Sentencia número 314-2006. Tribunal Aduanero Nacional. San José, a las nueve horas con veinticinco minutos del catorce de noviembre de dos mil seis.

Conoce este Tribunal del recurso de apelación interpuesto por el señor xxx en su condición de **Agente Aduanero de la Agencia de Aduanas xxxx,** contra la resolución **RES-APB-G-410-AL-2006 del 28 de setiembre del 2006** de la Aduana de Peñas Blancas.

RESULTANDO

I- Que mediante resolución número **RES-APB-G-028-AP-AL-2006 del 17 de marzo del 2006**, la Aduana de Peñas Blancas inicia procedimiento sancionatorio por la presunta comisión de la infracción administrativa establecida en el artículo 242 de la Ley General de Aduanas, en adelante LGA, sancionable con una multa de tres veces el monto de los tributos evadidos, contra el Agente Aduanero xxxx, por transmitir y presentar la declaración aduanera número xxxx del 23 de enero del 2004 del importador xxxx, para la mercancía consistente en aguacates frescos, con errores, ya que declaró como clasificación arancelaria la partida 0804.40.00.11, apertura nacional que no se encuentra gravada con el impuesto correspondiente a la Ley 7474, lo que generó una diferencia en la obligación tributaria aduanera de ¢ 683.557.00, por cuanto a la fecha de aceptación no se había asignado por parte del Ministerio de Comercio Exterior, en adelante COMEX, el contingente arancelario correspondiente al amparo del Tratado de Libre Comercio con México. Diferencia cancelada posteriormente por el Agente Aduanero. (ver folios 77 al 80)

II- Con escrito recibido en la Aduana de Peñas Blancas en fecha 19 de abril del 2006, el recurrente rechaza los cargos imputados y la sanción

pretendida por ser contrario a derecho, violatoria del principio de inocencia y de la disposición constitucional de culpabilidad demostrada, alegando lo siguiente: (ver folios 74 al 76)

- *De los hechos atribuidos por la aduana no se acredita la existencia de actividad culposa por parte de su representada, más bien la declaración es consistente con la legislación imperante al momento del hecho generador de la obligación tributaria aduanera, ya que se basó en el certificado de cupo de exportación proporcionado por el importador y emitido con sustento en la normativa propia del Tratado de Libre Comercio entre México y Costa Rica.*

- *Que de acuerdo al transitorio III del Decreto 30900-COMEX-MAG, se había autorizado que todos los certificados de cupo de exportación emitidos serían admitidos por Costa Rica y que el utilizado en la declaración citada fue emitido en el año 2003 y no pierde vigencia al ser un documento establecido con base en una cuota regulada y controlada por la Secretaria de Hacienda de México.*

Solicita se aplique la reducción de la multa en un 75% de conformidad con lo dispuesto en el artículo 233 de la LGA y se proceda a evacuar la siguiente prueba:

- *Solicitud a COMEX de dictamen en que se pronuncie sobre la procedencia para el día de la aceptación de la declaración aduanera de la aplicación del certificado de cupo de exportación, en el sentido de si eran válidos los emitidos en el año 2003 o bien si ya se había asignado la cuota para el año 2004.*
- *Solicitud a COMEX de informe en el que indique si al importador se le asignó cuota para el año 2004 y si ésta incluía la mercancía objeto de importación.*
- *Solicitud a COMEX de informe del total de toneladas autorizadas para el año 2004 al importador y el listado de parciales que se reportan.*
- *Se convoque a declarar al funcionario que procedió con el aforo de la mercancía a fin de que deponga sobre las siguientes cuestionantes: si verificó que se presentó el Certificado de Cupo de Exportación y por qué no lo rechazó si no correspondía, si se le ha iniciado procedimiento sancionatorio por*

presumirse alguna irregularidad en el trámite de la declaración aduanera cuestionada y si existe circular de la Dirección General de Aduanas vigente al momento de aceptación de la declaración y que prohíba la aplicación de los certificados de Cupo de Exportación.

