Sentencia N°026-2006. Tribunal Aduanero Nacional. San José, a las catorce horas con cuarenta y cinco minutos del dieciséis de febrero de dos mil seis.

Conoce este Tribunal del recurso de apelación interpuesto por el agente XXXXXXde la **Agencia** XXXXXX., contra la resolución **N°RES-CALD-UAL-576-05 del 22 de setiembre de 2005** rectificada por **RES-CALD-UAL-604-2005 del 4 de octubre de 2005 de la Aduana de Caldera.**

RESULTANDO

I- Que mediante Resolución **RES-CALD-UAL-528-2005 del 1-9-2005**, la Aduana de **Caldera** inicia Procedimiento Sancionatorio tendente a la investigación de una presunta infracción administrativa establecida por el artículo 236 inciso 24 de la Ley General de Aduanas, sancionable con una multa de quinientos pesos centroamericanos o su equivalente en moneda nacional, contra el Agente Aduanero **XXXXXX**toda vez que en la declaración aduanera **N°XXXXXX de 23 de marzo de 2005,** mediante la cual despachó un vehículo usado maraca isuzu, estilo rodeo, modelo rodeo, station wagon, año 2006, consignó como valor aduanero el monto de **$3.875.41** y en el momento de la verificación el funcionario aduanero ajustó el monto declarado estableciéndose un valor de **$4.100.41**, ajuste que generó una diferencia a favor del Fisco por la suma de ¢83.256.00 (Ver folios del **9-11**).

II- Que mediante escrito presentado el **21-9-2005** el señor interesado presenta sus alegatos y pruebas de descargo.(ver folio **12**)

III- Con resolución **N° RES-CALD-UAL-576-2005 del 22-9-2005**, rectificada mediante **RES-CALD-UAL-604-2005 DEL 4-10-2005,** la Gerencia de la Aduana de Caldera dicta el acto final del procedimiento administrativo

sancionador, imponiéndole al recurrente, una multa de quinientos pesos centroamericanos de conformidad con lo dispuesto en el artículo 236 inciso 24) de la LGA, por los hechos señalados. Dicha resolución fue notificada el **30 de setiembre de 2005** (Ver folios **13-19**).

IV- A través de escrito presentado el **10 de octubre de 2005**, el afectado, interpone los recursos de reconsideración y de apelación alegando que:

- ✓ *Se modifica el valor originalmente declarado tan sólo en $225 y que tal actuación la Administración fue ejecutada sin que se diera una motivación del acto de apertura al presente proceso.*

- ✓ *Que los hechos que se le atribuyen, a saber, "omisión de un deber de cuidado y de transmisión a la aduana de control del valor aduanero reflejado en el sistema de valoración comúnmente conocido como VAVI…", no encuadran o no se ajusta a lo tipificado por el artículo 236:24 y que en ningún momento ha infringido la normativa aduanera. Y que el no haber tipicidad, se viola el principio de legalidad, además de que el usuario no tiene acceso al sistema VAVI que es una herramienta que esta sólo y únicamente para el uso de la aduana y no es de acceso público de los usuarios, que tienen que acudir a la página de Internet del Ministerio de Hacienda, en "autovalor", por lo que esa situación ha inducido a que el usuario cometa un error material e involuntario, que constituye fuerza mayor, debido a que nunca se puso a disposición del usuario esa herramienta. Situación que es también violatoria del principio de igualdad y de congruencia y racionalidad.*

- ✓ *Nunca hubo intención de cometer la falta que se le imputa, y se puede apreciar que entre el valor de la factura y el del "autovalor" que tenía a disposición el usuario en ese momento, tiene un ligero margen del 3% menos que el de dicha base de datos.*

- ✓ *La notificación no se realizó conforme con lo que estipulan los artículos 194 y 196 de la LGA, así como el artículo 2 de la Ley de Notificaciones y los artículos 140 y 239 de la Ley General de la Administración Pública.* (ver folios 20-23)

