Sentencia N° 300-2006. Tribunal Aduanero Nacional. San José, a las nueve horas cuarenta minutos del siete de noviembre de dos mil seis.

Conoce este Tribunal del recurso de apelación interpuesto por el señor Licenciado Xxxx en su condición de apoderado especial judicial del xxxx, contra la resolución N° **RES-CALD XXXX2006** del 08 de marzo de 2006, emitida por la Aduana de Xxxx.

RESULTANDO

I.- Que mediante resolución **RES-CALD-DNxxxx2006** del 15 de febrero de 2006, la Aduana Xxxx **inicia procedimiento sancionatorio contra el XxxxXxxx (XXXX)**, tendente a la investigación de una presunta infracción administrativa establecida por el artículo 242 de la Ley General de Aduanas, sancionable con una multa de tres veces el monto de los tributos evadidos, por la supuesta pérdida de un vehículo Hyundai Excel, año modelo 1992, con número de chasis KMHJV31JPNU584569 amparado al conocimiento de embarque No. YUIL 1229 y consignado a XxxxXxxx; que ingresara al país en el vapor SAN MARCOS, número 207-01, lo anterior en razón de que la citada institución "…está en la obligación de custodiar con cuidado, vigilar, proteger y dar seguridad a las mercancías…". (folios **16- 21**)

II.- Que mediante escrito de fecha de recibo 02 de marzo de 2003, la parte accionada presenta sus alegatos de descargo.(folios **22-24**)

III.- Con resolución **RES-CALD-DNxxxx2006** del 08 de marzo de 2006, la Aduana Xxxx dicta el **acto final** del procedimiento administrativo sancionador, imponiéndole al XXXX, una " sanción de multa … que comprende el monto de ¢950.610,27 … lo anterior con fundamento en el numeral 242 de la Ley General de Aduanas …"

IV.- A través de escrito presentado el 23 de marzo de 2006, el afectado, interpone recurso de reconsideración y de apelación para ante el Tribunal Aduanero Nacional.(folios 29 a 44)

V.- Mediante Resolución RES-CALD DNxxxx2006 del 24 de mayo de 2006, la Aduana Xxxx rechaza el recurso de reconsideración y emplaza al recurrente para ante este Tribunal.(folios 45-51)

VI.- Que mediante escrito presentado el 21 de junio de 2006, la institución recurrente se apersona ante esta sede y presenta sus argumentos de defensa, solicitando se anule lo actuado y se ordene el archivo de los autos. (folios 53-62)

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

Redacta el Licenciado Franklin Velázquez Díaz.

CONSIDERANDO

I.- Objeto de la litis. Del mérito de los autos se extrae que la pretensión administrativa es investigar y sancionar la presunta infracción tributaria cometida por el XxxxXxxx por no haber cumplido **"… la obligación de custodiar con cuidado, vigilar, proteger y dar seguridad a las mercancías…"** al haberse desaparecido, de los xxxx del XXXX, un vehículo marca **Hyundai Excel, año modelo 1992, chasis KMHJV31JPNU584569,** consignado a Xxxx S.A.

II.- Admisibilidad del recurso de apelación. Que previo a cualquier otra consideración, se avoca este órgano al estudio de la admisibilidad del presente

recurso de apelación conforme a la normativa aduanera. En tal sentido dispone el artículo 198 de la Ley General de Aduanas que contra el acto final dictado por la Aduana, 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 contra el XXXX cuyo representante legal en su condición de Apoderado Especial Judicial del XxxxXxxx, otorga un **Poder Especial con atribuciones suficientes** en la persona del licenciado Xxxx Xxxx Xxxx, según vista en folio 24, siendo en consecuencia el señor Xxxx Xxxx persona legitimada en autos para la presentación del recurso de apelación, cumpliéndose en la especie con el presupuesto procesal de legitimación. Además, según consta en expediente el elemento temporalidad no se satisfizo por parte del recurrente por cuanto el recurso de apelación se presentó posterior al plazo de los 3 días hábiles fijado por la Aduana, ya que según consta en autos, acto final se notificó el 17 de marzo de 2006 (folio 28) y los recursos de reconsideración y apelación se interpusieron el día 23 de marzo del citado mes (folio 29), sea el cuarto día hábil posterior a la notificación; no obstante ello, la parte alega nulidad recaída sobre el acto de notificación, al señalar que la misma se efectuó ***"personalmente en las oficinas del XXXX en Xxxx, [lo que] ocasionaba el deber de trasladar la comunicación hacia el Departamento Legal en San José, en lo que se perdía de uno a dos días, sea que no nos encontrábamos en la disponibilidad de ejercer nuestra defensa inmediatamente luego de recibida la notificación",*** en razón de tal alegación, la Aduana da por admitido el recurso de reconsideración interpuesto en 4 día hábil a de la notificación y así lo hace constar en la resolución al recurso de reconsideración, toda vez que el XXXX en forma posterior a la emisión del acto de apertura y previo a la emisión del acto final, folios 22-23, había señalado para

notificaciones el fax No. xxxx. En razón de lo expuesto, este Tribunal considera que debe admitirse el presente recurso de apelación para su estudio.

