**Sentencia número 238-2020. Tribunal Aduanero Nacional, San José, a las nueve horas con cuarenta minutos del día cuatro de junio de dos mil veinte.**

Conoce este Tribunal del recurso de apelación interpuesto por el agente aduanero señor XXX contra la resolución número RES-CALD-DN-0127-2020 de veinticuatro de marzo de 2020 emitida por la Aduana de Caldera.

RESULTANDO

1. Con resolución número RES-CALD-DN-1056-2019 de 27 de agosto de 2019, la Aduana de Caldera inicia procedimiento administrativo sancionatorio contra el agente aduanero XXX, al considerar que eventualmente cometió la infracción administrativa estipulada en el artículo 242 de la Ley General de Aduanas (en adelante LGA), toda vez que, en la Declaración Aduanera de Importación (DUA) N° XXX de 27 de mayo de 2014, durante el proceso de control inmediato el funcionario aduanero desaplicó el trato arancelario preferencial al amparo del TLC-CHINA, al considerar que el certificado de origen presentaba inconsistencias en la casilla 5, por lo que no es posible aplicarlo, dicho cambio generó una diferencia de impuestos a favor del Fisco en la suma de ¢512.847.49, la cual fue cancelada por el agente aduanero mediante el talón SINPE visible a folio 9. Señala la Aduana que la eventual sanción consiste en una multa equivalente a dos veces el monto de los tributos evadidos, aplicándole una rebaja del 50% que correspondería a la suma de ¢512.847.49, otorgándosele un plazo de 5 días hábiles para que presente sus alegatos y pruebas en descargo de los hechos señalados. Dicha resolución fue notificada en fecha 09 de setiembre de 2019. (Ver folios 18-32)
2. Con escrito de fecha de recibido 16 de setiembre de 2019, el agente aduanero interesado presenta alegatos en contra del acto de inicio sancionatorio, manifestando en esencia lo siguiente: (Ver folios 33 y 34)

* *Que la Aduana de Caldera desaplicó el tratado por la omisión de indicar en la casilla 5 de que se facturó la mercadería en un tercer país, ese error cometido por el exportador al no anotar en la casilla número 5 del Tratado de origen de China, es un error de hecho, el cual en su criterio es fácil de detectar al observar la factura comercial presentada a despacho.*
* *Que el funcionario aduanero nunca le dio la oportunidad al importador o a la agencia de aduanas, para corregir dicho tratado, de acuerdo con el artículo 37 del Tratado entre Costa Rica y China, ya que el tratado permite que se solicite un nuevo certificado de origen, cuando se demuestre que no fue aceptado en el momento de la importación por motivos técnicos.*

1. Mediante resolución número RES-CALD-DN-0127-2020 de 24 de marzo de 2020, la Aduana de Caldera emite acto final del procedimiento administrativo sancionatorio contra el agente aduanero XXX, en el que se le impone una multa de ¢512.847.49, aplicando la rebaja del artículo 233 de la LGA, al considerar que cometió la infracción administrativa estipulada en el artículo 242 de la LGA, por las imputaciones efectuadas en acto inicial. Dicha resolución fue notificada el 27 de marzo de 2020. (Ver folios 35-47)
2. El agente aduanero mediante escrito con fecha de recibido en la Aduana de Caldera el 16 de abril de 2020, interpone recurso de reconsideración y apelación en subsidio contra la resolución RES-CALD-DN-0127-2020 de 24 de marzo de 2020, reiterando sus manifestaciones anteriores. (Ver folios 48 y 49)
3. A través de la resolución número RES-CALD-DN-0190-2020 del 21 de abril de 2020, la Aduana conoce el recurso de reconsideración manteniendo lo actuado y emplaza al recurrente para ante este Tribunal. (Ver folios 50-64)
4. Con escrito de fecha de recibido 20 de mayo de 2020, el agente aduanero interesado, se apersona ante esta Instancia para reiterar en todos sus extremos los alegatos presentados, aduciendo que en su criterio la Aduana le generó afectación al no darle la posibilidad de presentar un certificado de origen corregido para subsanar los defectos en la casilla 5, al respecto cita la Sentencia de este Tribunal número 034-2017. (Ver folios 79 y 80)
5. Que en las presentes diligencias se han observado las prescripciones legales en la tramitación del presente recurso de apelación.