V- Mediante Resolución **RES-CALD-UAL-652-2005 la Aduana de Caldera** declara sin lugar el Recurso de Reconsideración emplaza al recurrente para ante este Tribunal. (ver folios **24-29**)

VI- Con escrito presentado el **22 de noviembre de 2005** el afectado se presenta ante esta sede y ratifica en todos sus extremos los argumentos de defensa esgrimidos (ver folio **32**)

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

Redacta la Licenciada Contreras Briceño; y,

CONSIDERANDO

I- **Objeto de la litis:** Se discute la imposición de una multa de **$500** (pesos centroamericanos), por parte de la Aduana de Caldera al Agente **XXXXXX**, por considerar que incurrió en la infracción establecida en el artículo 236 inciso 24 de la Ley General de Aduanas, toda vez que en la declaración aduanera **N°XXXXXX de 23 de marzo de 2005,** mediante la cual despachó un vehículo usado marca isuzu, estilo rodeo, station wagon, año 2006, consignó como valor aduanero el monto de **$3.875.41** y en el momento de la verificación el funcionario aduanero ajustó el monto declarado estableciéndose un valor de **$4.100.41**, ajuste que generó una diferencia a favor del Fisco por la suma de ¢83.256.00.

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 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, en su condición de persona física y es él quien personalmente interviene en autos, siendo en consecuencia la persona legitimada para recurrir por ser la afectada con el procedimiento, cumpliéndose en la especie con el presupuesto procesal de legitimación. Además según consta en expediente, el acto lesivo que le impone la multa y su rectificación se le notificaron el **30-9-2005 y el 5-10-2005** y los recursos se interpusieron el **10-10-2005**, dentro del plazo de los tres días hábiles establecidos al efecto. En razón de ello, tiene este Tribunal por admitido el recurso de apelación para su estudio.

III- Análisis de Nulidad: 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, no puede este Tribunal dejar de advertir la existencia de vicios de nulidad absoluta en la resolución del presente caso por parte de la Aduana Santamaría, en el tanto constituyen vicios de los elementos formales y sustánciales del acto administrativo sancionador emitido por la Aduana, toda vez que representan un quebranto de los principios de

orden penal que según criterio reiterado de este Colegio, resultan aplicable 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], dentro de las que destacan esencialmente los principios de tipicidad y de culpabilidad, en virtud de los cuales la conducta endilgada al presunto infractor deberá estar clara y expresamente tipificada como infracción con su correlativa sanción. De igual forma la observancia de tales principios obliga a determinar si existe responsabilidad del sujeto, en el tanto actuó con dolo o culpa, toda vez que en materia de sanciones no es posible el establecimiento de responsabilidad de carácter objetivo, esto es, que no resulta suficiente con tener por demostrado en expediente que el hecho o violación fue cometida, sino que en virtud de la aplicación del principio constitucional de inocencia, debe demostrarse la culpabilidad del supuesto autor. Analicemos el caso concreto a la luz de tales principios:

En tal sentido debe apuntarse que estima este Colegiado, que los hechos que se atribuyen al recurrente, no tipifican el artículo 236:24 de la LGA, como lo pretende la Aduana de Caldera. Efectivamente si revisamos la norma contenida en el artículo 236: 24, tenemos que son dos las conductas tipificadas, y sancionadas por dicho artículo:

1-presentar o transmitir la declaración aduanera de importación o exportación ***omitiendo cualquiera de los requisitos documentales*** *para:*

a) determinar la obligación tributaria aduanera:

b) o para demostrar el cumplimiento de otros requisitos

[1] Ver sentencias N° 002-98, 21-98 069,00, 056-02, 063-02, 98-2002

2- presentar o transmitir la declaración aduanera de importación o exportación ***omitiendo la información requerida por esta ley o sus reglamentos***[2] *para:*

a) determinar la obligación tributaria aduanera:

b) o para demostrar el cumplimiento de otros requisitos

Si contrastamos los hechos del presente caso (*haber declarado un valor de* ***$3.875.41*** *cuando en realidad lo que correspondía era un valor de* ***$4.100.41****, lo que generó una diferencia a favor del Fisco por la suma de* ***¢83.256.00***), se desprende que los mismos no encuadran en la norma citada, toda vez que no estamos ante una omisión de algún requisito documental necesario para determinar la obligación tributaria aduanera o para demostrar el cumplimiento de otros requisitos, ni tampoco se presentó o transmitió la declaración aduanera omitiendo la información requerida por esta ley o sus reglamentos, ya sea para determinar la obligación tributaria aduanera o para demostrar el cumplimiento de otros requisitos, sino que lo que la aduana le endilga al recurrente es haber consignado un valor que en su criterio no correspondía para las mercancías despachadas, según, el sistema de valoración vigente, siendo en consecuencia que tales hechos no se adecuan al tipo infraccional aplicado por la aduana, y por deviene en nulo lo actuado.

Tenemos entonces, que sin prejuzgar sobre la calificación legal, los hechos presuntamente cometidos, trascienden de lo que nuestra legislación tipifica como infracción administrativa, en el artículo 236:24 y en razón de tal situación no es jurídicamente posible mantener lo actuado en el presente caso.

[2] Como vemos, en realidad en el primero y el segundo supuesto, el verbo es el mismo: OMITIR; la diferencia estriba en que para el primer caso lo que se omite son requisitos documentales en tanto que para el segundo supuesto, se trata de la omisión de información.

En efecto, considera este Tribunal – sin decidir ni pronunciarnos sobre el fondo del asunto en razón de lo resuelto- que los hechos presuntamente cometidos trascienden de los que nuestra legislación tipifica como infracción administrativa en el inciso 24) del artículo 236[3], toda vez que no demuestra la aduana, cual fue la omisión en la que supuestamente incurrió el recurrente que lo hace acreedor de la sanción aplicada, puesto que lo se atribuye es una diferencia en el valor declarado, sin embargo, para que los hechos encuadren en la norma, deben cumplirse en forma estricta los elementos del tipo, lo cual según lo expuesto, no ocurre en la especie. En razón de ello no es jurídicamente posible mantener lo actuado en el presente caso.

En consecuencia, no puede este Tribunal, según sus competencias y limitaciones como órgano contralor de legalidad, más que estimar que no es procedente la valoración y adecuación de los hechos realizada por las autoridades aduaneras, y anular lo actuado a partir del acto inicial del procedimiento, por ausencia del elemento motivo en el acto emitido entendido como el presupuesto o antecedente normativo y fáctico que faculta a la Administración para la emisión del acto y que en consecuencia genera la imperfección del contenido haciendo imposible de alcanzar el fin metajurídico dispuesto por el legislador y orientado a la represión de las conductas ilícitas, por lo que a tenor de lo expuesto por los artículos 128, 131, y 133 y concordantes, y artículos 165 a 172 de la Ley General de la Administración Pública, debe este Tribunal, declarar la nulidad del acto sancionatorio emitido.

POR TANTO

[3] Vigente al momento de los hechos.

Con base en las facultades otorgadas por el artículo 91 del CAUCA artículos 198, 200, 205 y de la Ley General de Aduanas, 132,136,158, 165 y 169 de la Ley General de Administración Pública**,** por mayoría este Tribunal anula todo lo actuado a partir del acto inicial inclusive. Remítase el expediente a la oficina de origen. Voto salvado del Lic. Reyes Vargas quien declara inadmisible el recurso. También salva el voto Lic. Gómez Sánchez quien declara con lugar el recurso de apelación.

Notifíquese

Shirley Contreras Briceño
Presidenta

Elizabeth Barrantes Coto **Alejandra Céspedes Zamora**

Mariela Chacón Salas **Desiderio Soto Sequeira**

Dick Rafael Reyes Vargas **Luis Alberto Gómez Sánchez**

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 RAFEL REYES VARGAS

Voto salvado del licenciado Gómez Sánchez: Me separo del voto de mayoría al concluir que no es procedente la imposición de la sanción y en consecuencia debe declararse con lugar el recurso, por las razones que se exponen a continuación.

