hechos y circunstancias particulares del caso, haciendo la susbsunción de la actuación en el tipo normativo de la infracción, de la norma transcrita con toda claridad se extrae, que debe efectuarlo contra el sujeto que corresponda de conformidad con la ley.

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

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

Desglosando la norma, son varias las conductas-verbos, que se describen como violatorias del régimen jurídico aduanero, y que el legislador sancionó en este artículo, tal y como se señala a continuación:

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

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

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

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

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

Se desprende de lo anterior, que la acción o la omisión del sujeto, para que pueda ser sancionada, debe cumplir con cuatro condiciones, a saber:

1-que infrinja el régimen jurídico aduanero

2-que cause perjuicio mayor de $100

3-que no sea delito

4-que no esté sancionada con suspensión del auxiliar de la función pública aduanera

**1-Acción que infringe el Régimen Jurídico Aduanero**: En relación con el caso sometido a conocimiento de este Tribunal se denota que la conducta que se le atribuye como reprochable al señor **XXX** está debidamente tipificada al encontrarse plenamente descrita en el artículo 242 párrafo primero de la LGA, toda vez que en la Declaración Aduanera de Importación **N° XXX del XXX,** el agente declara en forma errónea la clase N° 1740636 cuando lo correcto era la N° **XXX** determinada por la Aduana y como consecuencia de lo anterior, el A Quo procede a realizar asimismo la modificación del valor de importación declarado del vehículo en mención por un monto de $3039.00 a **$4081.43**, generándose un ajuste por la suma de ¢428.942.41.

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

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

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

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

De ahí que resulta necesario, hacer alusión a la importancia que reviste el control para la Autoridad Aduanera, en virtud de que los agentes aduaneros en su condición de auxiliares de la función pública aduanera, les corresponde coadyuvar en el ejercicio del control.[[8]](#footnote-8) De todos es conocido que de conformidad con la evolución del comercio internacional, la liberación comercial y la globalización, la Aduana ha tenido que modificar su rol tradicional, debiendo actualmente coadyuvar al desarrollo del comercio exterior, apoyándolo y para tales efectos debe tener claras cuáles son funciones básicas y cómo debe desempeñarlas para lograr la competitividad requerida. Nos referimos a: la percepción o recaudación eficiente de tributos, control del tráfico internacional de mercancías que disminuya la evasión, y la aplicación de prohibiciones a la importación y exportación de mercancías. (Ver artículos 6 y 9 LGA)

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

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

En efecto, como lo ha venido reiterando este Tribunal, desde su creación y en vasta jurisprudencia, y como igualmente lo ha reconocido la Sala Constitucional, los auxiliares de la función pública tienen un rol preponderante frente al Estado y no son simples intermediarios, sino por el contrario, en palabras el Tribunal Constitucional al analizar las responsabilidades del agente aduanero ha señalado que:

*“En ese sentido, es preciso iniciar cualquier análisis con la delimitación de la naturaleza propia que la legislación le ha dado a los agentes aduaneros puesto que la actividad que realizan, trasciende del simple ejercicio del comercio, dado que laboran al amparo del régimen establecido en la Ley General de Aduanas y lo hacen dentro de un régimen especial de derechos y obligaciones que los define como "auxiliares de la función pública aduanera". En ese sentido, el artículo 33 de la Ley General de Aduanas establece que el agente aduanero es el profesional auxiliar de la función pública aduanera, autorizado por el Ministerio de Hacienda para actuar, en su carácter de persona natural, con las condiciones y requisitos establecidos en el Código Aduanero Uniforme Centroamericano y esa ley, en la prestación habitual de servicios a terceros en los trámites, regímenes y las operaciones aduaneras. …Debe indicarse que dentro de esta categoría de "auxiliar de la función pública aduanera", se puede ubicar a las agencias aduanales como personas jurídicas quienes, como tales, deben cumplir con las mismas obligaciones y responsabilidades establecidas para el auxiliar de la función pública aduanera y con el régimen jurídico impuesto por esa normativa para el agente aduanero persona física. Partiendo de lo anterior se tiene que, por la importancia de la labor que realizan esos auxiliares como coadyuvantes de los órganos de la Administración Pública en la gestión pública aduanera, el Estado ha debido regular el ámbito de sus competencias y para ello se ha hecho indispensable someterlos al cumplimiento de una serie de obligaciones y requisitos cuyo control y fiscalización descansa en la autoridad aduanera, siendo la Dirección General de Aduanas el órgano superior jerárquico nacional en materia aduanera.*

*IV.- Sobre las obligaciones de los auxiliares de la función pública aduanera: El artículo 29 de la Ley General de Aduanas establece que para poder operar como auxiliares de la función pública aduanera, las personas deberán tener capacidad legal para actuar, estar anotadas en el registro de auxiliares que establezca la autoridad aduanera, cumplir con los requisitos establecidos en esa ley, en los reglamentos y los que se disponga en la resolución administrativa que los autorice como auxiliares. También se indica en esa norma que el auxiliar que luego de haber sido autorizado deje de cumplir con algún requisito general o específico, no podrá operar como tal hasta que demuestre haber subsanado el incumplimiento. Por su parte, el artículo 30 de ese mismo cuerpo normativo establece las obligaciones básicas a las cuales se encuentran sujetos los auxiliares de la función pública aduanera:”* (Voto N° 00843-2002 del 30 de enero de 2002) ( El resaltado no es del texto)