III.- Poder punitivo. En forma preferente a cualquier otra consideración, dada la naturaleza jurídica de este Colegiado, como jerarca impropio contralor de legalidad del Servicio Nacional de Aduanas y, en consideración de la naturaleza del presente asunto que versa sobre el ejercicio de la potestad sancionatoria o represiva por parte de la Administración, su potestad debe sujetarse y observar estrictamente los principios de orden penal que según criterio reiterado de este Colegio resultan aplicables en materia de sanciones administrativas, al garantizar al presunto infractor, la aplicación del régimen de garantías constitucionales propias de un proceso penal, si bien con matices según ha señalado nuestra jurisprudencia constitucional[1], de lo que rresulta entonces aplicable en el campo de las infracciones aduaneras, los principios inspiradores del derecho penal que comprende no sólo los delitos y sanciones sino también un régimen de garantías común a los delitos y las infracciones administrativas, destacando dentro de dichos principios el de legalidad, irretroactividad de las normas desfavorables y retroactividad de las normas que favorecen al infractor, exclusión de la responsabilidad objetiva, prohibición de aplicar dos sanciones por el mismo hecho (non bis in idem), proporcionalidad y debido proceso que incluye entre otras garantías, la de juez regular según lo ha dispuesto la Sala Constitucional en su reiterada jurisprudencia, ver voto 1739-92, agregándose las de orden procesal contenidas en el artículo 223 de la Ley General de la Administración Pública, cuya inobservancia puede desembocar en nulidades de orden absoluto.

Antes de particularizar los defectos que se advierten en el presente caso, veamos cuestiones de fondo teórico y doctrinario que ayudan a delimitar el tema y sobre todo su importancia dentro del legado que nos da el principio de legalidad objetivo que se esboza positivamente en los artículos 11 de la Constitución Política y 11 de la Ley

[1] Ver sentencias del Tribunal Aduanero Nacional: N° 002-98, 21-98 069,00, 056-02, 063-02, 98-2002

General de la Administración Pública. Así, prima facie debe tenerse presente que **se discute la imposición de una sanción al auxiliar de la función pública, es decir, estamos ante el ejercicio de la potestad punitiva del Estado**, lo que conlleva la observancia de una serie de facultades y límites que deben ser administrados de conformidad con las reglas que el mismo derecho público impone. A este respecto existe abundante jurisprudencia administrativa y judicial, entre la que destaca el dictamen de la Procuraduría General de la República, en adelante la Procuraduría, N° C-026-2002, que señala:

> *"La potestad sancionatoria de la Administración es una manifestación del ius puniendi del Estado, que se ejerce en protección del interés general. Dicho interés justifica, en efecto, la acción represora del Estado sobre la esfera de derechos del ciudadano.*
> *El ámbito de la sanción administrativa es extenso e, incluso, podría decirse que su necesidad se plantea conforme se modifica la acción administrativa y, por ende, la orientación del Estado. Así, por ejemplo, el énfasis que ha sufrido la función reguladora del Estado en diversos ámbitos determina el reconocimiento de la potestad sancionatoria como parte esencial de la competencia de los entes reguladores…*
> *Por su afectación a la esfera jurídica de los administradores, la potestad sancionadora, tanto si se trata de una potestad general como de la disciplinaria, no puede sino considerarse una potestad de imperio. Precisamente, una de las razones por las cuales se discutió en el siglo pasado si la Administración debe ser titular de una potestad sancionatoria reside en el carácter exorbitante de la potestad, una prerrogativa que puede afectar el principio de separación de poderes. Por dicha circunstancia y por tratarse de una potestad que se ejerce en el ámbito externo de la Administración Pública, la atribución de la potestad debe derivar expresamente del texto de la ley, sin que le sea permitido al operador jurídico derivarla, por integración, de sus poderes. Es decir, no puede considerarse una potestad implícita. Pero además, la competencia sancionadora se atribuye para sancionar determinadas conductas, que el legislador ha tipificado, debiendo entenderse que la autoridad administrativa resulta incompetente para sancionar las conductas no tipificadas. En ese sentido, la competencia no abarca sólo la definición de la autoridad competente para actuar, sino que entraña una delimitación de la actuación administrativa a través de la tipificación de las conductas que deben ser sancionados y de las condiciones para el ejercicio del poder punitivo. Como en otros*

