

SENTENCIA No 04-98. TRIBUNAL ADUANERO NACIONAL. San José, a las nueve horas del seis de agosto de mil novecientos noventa y ocho.

Conoce este Tribunal del recurso de apelación interpuesto por el señor Mainor Masis Varela, Presidente con Facultades de Apoderado Generalísimo de la Corporación Aduanera Sisma S.A., en contra de las resoluciones DCF-102-98 y DCF-103-98 del 16 de marzo de 1998, emitidas por el Lic. Gerardo Bolaños Alvarado, Director General de Aduanas.

RESULTANDO

1-Que mediante resoluciones DCF-035-98 y DCF-036-98 del 18 de febrero de 1998, la Dirección General de Aduanas previene a la empresa Distribuidora Omega S.A. y Distribuidora. Zeta S.A., que de conformidad con el numeral 81 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios (en adelante C.N.P.T.), se le brinda el plazo de intimación para que en su condición de sujeto pasivo de la obligación tributaria aduanera, proceda al pago de un supuesto adeudo tributario determinado en estudio realizado por la Policía de Control Fiscal. Las resoluciones citadas fueron notificadas a las empresas antes indicadas y a la Agencia de Aduanas Sisma S.A.

2-Que el recurrente mediante escritos presentados ante la Dirección General de Aduanas, solicita sean revocadas las resoluciones mencionadas en el resultando anterior y de no ser acogida su solicitud deja planteada la apelación de manera subsidiaria. Fundamenta la pretensión, alegando legitimación para actuar en el proceso al haber sido encargado por las empresas intimadas para la nacionalización de las mercancías comprendidas en las declaraciones aduaneras citadas en las resoluciones indicadas. Agrega que lo contrario constituye violación de los derechos de audiencia y defensa. Expone además, una serie de alegatos sobre el fondo del asunto que no se entran a considerar por no corresponder al asunto que se ventila en este Tribunal.

3- Que la Dirección General de Aduanas, por resolución No DCF-102-98 y DCF-103-98, ambas del 16 de marzo de 1998, rechaza por improcedente los alegatos del apelante, al considerar que este carece de legitimación para actuar en el proceso. Señala que la intimación realizada, se hace al presunto autor del delito y que de acuerdo con los hechos configuradores del mismo, el agente aduanero que intervino en el proceso de nacionalización no tiene responsabilidad penal alguna, por lo tanto no tiene legitimación para gestionar contra las resoluciones que recurre. Señala así mismo el a quo, que lo anterior se da sin perjuicio de la responsabilidad civil que pueda derivarse del hecho. Por último indica, que la notificación de las resoluciones al agente aduanero constituye un error procesal del cual no puede derivarse una legitimación que el ordenamiento no contempla.

4- Que el interesado presenta recurso de reconsideración y apelación para ante el Tribunal Aduanero Nacional. Alega que al haber establecido la autoridad aduanera la existencia de una posible responsabilidad civil de su representada, que consiste en el pago de los impuestos dejados de pagar por su comitente, más intereses y multa, lo faculta para actuar en el proceso al tener un interés legítimo. Solicita que de no ser así, se resuelva que su representada no tiene ninguna obligación ni responsabilidad en el pago y que bajo esa premisa aceptaría no tener legitimación para actuar en el proceso. Lo contrario viola su derecho de defensa y del debido proceso, principios contenidos en los artículos 39 y 41 de la Constitución Política.

5- Que mediante resolución DCF-146-98 y DCF-147-98 del 28 de abril de 1998, la Dirección General resuelve declarar sin lugar el recurso de reconsideración y admite el de apelación para ante el Tribunal Aduanero Nacional. Basa su decisión indicando que la intimación otorgada de conformidad con el artículo 81 del C.N.P.T. constituye una garantía procesal y en el tanto la persona intimada cancele los impuestos no existirá delito. Agrega que no se está "...ante ningún proceso...ni la administración está efectuando ningún cobro de la obligación tributaria...es necesario diferenciar que la gestión promovida por esta Dirección constituye el cumplimiento de un requisito de procedibilidad ante la posible existencia de un hecho delictuoso y no el cobro de los impuestos presuntamente dejados de percibir imputables tanto al importador como al agente de aduanas en virtud de la solidaridad existente". Reitera la parte recurrida,

que por solidaridad, sí podría existir responsabilidad civil del recurrente de acuerdo con la legislación aduanera.