Se sigue de lo anterior, la especial importancia que para el Fisco tiene la participación de este auxiliar de la función pública en el procedimiento de despacho, al punto de que partiendo del principio de buena fe y responsabilidad de sus actuaciones le ha delegado parte de la gestión aduanera, de tal suerte que el agente se ha convertido en su coadyuvante o cogestor. Paralelamente a ello, el agente por tal cogestoría ha asumido un régimen de responsabilidad no sólo frente a su cliente sino también ante el Fisco, por el ejercicio de su representación legal.

En esa misma línea, es importante traer a colación el criterio que externó la Procuraduría General de la República en relación con otro auxiliar de la función pública aduanera, pero aplicable también al agente aduanero, en la audiencia de ley conferida en la acción de inconstitucionalidad **N° 02-002947-0007-CO**, que interpuso una empresa naviera contra el artículo 140 de la Ley General de Aduanas (el cual establece una multa de $200 pesos centroamericanos por cada día natural que transcurra con los límites que la norma establece, cuando no se inicie el tránsito autorizado dentro de los 8 días hábiles contado a partir del arribo de las mercancías), sobre la especial responsabilidad de los auxiliares y en especial de los transportistas aduaneros en relación con la autoridad aduanera fue:

***“…*** *que de conformidad con lo establecido en el artículo 40 de la Ley General de Aduanas, los transportistas aduaneros -personas físicas o jurídicas- son auxiliares de la función pública aduanera autorizados por la Dirección General de Aduanas, lo que les coloca en una relación de* ***intensidad especial*** *con la Administración, que debe tomarse en cuenta al momento de analizar la normativa aplicable. Señala que,  sobre este aspecto la Sala en sentencia 2002-00843 indicó – entre otras cosas – que* ***todo auxiliar de la función pública aduanera ha de tener pleno conocimiento de sus atribuciones, deberes y obligaciones desde el momento mismo en que es autorizado para desempeñarse como tal y por ende, de las sanciones que le podrían ser impuestas en caso de incumplimiento, ya que en todo caso la responsabilidad recae sobre el auxiliar****. En este mismo sentido, la relación  entre la Administración y los agentes y transportistas aduaneros tiene características especiales que hacen que su valoración sea distinta a otro tipo de relaciones****, al encontrarse dentro de la categoría de relaciones de sujeción especial*** *prevista en el artículo 14 de la Ley General de la Administración Pública. En el caso concreto, el transportista aduanero en su condición de auxiliar de la función pública conoce de antemano, que por disposición legal se encuentra obligado a solicitar el régimen aduanero o el tránsito aduanero de la mercadería que ha ingresado a aduana, y además conoce que si el tránsito no se realiza dentro de los ocho días hábiles siguientes al arribo de la mercadería, se le impondrá una multa. Señala que el  fin de la norma es buscar la continuidad y eficiencia del servicio aduanal....”*(El subrayado y el resaltado no son del original)

Por su parte, en similar sentido, la Sala Constitucional al resolver la acción citada en sentencia **N° 2003-11926,** dictada a las catorce horas con treinta y un minutos del veintitrés de octubre del dos mil tres, sobre el ejercicio privado de funciones públicas por parte del transportista aduanero en su condición de auxiliar de la función pública aduanera resolvió:

**“*III.- CARÁCTER DE MUNERA PUBBLICA DEL TRANSPORTISTA O AGENTE NAVIERO.*** *En el Derecho Administrativo se denomina "munera pubblica” al sujeto privado que ejerce, permanente o transitoriamente, funciones o competencias públicas cuando han sido previamente habilitados legal o contractualmente convirtiéndose en vicarios de la respectiva administración pública. El munera pubblica a diferencia del funcionario público actúa a nombre y por cuenta propia o de terceros y no de la Administración Pública que auxilia.* ***La Ley General de Aduanas establece en su Título III que son munera pubblica o auxiliares de la función pública aduanera*** *"…las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, que habitualmente efectúan operaciones de carácter aduanero, en nombre propio o en representación de terceros ante el Servicio Nacional de Aduanas”.* ***El munera pubblico está sujeto a una relación de sujeción o subordinación especial por lo que tiene una serie de obligaciones y deberes que debe cumplir y observar a cabalidad.*** *En este sentido, el numeral 30 de la Ley General de Aduanas le establece un elenco de obligaciones básicas, entre las que destacan, para el caso concreto, la de "d) Efectuar las operaciones aduaneras por los medios y procedimientos establecidos, de acuerdo con el régimen aduanero correspondiente" y h) Cumplir con las demás obligaciones que les fijan esta ley y sus reglamentos y con las disposiciones que establezca la autoridad aduanera mediante resolución administrativa o convenio". El capítulo III del Título III de la Ley General de Aduanas está referido al auxiliar de la función pública denominado "Transportista Aduanero", siendo que el numeral 40 los conceptúa como las "…personas, físicas o jurídicas… autorizados por la Dirección General de Aduanas. Se encargan de las operaciones y los trámites aduaneros relacionados con la presentación del vehículo, la unidad de transporte y sus cargas ante el Servicio Nacional de Aduanas, a fin de gestionar en la aduana de ingreso, el arribo, el tránsito, la permanencia o la salida de mercancías"…Bajo esta inteligencia,* ***el ordenamiento infraconstitucional compele a los transportistas, en tanto auxiliares de la función pública aduanera, a cumplir con una serie de obligaciones cuyo contenido y alcances no pueden ser desconocidos u obviados por éstos****. El párrafo segundo del artículo 140 de la Ley General de Aduanas, consecuentemente, prevé una sanción pecuniaria o multa para hipótesis en que el transportista aduanero infrinja la obligación que le imponen los artículos 30, incisos d) y h), 42, inciso e) y 43 de ese cuerpo normativo….”*(El resaltado no es del original)