ámbitos del accionar administrativo, en el régimen sancionatorio la ley debe precisar las condiciones bajo las cuáles la Administración puede ejercitar su competencia Es decir, si bien se reconoce que la potestad sancionatoria administrativa está marcada por un mayor grado de discrecionalidad que la potestad penal, para cumplir con los principios de legalidad y reserva de ley no es suficiente con que se otorgue una potestad para sancionar, sino que la ley debe definir las conductas que van a ser sancionadas en vía administrativa y cómo puede ejercerse la competencia…"

Dentro de esta línea, estima el Colegiado que además de ser la potestad sancionatoria una potestad de imperio, ella constituye parte esencial y significativa de las facultades legalmente asignadas al Servicio Nacional de Aduanas para el ejercicio del control aduanero, el cual recae en el Gerente de la Aduana Xxxx en la medida en que constituyen o forman parte de lo que la legislación aduanera centroamericana (CAUCA) denomina potestad aduanera, asignada en forma exclusiva a las autoridades aduaneras, definida como ***"...el conjunto de derechos, facultades y competencias que este Código, su Reglamento conceden en forma privativa al Servicio Aduanero y que se ejercitan a través de sus autoridades****". (* Artículo 7 del Segundo Protocolo de modificación del CAUCA*).*

Reforzando lo anterior, la Ley General de Aduanas (LGA) en su artículo 6, consagra como uno de los fines del régimen jurídico aduanero, *"...la represión de las conductas ilícitas que atenten contra la gestión y el control de carácter aduanero y de comercio exterior".*

Sobre el tema del ejercicio de la potestad sancionatoria, ha indicado la Procuraduría:

"La "juridificación" de la potestad sancionadora de la Administración conduce a afirmar que este poder debe regirse por un estricto respeto de las garantías constitucionales en materia sancionatoria, como protección de los derechos de los ciudadanos. En el plano sustantivo, los principios de reserva de ley, tipicidad, irretroactividad de la norma sancionatoria desfavorable, responsabilidad, proporcionalidad, prohibición de penas perpetúas, y non bis in idem deben ser respetados tanto por el legislador, a quien

corresponde otorgar la potestad, establecer las infracciones y las sanciones, como por la Administración que debe sancionar. Pero, además, se determina la aplicación de las garantías procesales, por ende, los principios y reglas que conforman el debido proceso: derecho de defensa, presunción de inocencia, demostración de culpabilidad, el derecho a ser informado de los hechos, derecho de audiencia, derecho a no declarar contra sí mismo, etc.

En el dictamen N: C-222-2001 de 8 de agosto de 2001, manifestamos:

"El desarrollo de la potestad punitiva del Estado ha conducido a una unificación de sus principios y de la teoría de las infracciones, al punto que en la actualidad no existe una diferencia sustantiva entre los ilícitos penales y los administrativos. Lo que ayer fue tipificado por el legislador como delito, hoy puede estar consagrado como una mera infracción administrativa. De allí que la diferencia entre ambos ámbitos resida fundamentalmente en la titularidad de la potestad para imponer sanciones: las penas se imponen a través de un proceso judicial, mientras que las sanciones administrativas son impuestas por la autoridad administrativa. Lo anterior es el reconocimiento de que tanto el campo penal como el administrativo sancionador constituyen manifestaciones del ius puniendi del Estado, o sea, de la potestad del Estado de castigar ciertas conductas antijurídicas de los habitantes. Este reconocimiento ha llevado a desdibujar la línea divisoria que existe entre el Derecho Administrativo Sancionador y el Derecho Penal. En ambos casos se trata de la afectación de la esfera de libertad de los administrados en razón del proceder del Poder Público; de allí que la tendencia actual de los diversos ordenamientos jurídicos sea aplicar el nivel de garantías de los habitantes establecido en el ámbito penal al ámbito administrativo. Quedan de lado, entonces, los tiempos en que la Administración Pública se encontraba autorizada para sancionar a los administrados sin el cumplimiento de mayores requisitos y, lo que es peor, sin estar sujeta a un sistema lógico de principios y procedimientos que asegurara la adecuada defensa de los derechos fundamentales de los habitantes. De esta forma, la validez de las sanciones administrativas está condicionada a que hayan sido impuestas por una autoridad imparcial y que el procedimiento para su aplicación haya respetado el derecho de defensa del administrado -debido proceso-. Los principios de legalidad, irretroactividad, non bis in idem, entre otros, resultan igualmente aplicables al Derecho Administrativo Sancionatorio".