- *Que una vez evacuada la prueba se señale fecha y hora para realizar la audiencia de ley.*

III- Con resolución número **RES-APB-G-410-AL-2006 del 28 de setiembre del 2006,** la Aduana de Peñas Blancas dicta el acto final del procedimiento sancionatorio, imponiéndole al agente aduanero señor xxx, una multa de ¢2.050.671.00 por la infracción tributaria estipulada en el artículo 242 de la LGA, sancionable con una multa de tres veces el monto de los tributos evadidos, al realizar una acción que causó un perjuicio fiscal mayor de cien pesos centroamericanos, en la declaración aduanera número xxx del 23 de enero del 2004. Dicha resolución fue notificada al interesado el día 02 de octubre de 2006. (ver folios 81 al 89)

IV- Con escrito recibido en la Aduana de Peñas Blancas el 05 de octubre del 2006, el agente xxx interpone los recursos de reconsideración y de apelación contra el acto final, mantiene los alegatos presentados y agrega lo siguiente: (ver folios 91 y 92)

- *Que en relación con la culpabilidad en el proceso seguido, desconocen como la Aduana acredita la presentación de un cupón como una negligencia del agente aduanero, si es público y notorio que es el importador el que obtiene y entrega al agente tales documentos requeridos para el despacho aduanero.*

- *Que a la fecha de la aceptación de la declaración aduanera el artículo 86 de la LGA solo obligaba al agente aduanero a "transcribir" información relacionada con materias no afines a la clasificación arancelaria, no siendo*

su responsabilidad llevar los registros de los tonelajes a que tiene derecho el importador bajo una cuota preferencial y que escaparía a las posibilidades del agente determinar si tiene saldo de cuota o si el cupón es válido o no para cada despacho

- *Que se presenta una clara violación al derecho de defensa al no haberse evacuado la prueba solicitada y que pretendía demostrar la carencia de perjuicio fiscal, al haberse aplicado las cuotas preferenciales en forma correcta y en su momento oportuno y que de buena voluntad se cancelaron las diferencias adeudadas.*

- *Que se omitió la convocatoria a la audiencia solicitada e indica que todas las violaciones aducidas señalan la obligatoria declaración de la nulidad absoluta.*

V- Mediante resolución número **RES-APB-G-447-AL-2006 del 20 de octubre del 2006,** la Aduana de Peñas Blancas declara sin lugar el Recurso de Reconsideración interpuesto y emplaza al recurrente para ante este Tribunal. (ver folios 93 al 102)

VI- Con escrito de fecha de recibido en esta Sede el 06 de noviembre del 2006 el recurrente se apersona e indica como alegatos de oposición en contra del procedimiento sancionatorio iniciado por la Aduana de Peñas Blancas, lo siguiente: (ver folios 105 y 106)

- *Que la Aduana pretende sancionarlo sin entrar a conocer la oportunidad del pago de buena fe efectuado por la Agencia de Aduanas y sin considerar que al momento de pagar no existía en su contra ningún acto administrativo.*
- *Que es causal de nulidad absoluta del procedimiento el no haber otorgado la audiencia solicitada.*

- *Que no indica la Aduana de que se trata el cupón por ellos aplicado, en el sentido de que ese documento era el que se utilizaba regularmente y era el aceptado por la administración aduanera, que fue posteriormente que COMEX inició con la asignación de contingentes localmente y que por tal motivo solicitaron la rectificación de la declaración aduanera y realizaron el pago de la diferencia en la obligación tributaria aduanera, lo que demuestra que no existió dolo alguno en el caso.*