Dentro de ese orden de ideas, tal y como lo ha señalado la Sala Constitucional los agentes aduaneros están sujetos de manera directa a los deberes y obligaciones que le impone la ley en virtud de su carácter de munera púbblica, habiéndose establecido de forma clara y directa el ámbito de su responsabilidad, por lo que al definirse tan manifiestamente la misma, el régimen de obligaciones revierte un especial carácter por la condición propia de estos sujetos. Es por ello que del ordenamiento jurídico aduanero, derivan una serie de deberes determinados para el agente aduanero, en virtud de una relación jurídica preestablecida, que la doctrina ha llamado: relaciones de sujeción especial[[9]](#footnote-9) o relaciones especiales jurídico-administrativas[[10]](#footnote-10) como es, entre otras, la existente entre la Administración Aduanera y el auxiliar de la función pública.

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

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

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

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

***...***

***c.*** *Descripción detallada de la mercancía* ***incluyendo, nombre comercial, número de bultos, marcas de identificación de bultos, peso bruto y neto, clasificación arancelaria y clasificación para efectos estadísticos. ...***

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

De ahí que a efecto de lograr una clara comprensión de la forma en que la acción del recurrente quebranta las disposiciones del régimen jurídico aduanero, estima este Tribunal, que sin entrar al análisis del fondo de la modificación de la obligación tributaria aduanera en el presente asunto y su ajuste, puesto que el mismo está firme y ello corresponde al procedimiento de despacho, que sirvió como antecedente para el inicio del presente procedimiento sancionatorio, tal y como ya se señaló anteriormente, se tienen por ciertos los hechos que constan en expediente al respecto, partiendo por tanto que de conformidad con los hechos probados **1 y 2**, **que el recurrente declaró, al momento de presentar la Declaración Aduanera de Importación N° 113127** en lo que interesa y entre otros datos, para el vehículo usado marca Hyundai, objeto de las presentes diligencias, el estilo **Elantra GL** y la cilindrada **1800** centímetros cúbicos, siendo lo correcto de conformidad con la Autoridad Aduanera el estilo **Elantra GLS** y la cilindrada **2000** centímetros cúbicos, determinando el A Quo que por todas las características del vehículo en mención, le corresponde la **clase tributaria**  N° **2197894** en vez de la clase tributaria declarada y como consecuencia de lo anterior, procede otro valor de importación, modificando el declarado y consignando como correcto el de **$4081.43,** incumpliendo en forma evidente lo prescrito en el artículo 86 de la LGA en análisis y tratándose de la importación de un vehículo usado, es de obligado acatamiento cumplir además con la especial regulación establecida por la normativa que rige la materia para determinar el valor de importación o base imponible de los vehículos usados de las partidas 87.02, 87.03 y 87.04 y tal y como se indica de seguido.

En efecto, en virtud de la exigencia de que se cumpla con un procedimiento reglado para la valoración de la importación de tales vehículos, ordenada en los Decretos Ejecutivos números 29265-H del 24-01-01 publicado en La Gaceta N° 27 del 07 de febrero de 2001 y sus reformas, el N° 29346 del 02-03-01, publicado en el Alcance N° 22 a La Gaceta N° 44 del 07 de marzo de 2001 y el Decreto N° 29367-H del 07-03-01 publicado en el Alcance N° 22-A a la Gaceta N° 49 del 09 de marzo de 2001, vigentes al momento de los hechos, deviene necesario hacer una breve síntesis de las disposiciones que rigen el mismo, cuyafundamentación técnica se encuentra en las resoluciones de la Sala Constitucional Nº 508-I-95, de 10 de octubre de 1995 y Nº 586-I-95, del 05 de diciembre de 1995, según las cuales le corresponde al Ministerio de Hacienda, emitir las medidas o directrices en relación con la determinación de la base de cálculo aplicable sobre el valor real al cual se calculan los tributos de los impuestos Selectivos de Consumo y Ventas, y Ley Nº 6946, tal y como consta en el Considerando 3 del Decreto 29265-H supra citado.