Señalamos en dicho pronunciamiento que la jurisprudencia constitucional, notablemente influida por las sentencias del Tribunal Constitucional español en la materia, ha señalado, empero, el carácter matizado de la aplicación de dichos principios, con un reconocimiento implícito de la mayor discrecionalidad de que goza la Administración Pública. La diversidad y especificidad de las infracciones administrativas requiere de la flexibilidad propia de la naturaleza de la actividad administrativa, lo que explica que si bien los principios no pueden ser vaciados de contenido, tampoco son aplicados en forma automática. La Sala ha manifestado sobre este poder:

*"**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". (Voto Nº 1484-96¨".* **Resolución Nº 08193-00 de las 15:05 hrs. del 13 de setiembre del 2000). Ver dictamen C-026-2002.** El destacado no corresponde al texto original.

Así las cosas, resulta fundamental por la materia sancionatoria de que trata el presente asunto, que el órgano administrativo vele porque el procedimiento se ajuste a la legalidad; porque la interpretación de la normativa aplicable al caso concreto, se

realice en forma restrictiva, previa valoración de los elementos y las pruebas recabadas en la fase de investigación y, con ese elenco decida o no la apertura del procedimiento sancionatorio y delimite claramente los hechos y responsabilidades que se atribuyan (intimación e imputación), puesto que el inicio de un procedimiento de sanción implica una decisión con efectos en la esfera de los derechos de los particulares.

IV. Sobre las Nulidades en el presente caso: En aplicación de lo anterior, no puede este Tribunal dejar de advertir la existencia de vicios de nulidad absoluta, en el tanto la Aduana no instruyó un proceso investigativo tendente a determinar fehacientemente los hechos acontecidos en el presente caso, con fundamento en el cual, se iniciara el procedimiento administrativo pertinente para el establecimiento de la posible responsabilidad del XXXX por el extravío del vehículo objeto de esta litis, y en consecuencia de ser procedente, se ordenara el pago de los impuestos correspondientes al vehículo en cuestión, sin perjuicio de otras responsabilidades que resultasen de los autos. Analicemos los vicios que presenta el caso concreto.

V. Ausencia de una investigación preliminar sobre los hechos del presente caso: Como reiteradamente ha señalado este Tribunal[2], la iniciación de un proceso sancionatorio contra el auxiliar de la función pública aduanera, conlleva la obligación de parte de la Aduana o de la Dirección General de Aduanas, que en forma previa a la apertura del procedimiento sancionatorio, se inicie un exhaustivo proceso de investigación que permita conocer con exactitud los hechos que acontecen, el tipo de responsabilidad que se puede generar por la comisión de los mismos e individualizar a los posibles responsables, de tal forma que dicha investigación preliminar se constituya en la base para determinar si se abre o no un procedimiento administrativo, pues en ellas se recaba la información, definen hechos, examinan los procedimientos seguidos y se establecen las posibles incorrecciones y sus presuntos responsables.

[2]En similar sentido ver sentencias 069-2002; 079-2002; 031-2003; 058-2003 y 091-2003

Si revisamos el presente caso, lo único que consta en expediente, es un oficio N° OP-SAYP-125-2002 del 4 de junio de 2002 (ver folio 9), suscrito por Xxxx Xxxx Xxxx Xxxx, "jefe de xxxx" del XXXX, según indica la aduana en el acto de apertura, mediante el que se pone en conocimiento de la aduana la "desaparición" de un vehículo marca India Excel, modelo 92 con número de chasis KMHJV31JPNU584569, y esa "notitia criminis" sólo vale para que la aduana inicie la investigación y recabe la información, pruebas y pericias tendentes a determinar la eventual "**responsabilidad tributaria**" del posible obligado, el perjuicio causado y los hechos que sirvieron para permitir la "desaparición" de la mercancía sujeta al control aduanero. Es decir, con la comunicación recibida la Aduana de Xxxx debió iniciar un proceso investigativo, con el fin de verificar las circunstancias que prevalecieron en la "desaparición del citado vehículo" y no limitarse simplemente a establecer los canales de coordinación para que en el futuro el XXXX, le informara oportunamente cuando hechos similares ocurriesen, y si los mismos se han puesto en conocimiento de las autoridades judiciales respectivas.