Sobe el tipo infraccional y aplicación del artículo 242 de la LGA. Estima el suscrito que la calificación jurídica dada por la Aduana a los hechos investigados, intimados e imputados a la parte infractora es incorrecta, la conducta desplegada encuadra en el tipo infraccional contenido en el artículo 242 de la Ley General de Aduanas como infracción tributaria, toda vez, que en principio, el perjuicio fiscal que se causó es mayor de $100, esto sin perjuicio del análisis posterior sobre este tema.

El artículo 242 recoge la conducta desplegada por el auxiliar, lo que significa que esta debidamente tipificada, como lo señala el Tribunal Constitucional en el voto 1877-90: "*De estos predicados de la acción para que sea constitutiva de delito, interesa ahora la tipicidad y su función de garantía ciudadana. Para que una conducta sea constitutiva de delito no es suficiente que sea antijurídica – contraria a derecho-, es necesario que esté tipificada que se encuentre plenamente descrita en una norma".*

El procedimiento administrativo sancionador iniciado por la aduana, tiene como base el cambio en el valor aduanero de las mercancías, generando una diferencia de impuestos dejados de pagar, lo que implica un perjuicio fiscal, superior a los cien pesos centroamericanos.

Para definir el punto, es preciso repasar la legislación vigente al momento de darse el hecho generador en las infracciones de conformidad con el artículo 55 de la Ley General de Aduanas. Resulta necesario analizar el artículo 242 del mismo cuerpo normativo también vigente al momento de los hechos:

Artículo 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 perjuicio fiscal mayor de cien pesos centroamericanos y no constituya delito o infracción administrativa sancionable con suspensión del auxiliar de la función pública aduanera.

En 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 aplicará una multa equivalente al valor aduanero de las mercancías".

El artículo 242, dispone dos condiciones para que se configure la infracción tributaria: que la acción u omisión cause perjuicio fiscal mayor de cien pesos centroamericanos, condición que se cumple, sin perjuicio de lo que luego se dirá sobre el tema del perjuicio fiscal. La segunda condición, la conducta no constituya delito o infracción administrativa de suspensión, esta última se descarta porque no es el caso, tampoco se trata de un delito porque el perjuicio fiscal no supera los $ 5000 condición necesaria establecida en el artículo 214. Precisamente para cumplir con el principio de mínima intervención, lógica y razonable, entre otros principios, el legislador acertadamente reguló en el artículo 242 de la LGA y dentro de un procedimiento administrativo, aquellas situaciones donde se presente una vulneración al régimen jurídico aduanero que afecta la Hacienda Pública superior a los $100 y cuyo valor de las mercancías no declaradas no supere los $5000.

En conclusión la conducta desplegada por el sujeto infractor, sin perjuicio de lo que se analizará posteriormente, esta tipificada en el artículo 242 de la LGA y no en el artículo 236 inciso 24.

Recalificación del tipo penal aplicable.

Una vez determinado, que la conducta imputada al infractor del ordenamiento jurídico aduanero esta tipificada en el artículo 242, debe ordenarse por este Tribunal la recalificación de los hechos.

De acuerdo a los hechos que constan en expediente y el cuadro fáctico analizado y discutido por las partes a través de todo el proceso, la conducta objeto de reproche no es la que hasta ahora se ha cuestionado sino otra, lo que implica la obligación de variar la calificación legal de los hechos por la norma contenida en el artículo 242 de la Ley General de Aduanas al superar el perjuicio fiscal los $ 100.

Hay que recordar que el objeto del proceso sancionador son los hechos, la verificación real de la verdad y el juzgador lo que hace es cuadrar estos a una norma, tipo penal o infraccional, de modo que si se mantienen los mismos hechos, su calificación jurídica puede ser modificada en cualquier momento, sin que implique una violación del debido proceso y del derecho de defensa, siempre que tenga como fundamento la misma base fáctica.