6- Que dentro del plazo de emplazamiento de ley otorgado, el apelante presenta escrito alegando un grave error de interpretación del artículo 81 del C.N.P.T. por parte de la Dirección General, dado que a su entender, si se está estableciendo un adeudo tributario y se brinda plazo para su cancelación. Sostiene que el monto que se indica como adeudado, es eventualmente, por el cual su representada debe responder en forma solidaria, por lo que existe un interés legítimo de su parte para actuar en el proceso. Indica que existe nulidad de lo actuado por parte de la administración conforme lo establecen los artículos 158, 159, 162, 169 y siguientes de la Ley General de Administración Pública, por lo que solicita se revoque todo lo actuado incluida y a partir de la resolución No DCF-102-98 y DCF-103-98.

7-Que en la tramitación del presente recurso se han observado las prescripciones de ley.

Redacta el Lic. Luis Gómez Sánchez; y,

CONSIDERANDO

1- Solicita el recurrente la nulidad de lo actuado por lo que llama un grave error de interpretación y una indebida aplicación del artículo 81 del C.N.P.T., por lo que de conformidad con el artículo 195 de la Ley General de Aduanas (en adelante L.G.A.), se entra a conocer de la misma por ser de previo y especial pronunciamiento.

2- Considera este Tribunal que en efecto existen graves errores en el procedimiento incoado por la Dirección General de Aduanas, y que en concreto se reducen a dos aspectos fundamentales: 1) A la aplicación en materia aduanera del procedimiento establecido en el artículo 81 del C.N.P.T., lo cual es improcedente según las razones que se dirán, y lo cual genera per se, la nulidad absoluta de lo actuado y, 2) Porque no sólo se aplica un procedimiento incorrecto, sino porque además en su aplicación se deja de observar una serie de formalidades sustanciales del mismo, que provocan una total indefensión a la parte, según será analizado.

3- Sobre la improcedencia de la aplicación del artículo 81 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

El asunto debe estudiarse considerando dos aspectos esenciales: a- las regulaciones contenidas en la legislación aduanera nacional, y b- la intención del legislador al momento de dictaminar el entonces proyecto de la Ley General de Aduanas.

A- Cabe plantearse la interrogante de si procede o no la aplicación del artículo 81 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios en materia tributaria aduanera, específicamente para los delitos aduaneros contenidos en el Capítulo I del Título X de la Ley General de Aduanas.

A modo de introducción hay que señalar que el Servicio Nacional de Aduanas es un órgano de la Administración Tributaria, aspecto sobre el cual no hay discusión, pero que es importante referir a efecto de ir delimitando el campo de acción. Siendo Administración Tributaria según lo dispone el artículo 8 de la L.G.A. y lo reafirma el artículo 24 del mismo cuerpo normativo, es aplicable a la materia aduanera en general la normativa tributaria, especialmente el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, para lo cual debemos remitirnos a los ordinales 192, 208 y 257 de la L.G.A., que señalan la aplicación supletoria del C.N.P.T. a falta de norma expresa en la ley que los abriga.

Teniendo claro lo anterior, debemos delimitar el problema y establecer que el mismo se circunscribe a determinar si es necesario la existencia de un procedimiento de denuncia de los delitos aduaneros en la L.G.A., el cual no se desarrolla, pero si está establecido en el ordinal 81 del C.N.P.T., que exige el requerimiento formal mediante resolución fundada del pago de los impuestos, los recargos, los intereses y las multas de previo a interponer la denuncia ante las autoridades judiciales cuando se ha determinado un hecho delictivo.