Existe en criterio de este Tribunal, una omisión que genera la nulidad de las actuaciones, por cuanto la Aduana de Xxxx, no realizó ninguna diligencia tendiente a la averiguación de la verdad real de los hechos sucedidos, para el establecimiento de una especie fáctica sólida, de manera que pueda dicha investigación ser la base para una relación oportuna, expresa, precisa, clara y circunstanciada de los hechos y sus consecuencias legales, en aras de adoptar en el momento procesal oportuno una decisión válida y eficaz, ya sea confirmando o desvirtuando los resultados de la investigación realizada. Tales deficiencias generan la nulidad de lo actuado desde el inicio del procedimiento, por falta de la motivación y fundamentación adecuada, que debe contener todo acto administrativo, como requerimiento de carácter formal, cuya ausencia genera indefensión al afectado.

VI. Omisión de un Procedimiento Administrativo Ordinario que establezca la posible responsabilidad del XXXX. En estrecha relación con el tema expuesto en el acápite anterior, tenemos el hecho de que en el presente caso, es omisa y absolutamente contradictoria la aduana en sus actuaciones, porque por un lado señala tanto en el acto de apertura como en el final y en el que resuelve el recurso de reconsideración, que la responsabilidad del XXXX deviene de su condición de ser sujeto obligado de *"custodiar con cuidado, vigilar, proteger y dar seguridad a las mercancías que ingresan a territorio nacional, pues sus instalaciones son el primer punto que tocan o pisan las mercancías al ingresar a suelo costarricense, ello de conformidad con el numeral 29, 46, 47, 48 de la Ley General de Aduanas y de las aplicables de su Reglamento en concordancia con el Manual de Procedimientos Aduaneros en lo que corresponde."*[3] No obstante ello, en el momento de decidir, la aduana no analiza qué tipo de responsabilidad correspondería eventualmente al XXXX de demostrarse los hechos, es decir, por no haber cumplido con su obligación de custodiar la mercancía de referencia, y en forma contradictoria lo que hace es considerar que incurrió en la infracción establecida por el artículo 242 de la LGA sin mayor análisis y en razón de ello impone una multa, lo cual no guarda relación con el tipo de responsabilidad que se venía desarrollando.

Y es que debe tener presente la autoridad aduanera que del régimen jurídico aduanero vigente, se desprende un régimen tripartito de responsabilidades para los administrados, según los hechos que se atribuyan en cada caso particular, quedando sujeto el presunto infractor, a responsabilidades de diversa naturaleza, a saber:

1) **Responsabilidad Tributaria o Patrimonial**: que implica que en este caso concreto, el XXXX podría quedar eventualmente sujeto al pago de los impuestos que el Estado haya dejado de percibir por las acciones u omisiones que se atribuyen, que en este caso sería el pago de los impuestos del vehículo

[3] Lo anterior lo complementa la aduana con lo indicado por el artículo 148 y 210 del Reglamento General de Servicios Portuarios del Instituto Costarricense de Puertos del Xxxx.

desaparecido de sus instalaciones, siempre que se demuestre en el caso la responsabilidad del XXXX en la pérdida del vehículo. Ello en razón de su obligación de custodia de las mercancías recibidas en sus instalaciones. Dicha responsabilidad tiene fundamento en el artículo 26 de la LGA , que a la fecha de los hechos disponía:

*"**Artículo 26.—Obligaciones generales de receptores y custodios de mercancías objeto de control aduanero.** Las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas que, por cualquier título, reciban, manipulen, procesen, o tengan en custodia mercancías sujetas a control aduanero, serán responsables por las consecuencias tributarias aduaneras producto del daño, la pérdida o la sustracción de las mercancías. Esta disposición es extensiva a las empresas de estiba y a las autoridades o empresas portuarias y aeroportuarias."*

En el presente caso, resulta claro de la evidencia en expediente, que la aduana, a pesar de que considera que la responsabilidad del XXXX deriva de su condición de custodio de las mercancías, nunca realizó el análisis respectivo, y ni siquiera se menciona en las resoluciones el artículo 26 supra citado, que constituye el fundamento legal de dicha responsabilidad. En efecto, tal y como lo aduce el recurrente, no se establece una relación circunstanciada de hechos que permita establecer una causalidad y determinar si el XXXX incurrió en alguna falta, que desemboque en el deber de responder ante el Estado por el pago de los tributos dejados de percibir. Como indica textualmente la parte, refiriéndose al artículo 242, pero que resulta pertinente su cita dentro del análisis que venimos realizando:

"Si bien es cierto este artículo establece un régimen de responsabilidad, el mismo no opera a manu militari, debe de respetarse el derecho a efectos establecer responsabilidades, bajo este orden de ideas debe de materializarse previamente dentro de un procedimiento administrativo ordinario, la existencia de una conducta dolosa o bien culposa, de omisión o negligencia en el ejercicio de la función pública, capaz de convertirse en una falta…"

En línea con ello, estima el Tribunal que es un deber ineludible por parte de la Administración, el iniciar un procedimiento ordinario en el cual con amplia

participación del posible afectado, se determine la verdad real de los hechos, de tal suerte que no sólo debe compendiarse el hecho material de la desaparición y demás incidencias del cuadro fáctico, sino la determinación de negligencia y el nivel de culpa entre otras hipótesis; es decir, dimensionar para el caso de marras la actuación del XXXX como custodio de mercancías, de manera que pueda darse una relación oportuna, expresa, precisa, clara y circunstanciada de los hechos y sus consecuencias legales, a fin de dar cumplimiento al principio de intimación, cuestión que no se encuentra en el acto de inicio procesal ni se extrae de la documentación que rola en expediente, constituyéndose un vicio del presente caso.

2) **Responsabilidad Penal:** También se prevé este tipo de responsabilidad, para la persona física, cuando se demuestre que ha incurrido, por acción u omisión en alguno de los tipos penales establecidos por la normativa aduanera, por ejemplo el delito de contrabando y defraudación, (artículos 211 a 216), sin perjuicio de los demás delitos contemplados en la LGA, en cuyo caso, lo que corresponde es poner el caso en conocimiento de las autoridades judiciales competentes. Aspectos que no están respaldados en expediente ni constituyen parte de la litis del presunto asunto, además de que no hay evidencias en expediente en tal sentido.

3) **Responsabilidad Disciplinaria en Sede Administrativa**: Finalmente la legislación aduanera establece un sistema sancionatorio, cuando de los hechos que se investigan resulte una vulneración del régimen jurídico aduanero, puesto que la conducta del administrado se adapta o encuadra en algunas de las infracciones previamente tipificadas por la legislación y la misma le sea atribuible a título de dolo o culpa, es decir, le sea reprochable, sin que concurra en la especie ninguna eximente de responsabilidad. Así esencialmente se prevén en el ordenamiento dos tipos de infracciones sancionables ambas en sede administrativa por parte de la autoridad que conoció del procedimiento: **a) infracciones administrativas** cuyas sanciones

son la multa y la suspensión, según el caso[4], y **b) infracciones tributarias** previstas por el artículo 242 de la LGA, sancionable, en el momento de los hechos con una multa equivalente a tres veces el monto de los tributos evadidos.

Sin realizar el estudio y análisis que corresponde, la Aduana de Xxxx en el presente caso, concluye que en la especie el XXXX incurrió en una infracción tributaria e impone una sanción conforme con el artículo 242 citado, por un monto de ¢950.610,27, vicio grave de las presentes diligencias, que analizamos en el siguiente apartado.

VII. Sobre la falta de motivación del procedimiento sancionatorio: Bajo la óptica comentada, toca ahora el análisis de las cuestiones de nulidad advertidas en relación propiamente con el procedimiento de sanción aperturado por la Aduana de Xxxx. En tal sentido debe señalarse que cuando se pone en conocimiento de la parte un inicio procesal sancionatorio, ello supone la realización de una actividad previa del órgano administrativo, dirigida a recabar no sólo la agenda normativa sancionatoria sino también el elemento probatorio idóneo con el que se pueda fundamentar el motivo del acto administrativo sancionador. Las pesquisas de la aduana, bien documentadas, que se esperarían consten en autos deben reflejar, que en efecto, existen elementos para considerar que en un determinado caso, se ha vulnerado el régimen jurídico aduanero y en consecuencia al autor de ello debe imponérsele un castigo. Así, deben realizarse todas aquellas actividades que permitan la determinación de las acciones u omisiones con las cuales se hubiere infringido la normativa a efecto de tipificar las mismas dentro del cuerpo sancionatorio; es decir para el presente caso, si la conducta referida en el ordinal 242 de la ley aduanera puede constatarse de los hechos señalados y esencialmente si hay producción de perjuicio fiscal, en el entendido que tales acciones u omisiones no constituyan delitos

[4] Ver artículos 235 a 241 de la LGA

o infracciones administrativas sancionables con suspensión del auxiliar de la función pública aduanera.