**Redacta la Licenciada Céspedes Zamora; y,**

**CONSIDERANDO**

1. **La litis:** El objeto de la presente litis se refiere al procedimiento sancionatorio iniciado por la Aduana de Caldera contra el agente de aduanas XXX, al considerar que es acreedor a la sanción de una multa equivalente a dos veces el monto de los tributos evadidos, aplicando la rebaja del 50%, prevista en el artículo 242 y 233 de la LGA, por la suma de **¢512.847.49**, toda vez que, en la Declaración Aduanera de Importación (DUA) N° XXX de 27 de mayo de 2014, durante el proceso de control inmediato el funcionario aduanero desaplicó el trato arancelario preferencial al amparo del TLC-CHINA, al considerar que el certificado de origen presentaba inconsistencias en la casilla 5, por lo que no es posible aplicarlo, dicho cambio generó una diferencia de impuestos a favor del Fisco en la suma de ¢512.847.49.
2. **Sobre la admisibilidad del recurso de apelación.** Procede a revisar de seguido el Tribunal los presupuestos procesales necesarios para constituir el presente procedimiento válido y tener por admitido el recurso de apelación. El recurso de apelación fue presentado dentro del término de ley regulado en el artículo 198 de la LGA, lo que es visible a folios 47 y 48, además quién lo interpone cuenta con la capacidad procesal para intervenir en el procedimiento en su condición de agente de aduanas.
3. **Hechos probados.** Con base en el expediente administrativo se tiene por debidamente demostrados los siguientes hechos:
4. *Mediante Declaración Aduanera de Importación definitiva N° XXX de 27 de mayo de 2014 de la Aduana de Caldera, el Agente Aduanero de la Agencia XXX S.A., señor XXX, en representación del importador XXX S.A., nacionalizó en la Línea 002 20 bultos de 125.000 bultos de mercancía descrita como: “PLYWOOD CON HOJA CEDRO LÁPIZ”, cancelando en liquidación inicial por concepto de obligación tributaria aduanera la suma de ¢4.283.516,63 aplicando el trato arancelario preferencial al amparo del TLC-CHINA. (Folios 69-78)*
5. *Durante el proceso control inmediato del DUA de interés, el funcionario al momento de la verificación desaplicó el trato arancelario preferencial al amparo del TLC-CHINA, al considerar que el certificado de origen presentaba inconsistencias en la casilla 5, por lo que no es posible aplicarlo, dicho cambio generó una diferencia de impuestos a favor del Fisco en la suma de ¢512.847.49. (Folio 4)*
6. *De conformidad con el Sistema de Información Tica, el agente no recurre el ajuste realizado en el despacho quedando firme el mismo y cancela mediante Talón de Pago que corre a folio 09 la suma adeudada. (Folio 9)*
7. *Con resolución RES-CALD-DN-1056-2019 de 09 de setiembre de 2019, la Aduana de Caldera inicia procedimiento administrativo sancionatorio contra el agente aduanero XXX y con RES-CALD-DN-0127-2020 de 24 de marzo de 2020****,*** *la Aduana emite el acto final imponiéndole una multa de dos veces los tributos evadidos con rebaja del 50% en la suma total de ¢512.847.49, presentándose los recursos ordinarios al amparo del Artículo 198 de la LGA. (Ver folios 18-49)*
8. **Sobre las Nulidades:** Por ser este Tribunal un órgano contralor de legalidad lo procedente es efectuar la revisión de las actuaciones administrativas desde el punto de vista del respeto de los derechos constitucionales y legales que el Ordenamiento Jurídico garantiza al afectado, pues se está ante una manifestación directa del ejercicio de la Potestad Sancionadora de la Administración, debiendo acotar al respecto que el agente aduanero se limita a manifestar la afectación causada durante el control inmediato, aduciendo la falta de la Aduana para prevenir que se aportara un certificado de origen corregido al amparo del TLC-CHINA, no obstante, una vez revisado lo actuado en autos y -tal y como de manera puntual lo manifiesta la Aduana- en la especie no existen vicios de nulidad, puesto que tenemos que desde el momento mismo de dictar el acto de apertura del procedimiento sancionador, la Autoridad Administrativa consigna la adecuada intimación e imputación de los cargos que se atribuyen al investigado, individualizando las conductas y hechos que le son achacables como incumplidos y guardando relación con el tipo sancionador administrativo que estima típico de la conducta u omisión tenida por irregular, lo mismo que el de informar al sujeto investigado las pruebas en que sustenta los cargos imputados relacionados con la presentación del certificado de origen durante el proceso de control inmediato.