Las normas jurídicas no pueden aplicarse en forma aislada y un cuerpo normativo debe ser analizado de manera integral, como un conjunto armonizado que busca cumplir una serie de objetivos y fines. Con este

razonamiento y para determinar si la L.G.A. establece alguna forma de actuación ante lo que puede ser un delito aduanero (que se debe hacer cuando se considera que se ha cometido un delito) y arribar a una conclusión correcta, es necesario hacer un estudio integral de la misma ley y su reglamento.

El artículo 6 de la L.G.A. establece los fines del régimen jurídico aduanero y dice: “

Fines. Son fines del régimen jurídico aduanero: a) facultar la correcta percepción de los tributos y la represión de las conductas ilícitas...”. La ley establece en este fin, la intención primordial de lograr una recaudación eficiente y justa y en función de ese fin primer fin, dispone en forma inmediata la represión de todas aquellas conductas que violentan el ordenamiento. Guillermo Cabanellas nos dice que represión es “...la acción y efecto de represar y reprimir...” y reprimir es “contener, refrenar ... imponer una sanción” (Cabanellas Guillermo, Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual, Tomo VII, pág.162). En la legislación aduanera nacional, la administración puede imponer una sanción tratándose de infracciones administrativas y tributarias aduaneras brindando el debido proceso, y denunciar los casos constitutivos de delitos aduaneros ante la autoridad judicial para ser consecuentes con el fin establecido.

El numeral 24 de la L.G.A. establece una serie de atribuciones aduaneras, entre las que sobresale de interés para el caso que nos ocupa la que refiere a la investigación de los delitos aduaneros, inciso i) que señala: “ i) Investigar la comisión de delitos aduaneros e imponer las sanciones administrativas y tributarias aduaneras correspondientes”. Estas atribuciones de carácter aduanero la legislación las deposita en la autoridad aduanera y para los efectos el artículo 251 dice “ definiciones...autoridad aduanera: Funcionario del Servicio Nacional de Aduanas que, en razón de su cargo y en virtud de la competencia otorgada, ejecuta o aplica la normativa aduanera”.

El artículo 25, otorga a los funcionarios aduaneros (autoridad aduanera) atribuciones más específicas, ya no solo de investigación sino además de prevención de infracciones y delitos administrativos y tributarios aduaneros y dispone en el inciso d): “detener a los presuntos responsables en flagrante delito y decomisar, preventivamente, las mercancías objeto del delito, a fin de ponerlas a la orden de la autoridad judicial competente en el término de veinticuatro horas”. La norma va más allá de la sola investigación y prevención, estableciendo atribuciones para actuar ante un hecho delictual determinado. Podemos concluir de la cita realizada, que los funcionarios aduaneros pueden y aún más deben en los casos previstos por la norma, proceder a la detención y decomiso, de personas y mercancías respectivamente, y están obligadas a ponerlas a la orden de la autoridad judicial dentro del plazo que la misma norma indica, 24 horas, sin necesidad de observar un procedimiento de denuncia específico, como puede ser el del artículo 81 del C.N.P.T., u otorgar plazo de intimación alguno para que se cancelen los tributos supuestamente evadidos más los otros recargos. En una aplicación exacta de la ley y dentro de un sentido lógico y jurídico, sería contradictorio pensar que el legislador estableció esta facultad de la autoridad aduanera, para que después la autoridad judicial competente desestime la causa por incumplimiento del procedimiento administrativo por no aplicar el artículo 81 de reiterada cita, con los agravantes que se pueden presentar por una detención ilegal que violenta derechos fundamentales establecidos en la Constitución Política (artículos 37 y 41). Además el plazo máximo de 24 horas para denunciar, término perentorio por que su incumplimiento conlleva responsabilidad para los funcionarios, es contrario a los plazos requeridos para la aplicación del artículo 81, procedimiento que puede demorar meses.