Dentro de las justificaciones primordiales que el Poder Ejecutivo adujo en el momento de establecer el obligado cumplimiento del procedimiento especial para determinar el valor de la mercancía en referencia, fue precisamente que la tributación de vehículos usados es uno de los rubros principales que inciden en la recaudación fiscal; asimismo, que el incremento en las exportaciones de vehículos de diferentes mercados hacia Costa Rica que se ha venido dando en los últimos años, ha generado diversidad de prácticas comerciales, por lo que era necesario implementar lineamientos para el control del valor tributario de ese grupo de mercancías, que conlleven a una mayor transparencia en las importaciones de vehículos usados.

Aunado a lo anterior, consideró que existe una lista oficial de valores promedios de vehículos del mercado interno de conocimiento público, que actualiza periódicamente la Dirección General de Tributación y que es factible establecer, legal y técnicamente, una metodología para obtener el valor en aduana de los vehículos usados importados, deduciendo a los valores consignados en la lista oficial de la Dirección General de Tributación, los impuestos y el valor agregado.[[11]](#footnote-11)

Es así como las disposiciones reglamentarias supra señaladas establecen claramente los procedimientos especiales que deben seguirse para valorar vehículos indicados, conforme lo prescribe el artículo 2 del Decreto Nº 29265-H, el cual a la letra prescribe:

*“Artículo 2º—****El procedimiento para determinar el valor*** *sobre el cual, se cobrarán los impuestos creados por la Ley del Impuesto General sobre las Ventas, la Ley de Consolidación de Impuestos Selectivos de Consumo y la Ley Nº 6946, para los casos de importaciones o internaciones de las mercancías comprendidas en las partidas 87.02,* ***87.03*** *y 87.04, que estén gravadas con el Impuesto Selectivo de Consumo y no estén afectas a los Derechos Arancelarios a la Importación, será el que se detalla en el anexo al presente decreto.”* (El resaltado no es del original)

Asimismo, con fundamento en el decreto mencionado, a efecto de complementar el procedimiento establecido, se emitieron el uso del SIIAT, así como del VAVI y del AUTOVALOR, procedimiento que fue automatizado a través de la aplicación del VAVI, en aras de *“garantizar la homogeneidad en la determinación de la base imponible para determinar los impuestos de importación de vehículos automotores nuevos y usados*”. (Ver Directriz N° DVM-095-2002)

A ello debe agregarse, según ya se señaló, que el Considerando 8º del Decreto Ejecutivo de repetida cita, es claro y categórico al disponerque *“existe una lista oficial de valores promedios de vehículos del mercado interno de conocimiento público”* el cual se complementa con lo dispuesto en el Considerando 9° del mismo decreto, que dispone la factibilidad de implementar una metodología para obtener el valor de los vehículos usados a importar, estableciendo como elemento base para tal propósito, el empleo de la referida lista oficial, en los siguientes términos:

*“9º—Que es factible establecer, legal y técnicamente, una metodología para obtener el valor en aduanas de los vehículos usados importados,* ***deduciendo a los valores consignados en la lista oficial de la Dirección General de Tributación,*** *los impuestos y el valor agregado”.* (El resaltado no es del original)

En consecuencia, desde la vigencia misma del Decreto N° 29265-H, en el año 2001, con el que se establece el ***“Procedimiento de valoración para la importación de vehículos en condición de usados”,*** se posibilitó el uso o empleo legal de la lista oficial de valores de la Dirección General de Tributación, cuyos valores contenidos en la indicada lista oficial, constituyen un instrumento para determinar el valor de importación de un vehículo y dicha lista forma parte de las bases de datos del Sistema Integral de Información de la Administración Tributaria (SIIAT).

Por tanto, al estar demostrado que el señor **XXX**,es el agente aduanero que tramitó la Declaración Aduanera de Importación N° **113127 del 05/06/2007** según consta en la declaración aduanera de cita, la cual ampara la importación de un vehículo **usado**, marca Hyundai, estilo Elantra GLS, año 2001, serie KMHDN45D91U128555, combustible gasolina, 4 puertas, carrocería sedan, 2000 centímetros cúbicos, peso 1134 kilos, con eficiencia energética declarado en la posición arancelaria **8703.**23.69.23, (ver hecho probado **2**) en su condición de auxiliar de la función pública aduanera, por la especial sujeción que tiene, tal y como lo señaló la Procuraduría General de la República, según se consignó supra, está obligado a tener pleno conocimiento de sus atribuciones, deberes y obligaciones desde el momento mismo en que es autorizado para desempeñarse como tal, comprendiendo dentro de ellas, la correcta presentación de la declaración aduanera, con toda la información requerida por la normativa para determinar la obligación tributaria aduanera, en especial la descripción de la mercancía incluyendo su valor, según lo ordena el artículo 86 de la LGA y por ende, en caso de incumplimiento tiene clara conciencia de las sanciones que le podrían ser aplicadas.