Así en el presente caso, no sólo no existió en forma previa al procedimiento sancionatorio una investigación que le diera sustento y por otra parte un procedimiento en que se haya establecido de manera diáfana la responsabilidad del XXXX, sino que además se vislumbran los vicios que de seguido se exponen.

En el presente caso está comprometido el principio de imputación que comprende el individualizar a la parte, describirle en forma detallada, precisa y claramente el hecho de que se le acusa y, hacer una clara calificación legal del mismo, señalando los fundamentos de derecho de la acusación y concreta pretensión punitiva. Nótese que el acto inicial trae a cuentas el texto parcial del artículo 242 de la LGA, por lo que daríamos por citado el requisito de la calificación legal pero hay que hacer notorio que dicho acto no indica, conforme al numeral 242 citado, el monto de los supuestos tributos evadidos, pretensión que permitiría la determinación del monto exacto de la MULTA, requisito cuya ausencia debe considerarse grave en el tanto que la ley aduanera, vigente al momento de los hechos, establece el quantum de la sanción en tres veces el monto de los “tributos evadidos”.

En efecto si revisamos el expediente tenemos por un lado una declaración aduanera que fue presentada ante la aduana puesto que tiene un número y fecha de aceptación (xxxx del 29-5-2002), y que incluso tiene llenas las casillas 51 y 52 por parte del funcionario aduanero, en la que se indica que el monto de impuestos a cancelar por el vehículo objeto de las presentes diligencias es de ¢316.870.09, sin que conste si en efecto ese monto sea el que corresponde cancelar o si dicho monto fue o no efectivamente cancelado.

Tal información es relevante para el caso, porque si la aduana estima que el XXXX debe pagar la multa establecida por el artículo 242, que consiste en tres veces el

monto de los tributos evadidos, lo primero que debe cuantificarse es precisamente cuál es ese monto, para luego multiplicarlo por tres, y así establecer el monto de la multa a aplicar. Y para poder establecer el monto de los impuestos evadidos, debe en primer término señalar cuál es el hecho generador determinado por la Aduana y en qué fecha surge, a efecto de verificar la liquidación de conformidad con el mandato del artículo 55 de la Ley General de Aduanas.

Sobre el particular debemos señalar que sólo existe perjuicio fiscal o tributos evadidos, si se da el nacimiento de una obligación tributaria aduanera y ésta no se satisface total o parcialmente. Así, el artículo 55 de la Ley General de Aduanas trata de uniformar los diversos hechos que producen el nacimiento de obligaciones tributarias para los diferentes tributos, limitándolos a situaciones fácticas solo relacionadas con el derecho aduanero, quedando a mano de la Administración no sólo los considerados normales como el referido a la aceptación, la destrucción aplicable a varios regímenes, sino aquellos que nacen por un evento irregular, ilícito o ilegal. De cualquier forma, la aduana, en el proceso de intimación, deberán establecer el hecho generador que produce un *quantum debeatur,* el que nace como consecuencia de la apertura y conclusión de un procedimiento ordinario de cobro a través del cual se determine los diversos elementos de la obligación tributaria, como la clasificación arancelaria que proceda así como el valor en aduana de la mercancía, valor que se constituye en la base de cálculo de los impuestos exigibles y sólo a través del nacimiento de ese acto jurídico, podrá nacer el posible perjuicio fiscal, pues en caso de no existir un hecho generador no habrá nacido la deuda, ni la exigibilidad del pago, ni perjuicio, pues no hay determinación firme de deuda alguna, especial circunstancia que no se acredita en autos, creando en consecuencia un vacío jurídico insoslayable que debe subsanarse ya que impide la libre defensa técnica, al no saberse en cual hecho jurídico se apoya la aduana, aparte de que no queda aclarado y probado si la agencia aduanera realizó el pago o no de los impuestos declarados, nulidades que se reiteran a lo largo de la actuación administrativa, toda vez que el

procedimiento sancionatorio carece la debida motivación y contenido para la aplicación de la multa propuesta.