Seguidamente en el mismo artículo 25 inciso e) se dispone una obligación de los funcionarios aduaneros “...denunciar, ante la autoridad judicial competente los delitos aduaneros...” y va más allá de la denuncia al establecer “...esta obligación corresponde a cualquier funcionario aduanero. La omisión de este deber constituye una falta grave de servicio”. Quiere decir esto, que ante un delito, el funcionario aduanero sin necesidad de observar procedimiento alguno de denuncia, debe ipso facto, so pena de ser sancionado, establecer la denuncia ante la autoridad judicial competente. Esta obligación no está dirigida a órganos específicos, como puede ser la División de Control y Fiscalización, las Gerencias de las Aduanas o la misma Dirección General de Aduanas en la persona del Director y Subdirector General, no se establece competencia para establecer denuncias a un órgano predefinido, por el contrario la norma se dirige a todo funcionario aduanero, sin importar el cargo que ostente o la función que desempeña, obligación que en caso de incumplimiento puede conllevar hasta el cese de funciones por considerarse una falta grave, todo lo cual es contrario a un procedimiento de intimación, que se entiende debe estar centralizado en órganos especializados y competentes de la administración aduanera y además, porque resulta un ilógico exigir que se establezca una denuncia con todas las implicaciones legales que ella tiene, tanto para la parte denunciada como para el denunciante, para que posteriormente la autoridad judicial la desestime por no haber cumplido con la intimación de ley.

El ordinal 102, párrafo final, que versa sobre la revisión a posteriori del despacho de las mercancías dispone “...de encontrarse violaciones a otras regulaciones del comercio exterior, se impondrán las sanciones o se establecerán las denuncias correspondientes”. Nuevamente se establece la obligación de denunciar los hechos que violentan el ordenamiento jurídico sin observar procedimiento previo, lo cual se reitera en el ordinal 141 párrafo segundo, cuando nos habla de la violación de las medidas de seguridad colocadas en las unidades de transporte para el tránsito aduanero interno o internacional y en el 144 sobre la finalización del tránsito aduanero.

La orientación jurídica que sustenta la L.G.A. de denunciar los delitos tributarios aduaneros en forma directa, tanto ante hechos determinados in situ (la detención de personas y decomiso de mercancías) o aquellos derivados de estudios dentro de las competencias de control inmediato, a posteriori y permanente de la autoridad aduanera, se ve reflejada y continuada en el reglamento a la ley, decreto No 25270 – H del 28 de junio de 1996.

El artículo 49 del Reglamento establece los deberes de los funcionarios encargados del ejercicio del control y la fiscalización, dice “...el funcionario de los órganos fiscalizadores deberá cumplir con los siguientes deberes: a)...b)...f) informar a la autoridad judicial o al órgano competente sobre los hechos que conozca en el desarrollo de sus actuaciones, que puedan ser constitutivos de delitos o infracciones administrativas y tributarias aduaneras. Así mismo, facilitar los datos que le sean requeridos por la autoridad judicial competente con ocasión de la persecución de los citados delitos e infracciones...” y finaliza el citado artículo “...el incumplimiento de los deberes por parte de los funcionarios encargados del control y la fiscalización será sancionados de acuerdo con el régimen disciplinario...sin perjuicio de que por su naturaleza su conducta fuese constitutiva de delito”. Se pueden comentar cuatro aspectos de la transcripción realizada, primero, cuando habla de órganos fiscalizadores se refiere a la División de Control y Fiscalización y los Departamentos Técnicos de las aduanas (artículo 43 del Reglamento), segundo, establece la obligación de informar a la autoridad judicial sobre conductas que puedan constituir delito, confirmando la tesis de que en esta materia no hace falta procedimiento previo de denuncia, tercero, establece una relación de cooperación directa entre la autoridad aduanera y la judicial competente, con la clara intención de coordinar esfuerzos orientados a sustentar debidamente las denuncias y cuarto, de no interponer la denuncia el funcionario aduanero se ve expuesto a una sanción disciplinaria y según sea el caso hasta una denuncia penal. Lo anterior refleja el énfasis especial, el carácter prioritario que la legislación impone en esta materia, buscando resguardar el interés fiscal, que en última instancia es el interés de la comunidad por tratarse de dineros públicos que son necesarios para atender los diferentes programas sociales, económicos, de infraestructura, en beneficio del pueblo, sentando las responsabilidades penales de aquellos que evaden los tributos.