De ahí que por tratarse en la especie de la importación de un vehículo usado, de la partida 87.03, necesariamente estaba compelido no solo a cumplir con lo anterior, sino también a aplicar las especiales regulaciones que el ordenamiento jurídico ha establecido al efecto, para determinar su valor de importación o base imponible ordenada en los Decretos supra indicados vigentes al momento de los hechos, y así se desprende del artículo 13 del Decreto N° 29265-H al indicar literalmente:

*“Artículo 13º—El* ***agente de aduanas responsable del desalmacenaje*** *de vehículos,* ***debe consignar en la declaración aduanera una descripción detallada de las características de éstos****, en los términos que disponga la Dirección General de Aduanas, conforme al* ***artículo 86 de la Ley General de Aduanas****”* (El resaltado no es del original)

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

**2-Acción que cause perjuicio fiscal mayor a cien pesos centroamericanos**: En este sentido no cabe duda de que la diferencia en el monto de impuestos que se produjo por la incorrecta clase tributaria del vehículo y en consecuencia la modificación del valor de importación del mismo, generó un perjuicio mayor a cien pesos centroamericanos, siendo que conforme con la clase y valor establecidos por el recurrente se canceló la suma de **¢1.250.497.37,**  en tanto que a raíz del cambio realizado por las autoridades de la Aduana Santamaría, el monto ascendió a **¢1.679.439.78**, generándose una diferencia de impuestos **¢428.942.41** según consta en el hecho probado **tres.** Y siendo que a la fecha en que surge el hecho generador de la obligación tributaria aduanera (el momento de la aceptación de conformidad con el artículo 55 LGA), el tipo de cambio del colón respecto del dólar era de **¢520.70**, según se consigna en la declaración aduanera visible al folio 61, el perjuicio generado es evidentemente superior a cien pesos centroamericanos, que en ese momento eran **¢52.070.00**, y la diferencia o perjuicio causado fue de **¢428.942.41.**

En relación con este tema de la existencia o no del perjuicio fiscal el recurrente argumentó:

*Que el artículo 242 LGA es para cuando se determine perjuicio fiscal, por que se dejó de pagar algo y pasado el tiempo se descubre, pero no, cuando es inmediato y se paga al mismo tiempo aunque sea bajo protesta.*

De ahí que en su criterio no se produce el perjuicio al Fisco necesario para la configuración del ilícito, toda vez que al determinarse la diferencia se canceló el monto correspondiente antes del levante de la mercancía, aunque sea bajo protesta, por lo que nunca se dio el perjuicio.

No puede compartir este Colegiado la posición del recurrente, toda vez que no es cierto que de su actuación no se derivó un perjuicio fiscal, afectando el Erario Público. En efecto si revisamos la Declaración Aduanera de Importación Nº **XXX**, en la pantalla denominada “Talones del DUA”, visible a folio 64 del expediente consta un primer pago realizado el 05 de junio del 2007, fecha de la aceptación de la citada declaración por la suma de ¢1.252.131.47. Asimismo, aparece consignado un segundo pago por un monto de ¢ 428.942.41 cancelado el 14 de julio de 2007.

Así las cosas, si no hubiese sido por la acción preventiva y oportuna del funcionario aduanero, que en el momento del despacho, se percata de la incorrección cometida, se logró recuperar (que es muy distinto a no haberse generado), la diferencia de impuestos adeudada, porque en efecto se cubrió la totalidad del adeudo tributario determinado por la Administración, puesto que de lo contrario el Estado no hubiese podido en ese momento resarcirse del perjuicio causado, antes de autorizar el levante o salida de la mercancía del recinto aduanero. Es decir, que el perjuicio económico se causó, se consumó en el momento mismo en que el agente aduanero consignó en forma errónea la clase tributaria del vehículo que provocó la modificación de su valor de importación, cancelando en consecuencia un monto menor al que correspondía. Lo que sucedió en forma posterior, fue por la acción preventiva de la aduana, sin embargo, el agente ya había consumado su anomalía.

Lo cierto es que el monto correcto fue establecido en virtud de la acción preventiva y precisa de la autoridad aduanera, por lo que no resulta atendible el argumento de que no hubo perjuicio económico. De tal suerte que si el funcionario no lo detecta durante el procedimiento de revisión, la mercancía hubiese salido del control aduanero sin haber pagado los impuestos que efectivamente le corresponde, prolongando en el tiempo el perjuicio fiscal y afectando así los intereses patrimoniales del Estado.

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

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

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

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

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

**Culpabilidad:**

Procede examinar si en la especie puede demostrarse que la actuación del recurrente supone dolo o culpa en la acción sancionable, correspondiendo de seguido el análisis de responsabilidad subjetiva del infractor para determinar si es responsable y, por lo tanto, se le ha de imputar la conducta sancionada.