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

Redacta la Licenciada Xinia Villalobos Orozco; y,

CONSIDERANDO

I- **Objeto de la litis:** Se discute la imposición por parte de la Aduana de Peñas Blancas de una multa de tres veces el monto de los tributos evadidos al Agente Aduanero xxx, por considerar que incurrió en la infracción administrativa establecida en el artículo 242 de la LGA, al transmitir y presentar la declaración aduanera número xxx del 23 de enero del 2004 del importador xxx, para la mercancía consistente en aguacates frescos, con errores, ya que declaró como clasificación arancelaria la partida 0804.40.00.11, apertura nacional que no se encuentra gravada con el impuesto correspondiente a la Ley 7474, lo que generó una diferencia en la obligación tributaria aduanera de ¢683.557.00, por cuanto a la fecha de aceptación no se había asignado por parte de COMEX el contingente arancelario correspondiente al amparo del Tratado de Libre Comercio con México, siendo lo correcto haber clasificado la mercancía en la partida 0804.40.00.19.

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 nueva normativa aduanera que rige a partir del 5 de marzo de 2004, según la cual la admisión del recurso de apelación es competencia de este Colegiado, contrario a la disposición derogada, que otorgaba tal facultad al A quo. En tal sentido dispone el artículo 198 de la LGA que contra el acto final dictado por la aduana competente, caben los recursos de reconsideración y apelación para ante el Tribunal Aduanero Nacional, siendo potestativo usar ambos recursos ordinarios o sólo uno de ellos, los cuales deben interponerse dentro de los tres días hábiles 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, según constancia visible a folio 104 del expediente. Además según consta en expediente, el acto lesivo que le impone la multa se le notificó al interesado el 02 de octubre de 2006 (folio 90) y los recursos se interpusieron el día 05 del mismo mes y año (folio 91), 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:** Estima este Tribunal, como contralor de legalidad, que en primer término debe avocarse a revisar la actuación administrativa, determinando si en la especie se han violentado los principios procesales esenciales que todo acto administrativo debe salvaguardar en aplicación

del principio de legalidad y del derecho del administrado a un debido proceso, pronunciándose sobre la existencia o no de nulidades del acto administrativo, debiendo este último ser dictado de conformidad con el ordenamiento jurídico, tanto en sus elementos esenciales como formales, puesto que lo contrario puede generar vicios que afecten su validez. En tal sentido resulta evidente en el presente caso violaciones cometidas por la Aduana de Peñas Blancas y que algunas de ellas incluso han sido alegadas por el recurrente, según se analiza de seguido:

a) Sobre la existencia de un informe elaborado por el Departamento de Verificación sobre el Contingente de Aguacate: A partir del acto inicial inclusive[1], ha venido la administración aduanera, utilizando como parte de su fundamentación fáctica (elemento de hecho del motivo del acto), la existencia de un informe elaborado por el Departamento de Verificación de la Dirección General de Aduanas, relativo a un estudio sobre contingente de aguacate de enero a julio de 2004, e incluso en el acto final[2], en el considerando III donde se analiza el fondo del asunto, se indica que *"...Es importante recordarle al administrado que ya existió un estudio a dicho contingente en el Departamento de Verificación, en el cual se determino y fue donde se encontró que a la fecha de aceptación de la declaración aduanera ... no se había asignado por parte de COMEX el Contingente Arancelario...y en razón de ese estudio la agencia solicitó la rectificación de la declaración aduanera de estudio y procedió a cancelar el monto de impuestos dejados de percibir..."*[3].

Así, como primer defecto de las presentes actuaciones, debe indicarse que no consta en expediente el referido informe que insiste la Administración en señalar como parte de la fundamentación fáctica de las presentes diligencias sancionatorias, de tal suerte, que al estar sustentados o motivados dichos actos, en un elemento que no está incorporado en expediente, se violentan

[1] Ver resultando II del acto de apertura.
[2] Ver también considerando IV, numeral 2 sobre hechos ciertos del acto final

flagrantemente los derechos del recurrente, puesto que al no poner en conocimiento del afectado el texto del estudio, no puede ejercer en forma real y efectiva su derecho de defensa constituyendo tal situación un defecto grave del acto administrativo de carácter formal, en la medida en que causa indefensión y por ello afecta los elementos formales del acto sancionador y en consecuencia debe declararse la nulidad absoluta conforme con el artículo 223 de la Ley General de la Administración Pública, (en adelante LGAP). Además, que ello impide que este órgano de alzada cuente con todos los elementos necesarios para decidir en su momento y de manera correcta el fondo de la litis, puesto que este Tribunal desconoce el contenido del referido informe, a efecto de valorar los presentes hechos, conforme con el principio de verdad real.