A modo de referencia se pueden citar otras normas del Reglamento que llevan la misma orientación; artículo 31 inciso f, 33 inciso d, 35 inciso l, 47 inciso f y g y 247.

Debemos concluir señalando que la Ley General de Aduanas no establece un procedimiento de denuncia de delitos al igual que se dispuso en la Ley de Justicia Tributaria que modifica el artículo 81 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, por la sencilla razón de que la orientación de la legislación nacional en esta materia es la de reprimir y penalizar las conductas delictivas, exigiendo a los funcionarios aduaneros denunciar de manera inmediata todo delito del cual tuviera conocimiento por cualquier medio. Quiere decir lo anterior que la legislación aduanera no es omisa en contemplar un procedimiento de sanción, sino que el mismo no tiene cabida por la estructura del cuerpo jurídico que establece la inmediatez de la denuncia, lo contrario en Justicia Tributaria que sí prevé este procedimiento. Las normas desarrolladas de la Ley General de Aduanas y su Reglamento, no encuentran reflejo en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, porque este último establece un procedimiento de denuncia, lo que evidencia una diferenciación en el tratamiento de los delitos entre ambos cuerpos normativos; por un lado la denuncia inmediata ante un delito aduanero y la obligación de todo funcionario de informar a la autoridad judicial competente cualquier hecho que pueda constituir delito, y por otro, un procedimiento de intimación de pago previo a la denuncia, centralizado en una oficina especializada, en cuyo caso si se paga no hay delito.

Guardando congruencia con lo expuesto hasta aquí, debemos seguir concluyendo que los ordinales 192, 208 y 257 de la L.G.A., no son aplicables al caso que nos ocupa, no debe hacerse una aplicación supletoria del C.N.P.T., porque no estamos frente a un caso donde no exista norma expresa, lo contrario,

existe un fin claramente establecido y un conjunto de normas que establecen como norte en este campo, la represión inmediata de las conductas ilícitas, estableciendo en el caso de los delitos las denuncias ante la autoridad judicial competente, debiendo prevalecer como principio de derecho la norma especial (L.G.A.) sobre la general (C.N.P.T.). La supletoriedad busca remediar la falta de norma, complementando el cuerpo normativo ayuno de ella mediante una aplicación subsidiaria de la norma contenida en el cuerpo normativo que la suple, lo cual no rige para el caso analizado por todo lo expuesto líneas atrás.

B- Como segundo argumento esencial que sustenta la posición que se viene desarrollando, debe determinar cual fue la intención del legislador al momento de dictaminar el proyecto de ley en la comisión permanente encargada de su estudio. En la discusión de la moción No 11-6, referente al delito de defraudación fiscal aduanera, se externaron algunas inquietudes en relación con el asunto que nos ocupa; se manifestó la preocupación de si procedía aplicar como sanción solo multas y no pena privativa de libertad, si al igual que en la Ley de Justicia Tributaria “el administrado tiene derecho...antes de llegar a la parte penal, a pagar...porque la idea en Justicia Tributaria no era meter los señores a la cárcel...entonces se hizo un mecanismo de válvula para no meter a la cárcel a todo el mundo, no sé si podríamos aplicar ese mecanismo de válvula aquí” (pag. 608, acta N.11). Después de algunas intervenciones interesantes entorno al punto y una vez aprobada la moción en discusión, el secretario de la comisión manifestó a modo de conclusión: “quiero agregar lo siguiente, para cuando los asesores vayan a comparar Justicia Tributaria, con esta ley, justicia tributaria tiene una cosa muy curiosa, la mayoría de los delitos con cárcel, se dan cuando la persona se niega a pagar. Digamos que en justicia tributaria, ya está previsto que si alguien hace una defraudación al fisco, pero corre a pagar, no hay delito. Tomemos en cuenta eso, que en justicia tributaria las penas están dadas después de una previsión, en este proyecto es diferente, hay una pena y no hay previsión” (pag.612, acta No 11 Comisión Especial de Reforma a la Administración Pública). Podemos interpretar la intención del legislador y concluir que la misma se orienta a sancionar penalmente al que infringe la normativa aduanera, estableciendo una pena principal consistente en privación de libertad y una accesoria de multa, sin procedimiento previo de pago a la denuncia. No se abrió en esta materia el “mecanismo de válvula” que permitiera el pago y extinguiera el delito (excusa legal obligatoria), incluso las penas principales propuestas en el proyecto de ley, fueron modificadas y ajustadas considerando los hechos reprimidos, sanciones similares establecidas en el código penal y atendiendo al principio de proporcionalidad, con la finalidad de establecer una sanción acorde con el delito cometido.