**Al respecto debe reiterarse que en efecto se hace necesaria la demostración de la culpabilidad para que a una persona, en este caso un agente aduanero persona física, se le imponga una pena, lo cual deriva del principio de inocencia el cual se encuentra implícitamente consagrado en el artículo 39 de la Constitución Política de repetida cita, al disponer en el párrafo 1º que *“ a nadie se hará sufrir pena sino por delito, cuasidelito o falta, sancionados por ley anterior y en virtud de sentencia firme dictada por autoridad competente, previa oportunidad concedida al indiciado para ejercitar su defensa y mediante la necesaria demostración de culpabilidad”.* Lo anterior implica en consecuencia que a ninguna persona se le podrá imponer sanción, en este caso administrativa, sin que a través de un procedimiento en que se respete el derecho de defensa, se haya demostrado en forma previa su culpabilidad.**

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

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

Es claro entonces que debe realizarse una valoración de la conducta del posible infractor, determinando la existencia del dolo o la culpa en su actuación, puesto que la culpabilidad presupone la existencia de la imputabilidad o sea la condición del infractor que lo hace capaz de actuar culpablemente ya sea con dolo o culpa. “*La culpabilidad comprende el estudio del contenido interno de un hecho que se ha declarado ilícito y del cual el sujeto es ya considerado autor*.”[[12]](#footnote-12)

Se basa en el principio de que no hay pena sin culpa, debiéndose demostrar en el presente caso el elemento subjetivo, esto es, que el recurrente efectivamente omitió el cumplimiento de la obligación y que no existe una causa eximente de responsabilidad, es decir que no existe ninguna justificación que permita establecer que no tiene culpa alguna o no le es reprochable la conducta, pues no dependía de su actuación los hechos atribuidos.

Se debe entonces, realizar una valoración subjetiva de la conducta del posible infractor, determinando la existencia del dolo o la culpa en su actuación y para tal efecto, es importante traer a colación que varios connotados tratadistas coinciden en que existe culpa cuando obrando sin intención y sin la diligencia debida se causa un resultado dañoso, previsible y penado por ley. Así tenemos, entre las formas de culpa el incumplimiento de un deber (negligencia) o el afrontamiento de un riesgo (imprudencia).

Al respecto, la parte afectada aduce que en el presente asunto no existe una demostración, ni indicación de cómo se genera el nexo causal, puesto que no se ha demostrado que se haya cometido la infracción y consecuentemente se haga acreedor de la sanción respectiva, así como que fue la propia Administración la que lo hizo incurrir en error, por cuanto la información sobre las clases tributarias es brindada por ella misma, a través de la base de datos del sistema informático aduanero, de forma tal que en su criterio existe un eximente de responsabilidad, pues el error es imputable a la Administración, argumentos que ya fueron analizados en su oportunidad que desvirtúan el dicho del recurrente, reiterando que, a pesar que no se tiene por demostrado en la especie que la actuación del señor **XXX** haya sido cometida con dolo, esto es, que haya presentado la declaración de marras con error u omisión en forma intencional, queriendo ese resultado, sin embargo, sin lugar a dudas tal infracción sí se puede imputar a título de culpa, entendiendo por tal conforme a la doctrina “*cuando obrando sin intención y sin la diligencia debida se causa un resultado dañoso, previsible y penado por la ley....”[[13]](#footnote-13)* según se puede verificar de conformidad con el análisis jurídico ya realizado, así como con los documentos que constan en expediente, existiendo una clara y directa relación de causalidad entre la presentación y transmisión de la declaración incorrecta por error en la clase tributaria y el valor de importación de repetida cita y la falta de diligencia del señor **XXX**, tal y como se analiza a continuación.