El Tribunal Aduanero como órgano que imparte justicia administrativa, puede y debe modificar la calificación jurídica dada por el a quo, siempre y cuando haya existido una intimación correcta de los hechos. Este cambio en la calificación no implica nulidad alguna, porque los hechos siguen siendo exactamente los mismos, la base fáctica es igual, no se genera indefensión ni violación al debido proceso. Existe reiterada jurisprudencia de la Sala Constitucional y la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia sobre esta materia, puntos sobre los que no hay conflicto, por el contrario se admite pacíficamente tanto en la doctrina como en el criterio de los jueces, no solo la posibilidad sino la obligación de recalificar.

No existe por parte del Tribunal una sustitución de la Administración activa, porque lo importante es que esta hizo una intimación correcta de los hechos en el momento procesal oportuno, los que se mantienen sin variación alguna, lo incorrecto es la calificación jurídica que da a esos hechos, lo que puede ser modificado en cualquier momento por la misma Administración o por el Tribunal

que conoce en alzada. Sobre el punto la Sala Constitucional en el voto 5761-95 se refirió en los siguientes términos:

"...I).- En lo medular, son dos los alegatos que expone la imputada -hoy condenada- ante la Sala Tercera: en primer término, que existe nueva prueba testimonial, la cual propone y que según su criterio, abona la tesis esbozada durante el proceso en favor de su inocencia; y en segundo, que ***no resultaba posible, sin violar los principios constitucionales integrantes del debido proceso, recalificar los hechos, tal y como lo hizo la Sala Tercera al acoger un recurso de Casación formulado por el Ministerio Público****, sin que se hubiera cumplido con todos los trámites establecidos en el Código de rito, en lo referente al requerimiento de instrucción formal, auto de procesamiento, requerimiento y auto de elevación a juicio, y la condena por parte del Tribunal Superior competente...*

II).- Se alega también que la Sala Tercera lesionó los ***principios del debido proceso, presunción de inocencia y derecho de defensa, al recalificar los hechos d****e "suministro del drogas para el uso propio de los consumidores en grado de tentativa", delito por el que fue condenada a un año de prisión por la Sección Primera del Tribunal Superior Primero Penal de San José, al de "posesión de drogas para el suministro a consumidores", pues a juicio de la recurrente, a ella se* ***le intimó y juzgó por el primero de los delitos señalados, nunca por el segundo****, y de allí que estime como producida una violación flagrante al debido proceso constitucional. Sobre el particular, cabe señalar, tal y como lo ha hecho esta Sala en anteriores oportunidades, que la* ***modificación legal de los hechos durante el proceso, sea en la fase de instrucción, en la de juicio, en la sentencia, e incluso por la Sala Tercera de la Corte*** *-en casos como el presente- no constituye una violación al debido proceso, en relación con su derivado, el derecho de intimación, en tanto la* ***base fáctica de la acusación se mantenga incólume****. En la sentencia número 2660-94, de las quince horas treinta y seis minutos del siete de junio de mil novecientos noventa y cuatro, se consideró: Sobre la alegada violación al principio de proporcionalidad e intimación,* ***es claro que si la condena recayera sobre hechos distintos a los que dieron fundamento al procesamiento, modificándose la base fáctica de la acusación, se violaría el debido proceso,*** *ya que el imputado tiene derecho a que se le individualice y se le describa detallada, precisa y claramente el hecho de que se le acusa, y a que se le haga una clara calificación legal del hecho, señalándosele los fundamentos de derecho de la acusación y la concreta pretensión punitiva,* ***pero el objeto del proceso penal son los hechos, de modo que su calificación jurídica puede modificarse a lo largo de la instrucción o incluso en la etapa de juicio*** *y en la misma sentencia, sin que se viole su derecho de defensa si ocurre esa modificación, siempre que tenga como fundamento la misma base fáctica.».-*