C- El error señalado genera una nulidad absoluta por vicios en el procedimiento que lo hacen insubsanable. La Sala Constitucional se ha pronunciado sobre el punto en particular indicando: “...La nulidad absoluta es evidente y manifiesta, en general, cuando resulta clara de la mera confrontación del contenido del acto con la ley, sin necesidad de comprobar los hechos en que se funde ni de una interpretación elaborada de su texto o de la ley; o como bien ha dicho la propia Procuraduría, por ejemplo, en su dictamen No C – 140 – 87 del 14 de julio de 1987, esa nulidad absoluta evidente y manifiesta existe en tres tipos de actos: “a)... b)... c) los dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento establecido o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad de los órganos colegiados”. Sobre este último supuesto señaló: “incluye aquellos casos en que, si bien la administración ha observado un procedimiento, no ha sido el que expresamente prevé el ordenamiento para el caso concreto” (Voto No 5653-93 del 05 de noviembre de 1993).

D- La doctrina también es conteste en la posición anterior, y llama la nulidad absoluta como “de pleno derecho”. El tratadista García De Enterría apunta sobre el particular: “...la nulidad de pleno derecho resulta ser entonces de orden público, lo cual explica que puede ser declarada de oficio por la propia administración e incluso, por los Tribunales, aún en el supuesto de que nadie haya solicitado esa declaración. Este carácter de orden público de la nulidad de pleno derecho, explícitamente consagrado por la jurisprudencia...supone además, que su pronunciamiento debe hacerse en todo caso en forma preferente, y aún excluyente, con respecto a cualquier otro, incluidos los relativos a la admisibilidad misma del recurso...el tribunal está facultado, y obligado, a declarar de oficio, por propia iniciativa, la nulidad del acto en todo caso, en interés del orden general, del orden público, del ordenamiento mismo que exige que se depuren en cualquier momento los vicios cuya gravedad determina la nulidad de pleno derecho del acto al que afectan...” (García De Enterría, Eduardo, Curso de Derecho Administrativo, Tomo I, Cuarta Edición, pag. 571).

4- Violación de formalidades sustanciales del procedimiento previsto en el artículo 81 del C.N.P.T.

Además del evidente error supra señalado, la Administración al aplicar el artículo 81 del C.N.P.T., incurre además en una violación del debido proceso, toda vez que omite la realización de una serie de formalidades esenciales del procedimiento.