Considera esencial señalar este Tribunal, la omisión en el procedimiento sancionatorio de la fórmula cálculo para la determinación de los impuestos que en criterio de la aduana debe pagar el vehículo, sino que la autoridad aduanera se limita a indicar que el monto de la multa ascienden a la suma de ¢950.610.27, según desglose que hiciera dicha autoridad en el considerando quinto de la resolución inicial en el que se reflejan los impuestos selectivo de consumo, ley 6946, ley 5582 e impuestos sobre las ventas, para concluir que dicho monto corresponde a la multa a aplicar con base en numeral 242 de la LGA. Es decir, si lo que la aduana estima es que ese es el monto de los tributos evadidos, entonces debió multiplicar por tres ese monto para establecer la multa. Sin embargo es confuso que fue lo que la aduana pretendió, porque curiosamente el monto de ¢950.610.32 (y no ¢950.610.27), corresponde a tres veces el monto de ¢316.870.09, señalado por la agencia aduanal en la declaración citada, por lo que en principio pareciera, porque la aduana nunca lo dice a lo largo del procedimiento, que ese es el monto que considera se evadió y por ello la multa es de ¢950.610.27. Sin embargo, eso es una presunción porque no queda claro en expediente y en todo caso, de ser así, debió la aduana justificar la forma en que llegó a establecer ese monto, desglosando cada uno de los elementos que integran la obligación tributaria lo cual es evidente no sucede en la especie. O bien podría señalarse, por la redacción usada en el considerando Quinto que venimos comentando que en realidad los tributos evadidos son ¢950.610.27 y en consecuencia la multa es de tres veces ese monto, aspecto, que tampoco queda claro en expediente, y a la fecha este Colegiado no conoce la forma en que la aduana llega a concluir en ese monto de impuestos al que hace referencia en el “Por Tanto” del acto final, cuando señala que “se establece una multa igual a tres veces el monto de los tributos dejados de percibir por la administración, sean ¢ 950.610.27, cuyo desglose se determina en el mismo Considerando Quinto, siendo obvia la violación al principio de imputación y la nulidad evidente, máxime si vemos que en el mismo acto

final en su parte dispositiva (*contenido del acto*) se desglosan los "impuestos" los que se hacen equivalentes a la multa aplicada, en franca contradicción con lo preceptuado por el artículo 242 de la ley aduanera, que establece que la multa equivale a tres veces el monto de los tributos evadidos.

En razón de lo señalado, se tiene por demostrado con base en los elementos que constan en autos, que la Aduana de Xxxx omitió levantar el proceso investigativo que fundamentara las presentes actuaciones, en relación con el extravío del vehículo objeto de este recurso, así como el procedimiento ordinario donde se estableciera de manera diáfana, la eventual responsabilidad del XXXX por la desaparición del bien, además de la falta de motivación y ausencia de análisis respecto de los elementos esenciales del tipo infraccional aplicado, todo lo cual vicia de nulidad absoluta las presentes actuaciones, debiendo anularse todo lo actuado.

En consecuencia, por todo lo anterior no puede este Tribunal, según sus competencias y limitaciones como órgano contralor de legalidad, más que estimar que existe nulidad en las presentes actuaciones y anular todo lo actuado a partir del acto inicial inclusive, por lo que a tenor de lo expuesto por los artículos 39 y 41 de la Constitución Política, 128, 131, 132 y 133 y concordantes, y artículos 165 a 172, 223 de la LGAP debe declararse la nulidad indicada. En virtud de lo resuelto no se entran analizar los demás alegatos de la parte recurrente.

POR TANTO

De conformidad con las facultades legales otorgadas a este Tribunal en los artículos 198, 205 y 208 de la Ley General de Aduanas, y 132, 136, 158, 165, 169 y 223 de la Ley General de Administración Pública, por mayoría este Tribunal resuelve anular todo lo actuado desde el acto inicial inclusive. Remítase el expediente a la oficina de origen. Voto salvado del licenciado Reyes Vargas, quien declara inadmisible el recurso. **Notifíquese, al recurrente al fax xxxx y a la Aduana Xxxx.**

Loretta Rodríguez Muñoz
Presidenta

Shirley Contreras Briceño

Franklin Velázquez Díaz

Elizabeth Barrantes Coto

Alejandra Céspedes Zamora

Dick Rafael Reyes Vargas

Xinia Villalobos Orozco

Voto particular del licenciado Reyes Vargas a la sentencia 2006-300. No comparte el suscrito lo resuelto y por ello salvo mi voto con sustento en las siguientes consideraciones:

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

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

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

Resulta que es en el procedimiento ordinario en donde se prevé la alzada para ante el Tribunal Aduanero (art. 204) mas no sucede igual en tratándose del procedimiento abreviado regulado en el artículo 234. Más aún, el artículo 192 párrafo primero

expresamente dispone la inaplicabilidad de la fase recursiva del procedimiento ordinario a otros de distinta naturaleza.

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

DICK RAFAEL REYES VARGAS