b) Sobre la nulidad alegada respecto a la falta de evacuación de la prueba y de la realización de la audiencia solicitadas: Constituye parte de la defensa ejercida por el recurrente, los alegatos de nulidad en razón de que por un lado aduce que no se realizó la audiencia de ley que solicitó, además de que tampoco se evacuó la prueba solicitada y que pretendía demostrar la carencia de perjuicio fiscal, al haberse aplicado las cuotas preferenciales en forma correcta y en su momento oportuno y de buena voluntad se cancelaron las diferencias adeudadas, lo cual en su criterio constituye una clara violación del debido proceso.

Sobre el primero de los alegatos relacionado con la no realización de la audiencia, debe indicarse que comparte este Tribunal, lo señalado por la aduana en la resolución que resuelve el recurso de reconsideración[4], en el sentido de que de conformidad con la normativa, en tratándose del procedimiento sancionatorio para la aplicación de multas (ver artículos 234 LGA, artículos 533 a 535 de su Reglamento), la audiencia oral y privada para conclusiones finales no constituye una formalidad sustancial, cuya omisión genere una nulidad absoluta ante la

[3] Esto se reitera en la resolución que resuelve el recurso de reconsideración
[4] Ver considerando IV sobre el fondo.

indefensión que ello pueda ocasionar, toda vez que si se revisan las normas citadas, dentro del procedimiento no está prevista como una etapa procesal la realización de dicha audiencia, como sí se establece para el procedimiento ordinario (ver artículo 196:c), en el cual su omisión sí genera la nulidad de las actuaciones. Lo anterior sin perjuicio de que si en un caso concreto, en un procedimiento sancionatario la parte afectada solicita la audiencia y la aduana accede, ello no vicia el procedimiento, porque más bien constituye una mayor garantía de defensa para el administrado, pero que en caso contrario, si se deniega como sucede en la especie, la no realización de la audiencia no incide negativamente en la validez del acto sancionatorio.

No obstante lo dicho hasta aquí, debe apuntarse que lo que sí genera un vicio en las actuaciones es que la aduana en el acto final, que es el que representa y contiene la decisión de sancionar por parte de la Administración, no haya hecho referencia a tal petición, toda vez que aunque no sea procedente lo solicitado, es un derecho del recurrente que el A Quo le indique las razones por las que admite o por las que rechaza la solicitud de realización de la audiencia, y al no haberlo indicado en el acto final, que era donde correspondía hacerlo, se viola el derecho del debido proceso al recurrente, pues tal omisión en la motivación del acto, limita su derecho de defensa y en razón de ello resulta procedente la anulación del acto final del procedimiento sancionatorio.

Por otra parte, llama también la atención de este Tribunal, la evidente violación cometida por la Aduana de Peñas Blancas, a pesar de la reiterada jurisprudencia constitucional y también de este Tribunal, respecto a que constituye parte esencial del derecho de defensa de los administrados, conocer los argumentos por los cuales en un determinado caso no se le aceptan las pruebas que ha ofrecido en su defensa. Es decir, es un deber de la Administración conforme con el bloque de legalidad que rige su actuación, pronunciarse en forma diáfana sobre la admisión o rechazo de las pruebas propuestas por el afectado en defensa de sus intereses,

de tal suerte que pueda conocer y en su caso rebatir los argumentos por los cuales se rechazan los elementos probatorios que ha propuesto y que según su criterio, son fundamentales para la decisión de la litis, lo cual constituye parte de la debida motivación del acto administrativo.