En efecto considera este Tribunal que efectivamente la Dirección General de Aduanas hace una interpretación y aplicación errónea de la norma, por que con la resolución que se dicta, se esta haciendo una nueva determinación de la obligación tributaria aduanera por un monto principal que en principio se considera no fue cancelado oportunamente y el cual el sujeto pasivo y obligado en la relación jurídica debe cancelar. Al tratarse de una situación supuesta, todavía no firme, la Dirección General está obligada a respetar el debido proceso, y sobre esto la Sala Constitucional ha resuelto que para que exista un debido proceso debe cumplirse al menos con los siguientes aspectos: a) notificación al interesado del carácter y fines del procedimiento, b) derecho de ser oído y oportunidad para presentar los argumentos y producir las pruebas que estime pertinentes, c) oportunidad para el administrado para presentar su alegación, lo que incluye necesariamente el acceso a la información y a los antecedentes administrativos vinculados con la cuestión de que se trate, d) derecho del administrado de hacerse presentar y asesorar por abogados, técnicos otras personas calificadas, e) notificación adecuada de la decisión que dicta la administración y de los motivos que en ella se funde, y f) derecho del interesado de recurrir la decisión dictada. (Sentencia No. 15-90 de las 16:45 horas del 05 de enero de 1990). Se observa que las resoluciones impugnadas no cumplen con estas formalidades mínimas dispuestas por la Sala y que por el contrario la Dirección General pretende hacer un cobro “automático” sin permitir a la parte ejercer su derecho a una defensa adecuada, ser escuchado, presentar sus argumentos y prueba de descargo, a pesar de estar ejerciendo un cobro formal por un supuesto adeudo tributario. Obsérvese con detenimiento que el apartado c) del artículo 81 dice literalmente “c) El plazo de intimación comenzará a correr a partir de la firmeza de la resolución del Director General de Tributación Directa o en su caso, del Tribunal Fiscal Administrativo, si se apela lo resuelto...” (la negrita no es del original). De la transcripción hecha se infiere con total claridad que la resolución inicial (en este caso las dictadas con número DCF-035-98 y DCF-036-98), deben constituir el acto mediante el cual se debe poner en conocimiento de los interesados o sujetos afectados (por tener interés legítimo o un derecho subjetivo), el inicio de un procedimiento de determinación de la obligación tributaria aduanera, acto que puede ser impugnado ante la misma autoridad que lo dicto y apelado ante el Tribunal y es hasta el momento en que queda firme la resolución del a quo donde se ordena el pago del adeudo, que el plazo de intimación empieza a correr y no antes.

Para mayor abundamiento, se puede analizar el artículo 82 del C.N.P.T., que en lo que interesa dice “... en el supuesto de condenatoria y en lo aplicable, el juez determinará el monto de las obligaciones tributarias principales y las accesorias directamente vinculadas con los hechos configuradores de sanciones penales tributarias. El monto determinado no podrá exceder de la determinación incluida en la resolución administrativa confirmada en vía administrativa.” (la negrita no es del original). Interesa destacar dos aspectos básicos de esta norma, primero, se refiere a una “determinación” anterior, hecha por la administración, la cual como todo proceso determinativo debe cumplir necesariamente un procedimiento administrativo previamente dispuesto por ley y además, esta determinación tiene un carácter especial dado que limita las facultades de los tribunales judiciales al indicar que su determinación no puede ser superior a lo ya indicado por la administración tributaria; segundo refiere a una resolución confirmada en vía administrativa, aspecto ya comentado y que no se ha cumplido en el caso objeto de estudio.

De lo anterior claramente se concluye, que el artículo 81 del C.N.P.T. establece la obligación de cumplir el debido proceso por parte de la administración tributaria, debiendo notificar en forma debida a los sujetos obligados al pago de la obligación tributaria aduanera la apertura del procedimiento, acto que debe ser debidamente motivado con los elementos de hecho y derecho que lo justifiquen y a su vez, posibilitar la participación de aquellos sujetos que se consideren con interés legítimo o se vean afectados en sus derechos, una vez que hayan demostrado en forma clara su dicho y concluido este proceso, procede la intimación. Esto último es lo que ha venido alegando el recurrente, que se le tenga como parte legitimada para actuar en el proceso y es lo que la Dirección General de Aduanas le ha negado en forma indebida, existe un interés legítimo demostrado en expediente y de acuerdo con el ordinal 275 de la Ley de la Administración Pública, debe la Dirección General de Aduanas tenerlo como parte en el proceso y notificarlo en forma debida para que ejerza su derecho de defensa, máxime que a criterio de esa autoridad aduanera el recurrente podría tener responsabilidad civil.

5- En virtud de las razones expuestas procede este Tribunal a resolver en el sentido de anular todo lo actuado en el expediente administrativo remitido por la Dirección General, el cual se limita únicamente a las actuaciones de Corporación Aduanera Sisma. S.A. Lo anterior por una incorrecta aplicación del procedimiento dispuesto por la ley y de conformidad con los ordinales 158, 169, 214 y 223 de la Ley General de Administración Pública.