Por tanto, es del conocimiento del recurrente como agente aduanero persona física que la legislación lo sanciona si no cumple con sus obligaciones legales y reglamentarias, por ello no podía permitir el A Quo que ocurrieran los hechos que se discuten en el presente caso sin imponer la pena respectiva, estimando este Tribunal que es correcta la actuación de la Administración al sancionar al recurrente por incumplir con las prescripciones señaladas, puesto que del análisis de todos los elementos de la culpa efectivamente se determina que el agente aduanero **XXX** ha actuado en forma negligente, violentando lo dispuesto en el artículo 86 de la LGA y el procedimiento especial para la determinación del valor de importación de los vehículos usados establecido en los Decretos Ejecutivos números 29265-H del 24-01-01 publicado en La Gaceta N° 27 del 07 de febrero de 2001 y sus reformas, el N° 29346-H del 02-03-01, publicado en el Alcance N° 22 a La Gaceta N° 44 del 07 de marzo de 2001 y el Decreto N° 29367-H del 07-03-01 publicado en el Alcance N° 22-A a la Gaceta N° 49 del 09 de marzo de 2001, vigentes al momento de los hechos,sin las cautelas o precauciones necesarias para evitar el resultado perjudicial al consignar una clase tributaria y un valor de importación que no correspondían al vehículo objeto de la controversia, sin que se haya probado en expediente algún eximente de responsabilidad a tenor de lo dispuesto en el artículo 231 de la LGA, ya que si bien, el recurrente argumenta que lo sucedido se dio por que la Administración lo indujo a error por cuanto la información de las clases tributarias la brinda ella, tal argumento no es de recibo, según ya se demostró, toda vez que se reitera que desde la vigencia misma del Decreto Ejecutivo número 29265-H indicado, en el año 2001, con el que se establece el ***“****Procedimiento de valoración para la importación de vehículos en condición de usados”,* se posibilitó el uso o empleo legal de la lista oficial de valores de la Dirección General de Tributación, cuyos valores contenidos en la indicada la lista oficial, constituyen un instrumento para determinar el valor de importación de un vehículo y dicha lista forma parte de las bases de datos del Sistema Integral de Información de la Administración Tributaria (SIIAT), siendo obligación del recurrente cumplir con el procedimiento reglado, y en todo caso, si hubiese tenido discrepancias sobre la modificación de la obligación tributaria y el ajuste correspondiente, en virtud del procedimiento aplicado para variar la clase tributaria, debió en el momento procesal oportuno ejercer su derecho de defensa presentando los recursos de ley, facultad que no practicó tal y como ya se señaló anteriormente, discusión que jurídicamente no incumbe al presente procedimiento sancionatorio, y de ahí que se reafirma que la correcta descripción de todas las características del vehículo es de vital importancia, habiéndose demostrado en el presente asunto que el recurrente declaró, al momento de presentar la Declaración Aduanera de Importación **N° XXX** en lo que interesa, para el vehículo usado amparado a la misma, el estilo **Elantra GL** y la cilindrada **1800** centímetros cúbicos, siendo lo correcto de conformidad con la Autoridad Aduanera, el estilo **Elantra GLS** y la cilindrada **2000** centímetros cúbicos, determinando el A Quo que por todas las características del vehículo en mención, le corresponde la **clase tributaria**  N° **2197894** en vez de la clase tributaria declarada y como consecuencia de lo anterior, procede otro valor de importación, modificando el declarado y consignando como correcto el de **$4081.43,** infringiendo el recurrente, en forma evidente lo prescrito en el artículo 86 de la LGA así de los Decretos supra referidos, en virtud de la especial regulación establecida por la normativa que rige la materia para determinar el valor de importación o base imponible de los vehículos usados, entre otras, de la partida 87.03., que son de obligado acatamiento para el recurrente.

Por tanto no se trata de un simple error material[[14]](#footnote-14) sobre el cual si bien la doctrina no coincide siempre sobre la definición de este concepto, en términos generales si hay consenso de que se trata de un error manifiesto, ostensible e indiscutible, implicando por sí solo la evidencia del mismo sin mayores razonamientos y exteriorizándose por su sola contemplación. Constituye una mera equivocación elemental, una errata, tales como, errores mecanográficos, defecto en la composición tipográfica, entre otros, cuyos actos que contienen este tipo de error, su declaración jurídica es válida y lo que ocurre es una anomalía en su exteriorización, al ser el error patente y claro, sin necesidad de acudir a interpretación de normas jurídicas.[[15]](#footnote-15) De ahí que vistas las características configuradoras del error material, la eximente de responsabilidad contenida en el numeral 231 de la LGA, que excluye la culpabilidad en caso de estar frente a errores materiales sin incidencia fiscal, no opera en la especie, pues los efectos de la incorrecta declaración ya fueron amplia y claramente demostrados supra, y la acción imputada al recurrente no se trata de una simple equivocación elemental, sino por el contrario, es claro que ha incumplido en forma negligente con su deber de suministrar la información y los datos necesarios para determinar la obligación tributaria aduanera del vehículo en cuestión, estando obligado a ello en virtud de los deberes y responsabilidades que el ordenamiento jurídico le impone a los agentes aduaneros.

Asimismo no se da la fuerza mayor por la que se entiende un evento o acontecimiento que no haya podido preverse o que, siendo previsto no ha podido resistirse[[16]](#footnote-16), ni el caso fortuito[[17]](#footnote-17) o evento que, a pesar de que se pudo prever, no se podía evitar aunque el agente haya ejecutado un hecho con la observancia de todas las cautelas debidas. La situación que operó en el presente asunto, es totalmente previsible, ya que depende de la voluntad del hombre y pudo evitarse. El agente aduanero pudo tomar las medidas necesarias para no efectuar una incorrecta declaración, sin que existan circunstancias o causas que eximan o eliminen su culpabilidad, tal y como ha quedado debidamente demostrado supra.

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

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

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

1. En razón de lo expuesto, a las consideraciones de hecho y de derecho y en atención a la evidente y demostrada violación del deber de atención y diligencia por parte del agente recurrente en la especie, en virtud de que no tuvo la debida diligencia al momento de presentar la declaración, lo cual evidencia que con un poco más de atención, estudio y cuidado, hubiera evitado la vulneración del régimen aduanero, por lo que siendo la negligencia, una de las formas en que se manifiesta la culpa, y al no operar eximentes de responsabilidad, considera este Tribunal procede confirmar la sanción impuesta por el A Quo al recurrente.

**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 198 y 205 de la Ley General de Aduanas por mayoría este Tribunal declara sin lugar el recurso y confirma la resolución recurrida. Se da por agotada la vía administrativa. Remítase los antecedentes a la oficina de origen. Voto salvado del Licenciado Reyes Vargas quien declara inadmisible el recurso.