Recordemos que es fundamental respecto de la forma del acto administrativo, que el mismo se encuentre debidamente motivado, como parte de la garantía del debido proceso, toda vez que el afectado debe conocer la fundamentación que ha tenido la administración para actuar de determinada manera. Lo contrario, impediría el efectivo ejercicio de su derecho de defensa.

Así debe la Administración al momento de emitir el acto final, si no lo ha hecho antes, explicar ampliamente las razones por las cuales se ordena el rechazo de los elementos probatorios, decisión que en todo caso, resulta revisable por la vía de los recursos ordinarios que caben contra el acto final; sin embargo, debe necesariamente la Administración pronunciarse respecto a la admisión, rechazo y valoración del elenco probatorio propuesto por el afectado. Debe la aduana a la hora de resolver, manifestarse y analizar todas y cada de las pruebas propuestas o indicar el motivo por el que la considera improcedente, abundante o innecesaria, rechazándola expresamente5. En este sentido, este Colegiado considera, que cumplidas las etapas procesales de un procedimiento administrativo, lo procedente es valorar las pruebas a efectos de admitirlas y evacuarlas o bien rechazarlas. No obstante, advierte este Tribunal, que la Aduana emitió sin más trámite el acto final, omitiendo cualquier pronunciamiento sobre la prueba propuesta por el recurrente, incumpliendo así lo ordenado por el artículo 522 inciso b) del RLGA que indica, "El acto final que emita la autoridad aduanera, deberá cumplir con los elementos del acto administrativo señalados por la Ley General de la Administración Pública, indicando expresamente al menos: a.....b. Apreciación de las pruebas, los motivos de aceptación o rechazo y de las defensas alegadas.-

...", disposición que se reitera en el inciso c) del numeral 147 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios que exige como un requisito de la resolución administrativa, la "Apreciación de las pruebas y de las defensas alegadas:", lo que no hizo la Aduana en su resolución final.

En consecuencia, este Tribunal, determina que en la especie hubo vicios en la emisión del acto final que lo hacen absolutamente nulo, al no ajustarse a la normativa indicada, sea, al no pronunciarse y en forma razonada y motivada sobre la totalidad de la prueba ofrecida por la parte, lesionándose así los principios de legalidad y debido proceso contenidos en los numerales 11 y 39 de la Constitución Política.

c) Sobre la solicitud de aplicación del artículo 233 de la LGA: Desde el inicio de su intervención en el procedimiento, el recurrente ha solicitado en forma subsidiaria, la aplicación de la rebaja del 75% en el monto de la multa impuesta, por aplicación del artículo 233 de la LGA, sin embargo, tanto en el acto final como en la resolución que resuelve el recurso de reconsideración, es omisa la aduana respecto a la procedencia o no de tal solicitud, lo cual constituye en el presente caso, una violación más del debido proceso, ante la falta de motivación por no atender ni pronunciarse la aduana de Peñas Blancas sobre dicho alegato esgrimido por la parte recurrente, por lo que ante las violaciones apuntadas no queda más, que anular todo lo actuado por la aduana, a partir del acto final inclusive.

IV. Por innecesario no se entran a conocer los demás argumentos del apelante.

POR TANTO

---

[5] Ver entre otras sentencias 205, 208 y 319 todas del año 2004

Con base en las facultades otorgadas por el artículo 104 del CAUCA artículos 198, 200, 205 y 272 de la Ley General de Aduanas, 128 y siguientes, 158 y siguientes 165 y siguientes de la Ley General de Administración Pública**,** por mayoría se anula todo lo actuado a partir del acto final inclusive. Remítase el expediente a la oficina de origen. Voto salvado del Lic. Reyes Vargas quien declara inadmisible el recurso.

Loretta Rodríguez Muñoz
Presidenta

Xinia Villalobos Orozco **Elizabeth Barrantes Coto**

Shirley Contreras Briceño **Franklin Velázquez Díaz**

Dick Rafael Reyes Vargas **Alejandra Céspedes Zamora**

Voto particular del licenciado Reyes Vargas: 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