POR TANTO

Esté Tribunal de conformidad con el artículo 91 del Código Uniforme Centroamericano, 204, 205 y 208 de la Ley General de Aduanas resuelve: declarar la nulidad de todo lo actuado en expediente. Voto salvado del Lic. Dick Reyes Vargas declarando sin lugar el recurso. Se devuelve el expediente administrativo a la oficina de origen para lo correspondiente. Notifíquese a la Dirección General de Aduanas en sus oficinas centrales y a Mainor Masis Varela, Presidente de la Corporación Aduanera .Sisma 300 norte, 100 oeste, 10 norte, de la antigua Mercedes Benz, Paseo Colón, calle 26, avenida 5.

Licda. Loretta Rodríguez Muñoz
Presidenta

Lic. Desiderio Soto Sequeira

Licda Alejandra Céspedes Zamora

Licda. Shirley Contreras Briceño

Lic. Dick Reyes Vargas

Licda. Elizabeth Barrantes Coto

Lic. Luis Gómez Sánchez

Voto salvado del Lic. Reyes Vargas: Versa el presente asunto sobre la legitimación del agente aduanero para ser parte en un proceso para aplicar sanciones penales tributarias, en conformidad con las regulaciones del numeral 81 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, en adelante CNPT.

En el presente caso, el voto de mayoría se fundamenta, en una supuesta nulidad por incorrecta aplicación del procedimiento legal y así se señala en los puntos 2 y 5 de las consideraciones.

Dicho análisis sobre el procedimiento, refiere al asunto principal y no respecto al aquí discutido, que refiere a la legitimación del apelante. Es claro que en el presente asunto desde la apertura del procedimiento, por error o no, la administración notifica al apelante, este se apersona y alega lo que a su criterio resulta en un interés que le legitima para ser parte. Derecho que la administración luego le niega y es precisamente lo que llega a esta sede en apelación para que se determine la razón de una u otra parte. No se debe discutir aquí el fondo de la causa principal.

En virtud de lo anterior, no encuentra el suscrito la alegada violación al procedimiento, restando analizar la legitimación o no del apelante para ser parte en el proceso. Al respecto resulta de interés analizar la norma en cuestión a saber el numeral 81 del CNPT. Dicha norma es clara al establecer el Procedimiento para aplicar sanciones penales tributarias. Sea es un procedimiento de naturaleza penal, por ende debe establecerse contra las personas que conforme el estudio realizado en la labor de fiscalización, resulte como sujeto activo de la infracción penal sea, en su calidad de autor, coautor, cómplice, instigador. De manera que, extender dicha responsabilidad a terceros resulta contrario a los principios reguladores de la responsabilidad penal, como del proceso penal. Por otro lado es importante resaltar que, el requerimiento que hace la administración no constituye cosa juzgada ni determina por si el incumplimiento de la

obligación, a no ser que el administrado reconozca los hechos y realice o cumpla la obligación tributaria. Caso contrario, corresponde al Estado por intermedio del Ministerio Público, demostrar la existencia en el incumplimiento de la obligación, que la misma es culpable, que carece de excusa legal absolutoria. En dicho proceso la parte tiene también el derecho a destruir la tesis de la administración y evitar la sanción mediante la demostración de su inocencia. En cuanto al interés legítimo del apelante, vemos que la administración no ha encontrado elementos para considerarlo responsable de incumplimiento alguno, por ello es que no le intima ni admite como parte según lo ha resuelto. No obstante lo anterior y como bien lo apunta el recurrente, puede ser que en un eventual proceso penal, en sede judicial el Ministerio Público encuentre evidencia que lleve a concluir la participación del agente aduanero como autor, coautor, cómplice o instigador. No obstante en tanto dicha relación refiera al cumplimiento de obligaciones tributarias, no puede el Ministerio Público ni la Administración dejar de aplicar la normativa de análisis, debiendo iniciarle a este el procedimiento conforme lo establece, el tantas veces mencionado, artículo 81 del CNPT.

En virtud de las anteriores consideraciones se concluye que el agente aduanero Corporación Aduanera Sisma carece de interés y por ende de legitimación ad procesum por lo cual resulta procedente declarar sin lugar el recurso.

Dick Rafael Reyes Vargas