Notifíquese…

**Loretta Rodríguez Muñoz**

**Presidenta**

**Shirley Contreras Briceño Elizabeth Barrantes Coto**

**Alejandra Céspedes Zamora Dick Rafael Reyes Vargas**

**Xinia Villalobos Orozco Franklin Velásquez Díaz**

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

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

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

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

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

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

**DICK RAFAEL REYES VARGAS**

1. En el Voto 3929-95 del 18 de julio de 1995 la Sala Constitucional al responder una consulta de constitucionalidad con ocasión a la reforma del Código de Normas y Procedimientos Tributarios (artículo 65 del Proyecto) por considerar los consultantes que resultaba violatoria de los dispuesto por el artículo 153 de la Constitución Política estableció: “Es aceptado, en forma generalizada, que la infracción administrativa se diferencia del delito tributario por el órgano que establece la sanción –la Administración tributaria o un Juzgado Contencioso Administrativo en el primer caso; el Juez o Tribunal Penal en el segundo, y por el tipo de pena; sin embargo, las diferencias procedimentales existentes entre las sanciones aplicables a infracciones y a delitos, no pueden conducir a ignorar en el ámbito del procedimiento administrativo las garantías de los ciudadanos, en efectos, los principios inspiradores del orden penal son de aplicación con ciertos matices, al derecho administrativo sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado.” ( el subrayado no es del original) [↑](#footnote-ref-1)
2. Ver Voto N° 1612-92 de las 14:39 horas de 17-06-92 [↑](#footnote-ref-2)
3. Debe aclararse que el citado Artículo 253 de la LGA, corresponde actualmente al 268 del mismo cuerpo de leyes, cuya numeración se modificó con la reforma operada a la LGA a través de la Ley 8013 del 18 de agosto del 2000. A través de la citada disposición vía excepción se mantuvieron las autorizaciones otorgadas a los Agentes Aduaneros Personas Jurídicas que se había otorgado de *“previo a la publicación de la Ley*” la cual se dio a través de La Gaceta N° 212 del 08-11-95 No obstante lo anterior, en acatamiento a lo prescrito en el artículo 273 de la LGA, que sujetó la entrada en vigencia de la Ley General de Aduanas a la fecha en que entrada en rigor del CAUCA II, esa disposición surtió efecto a partir del 1 de julio de 2006, que entraron en vigencia ambos instrumentos jurídicos supra indicados. [↑](#footnote-ref-3)
4. Vigente al momento de los hechos. [↑](#footnote-ref-4)
5. En igual sentido ver el Artículo 36 de la LGA. [↑](#footnote-ref-5)
6. El Decreto Ejecutivo N° 32481-H fue derogado por el Decreto N° 34475-H de 04-04-08 publicado en La Gaceta N° 83 de 30 de abril de 2008, estableciéndose en el inciso n) del numeral 35 bis la facultad de la Gerencia de la Aduana para imponer sanción de multas a los auxiliares de la función pública aduanera. [↑](#footnote-ref-6)
7. La Ley General de Aduanas, en su numeral 230 define el concepto de infracción administrativa o tributaria aduanera, como toda acción u omisión que contravenga o vulnere las disposiciones del régimen jurídico aduanero, sin que califique como delito. [↑](#footnote-ref-7)
8. Como ejemplo ver el Artículo 101 del Reglamento a la LGA que establece la obligatoriedad de los auxiliares de la función pública aduanera en el ejercicio del control, para el esclarecimiento de los delitos y las infracciones. [↑](#footnote-ref-8)
9. MONTORO PUERTO (Miguel). La Infracción Administrativa, características, Manifestaciones y Sanción, Barcelona, Ediciones Nauta, 1965, p.122. [↑](#footnote-ref-9)
10. GALLEGO ANABITARTE (Alfredo), op. cit. p.24. [↑](#footnote-ref-10)
11. Ver Considerandos 8 y 9 del Decreto Nº 29265-H supra citado. [↑](#footnote-ref-11)
12. “DERECHO TRIBUTARIO PENAL” Horacio A. García Belsunce, página 175 [↑](#footnote-ref-12)
13. Cuello Calón. Derecho Penal. Parte General, volumen primero, BOSCH, Casa Editorial, S.A., Barcelona, España, página 457. [↑](#footnote-ref-13)
14. El Artículo 157 de la Ley General de la Administración Pública indica que la Administración en cualquier tiempo puede rectificar los errores materiales o de hecho y los aritméticos. [↑](#footnote-ref-14)
15. Sobre el error material, ver “Error material, error de hecho y error de derecho. Concepto y mecanismos de corrección”. Joana María Socías Camacho. Revista de Administración Pública, 2002, páginas 161 a 168. [↑](#footnote-ref-15)
16. Diccionario Jurídico Elemental de Guillermo Cabanellas, página 174 [↑](#footnote-ref-16)
17. De conformidad con el tratadista Eugenio Cuello Calón, el elemento básico del caso fortuito es que sea irreprochable, y citando a Antolisei indica que existe “*cuando el autor del hecho no puede hacerse ningún reproche, ni aún de simple ligereza*. Derecho Penal, Tomo I, Parte General, Volumen Segundo, página 542. [↑](#footnote-ref-17)