En el mismo sentido se pronunció esta Sala en la sentencia número 3854-93, de las nueve horas doce minutos del once de agosto de mil novecientos noventa y tres, según la cual: La doctrina y la propia jurisprudencia han sido claras en afirmar que resulta violatorio de los derechos del imputado, el no intimarlo sobre cada hecho que se le impute aún cuando éste fuere un hecho nuevo, no obstante, ***existe consenso en que el***

cambiar la calificación legal, si el cuadro fáctico se mantiene invariable, no resulta violatorio del principio de defensa....».-

Esta consulta debe evacuarse en los términos expuestos, y de allí que corresponde a la Sala consultante determinar si al modificarse la calificación legal, se produjo también una variación de la base fáctica, en cuyo caso sí existe violación al debido proceso; caso contrario, la sentencia, en los términos en que se dictó, resulta ajustada a dicho principio, derivado en lo fundamental, de los numerales 39 y 41 de la Constitución Política.-

Por tanto:

Se evacua la consulta en el sentido de que no es contrario al debido proceso, modificar la calificación legal de los hechos investigados, siempre que el cuadro fáctico por el que se intimó al imputado se mantenga invariable.- "

En el caso objeto de estudio, es criterio del suscrito, que la conducta desarrollada por el auxiliar de la función pública, no esta tipificada como infracción administrativa donde la ubica la Aduana, sino que corresponde a una infracción tributaria, razón por la cual se recalifica al tipo sancionador contenido en el artículo 242 de la Ley General de Aduanas, al darse un perjuicio fiscal mayor de cien pesos centroamericanos.

Improcedencia de la sanción.

Hasta este momento hemos venido sosteniendo que la conducta si se considera violatoria del régimen jurídico aduanero, estaría regulada por el artículo 242, y no por el 236:24, que aplicó la Aduana. No obstante, como también hemos indicado anteriormente, ello se sostuvo, sin perjuicio del análisis que realizaremos en este apartado.

En efecto, uno de los elementos esenciales que establece el tipo del 242, es que exista efectivamente un perjuicio fiscal, superior a $100. En el caso concreto en efecto la diferencia de valor detectada en el momento del despacho, generó un ajuste en el monto de la obligación tributaria aduanera, superior a ese monto, porque fue **¢83.256.00**, que calculado al tipo de cambio del dólar la fecha de la aceptación de la declaración, es superior a $100. **No obstante,** en el caso concreto, la Aduana otorgó el levante de las mercancías y

el levante procede, según nuestra legislación, cuando se ha cancelado totalmente (o garantizado) la obligación tributaria aduanera determinada, cancelación que conlleva la extinción de dicha obligación en virtud del pago realizado, a contrario, si se pago y extinguió la obligación es porque no se adeuda y por ende tampoco existe perjuicio fiscal

Es decir, al surgir la diferencia en el monto declarado y subsanado por la parte a instancia de la aduana, ejerciendo la misma autoridad el control efectivo de pago de la totalidad la carga tributaria en el momento del despacho aduanero y antes del levante de la mercancía, no se da la figura del perjuicio fiscal, porque sencillamente no se ha dejado de pagar, no hay un perjuicio o daño económico, la obligación principal fue satisfecha en forma integral, no se ha evadido una porción del adeudo tributario respecto de lo que legalmente correspondía. Diferente es por ejemplo cuando en el ejercicio del control a posteriori, la autoridad aduanera determina que no se cancelaron los tributos debidos resultando un adeudo al modificar la obligación tributaria (puede derivar de un cambio en la clasificación arancelaria, por origen, valor y otros), caso donde evidentemente existe un daño económico que debe ser reparado con los recargos y sanciones que la normativa dispone. (artículo 102 de la LGA).

Por ello considera el suscrito de que en todo caso, el eventual perjuicio ocasionado, fue subsanado voluntariamente por lo que el mismo no fue efectivamente consumado, y tal situación se dio antes del levante, en razón de lo cual cuando no existe perjuicio fiscal, no procede sancionar, conforme con la actual redacción del artículo 231 de la Ley General de Aduanas, en razón de lo anterior, declaro con lugar el presente recurso de apelación.

Luis Gómez Sánchez.