Es decir, se puede constatar en autos que desde el dictado del acto inicial, la Autoridad Aduanera establece que el imputado incurrió en la infracción del artículo 242 de la LGA, por haber transmitido la declaración aduanera citada con errores u omisiones que causaron perjuicio y haber incurrido en acciones u omisiones que han significado una vulneración del régimen jurídico aduanero, específicamente se señala que en la Declaración Aduanera de Importación (DUA) N° XXX de 27 de mayo de 2014, durante el proceso de control inmediato el funcionario aduanero desaplicó el trato arancelario preferencial al amparo del TLC-CHINA, al considerar que el certificado de origen presentado no es posible aplicarlo, ya que presentaba inconsistencias en la casilla 5,quedando demostrado en autos que de conformidad con el Sistema de Información Tica, el agente no recurre el ajuste realizado en el despacho, quedando firme el mismo y cancela mediante Talón de Pago que corre a folio 09 la suma adeudada. (Ver Hecho Probado 3)

Es así, que básicamente en la especie el agente objeto del presente procedimiento sancionador, alega la omisión de formalidades en el procedimiento de despacho al desaplicar el trato arancelario preferencial, señalando a grandes rasgos que el funcionario aduanero no le dio la posibilidad de aportar un certificado de origen corregido.

En ese sentido, este Tribunal tiene claro que el objeto del procedimiento es revisar si las actuaciones del recurrente son acreedoras de sanción, según lo prescribe el numeral 242 de la LGA, y por ende este argumento de defensa se encuentra relacionado con el procedimiento determinativo de la obligación tributaria, tema sobre el cual no se entra a conocer, pues no se trata en la especie de dicho procedimiento como consecuencia del ajuste realizado en control inmediato, al desaplicar el trato preferencial por presentar errores el certificado de origen aportado, sino que el agente aduanero viene defendiéndose y planteando los recursos que la legislación aduanera y administrativa pone a su alcance dentro del **procedimiento sancionatorio,** rechazando este extremo, por la razones que a continuación se explican.

En efecto, recordemos que el Tribunal Aduanero, es un órgano contralor no jerárquico del Servicio Nacional de Aduanas, y en ese sentido sólo puede entrar a conocer de un determinado asunto, si se ha interpuesto un recurso de apelación, conforme con lo indicado por el artículo 181 de la Ley General de la Administración Pública, en relación con el artículo 205 de la LGA, que dispone:

*“Artículo 181.-*

***El contralor no jerárquico*** *podrá revisar sólo la legalidad del acto* ***y en virtud de recurso administrativo****, y decidirá dentro del límite de las pretensiones y cuestiones de hecho planteadas por el recurrente, pero podrá aplicar una norma no invocada en el recurso. “*

De lo anterior se sigue que la competencia de este Tribunal para revisar el presente asunto viene dada en razón de que se presentó un recurso de apelación contra la sanción impuesta por la Aduana de Caldera. En consecuencia, el Tribunal tiene limitada su competencia para la revisión de la multa impuesta, verificando si dentro del procedimiento sancionatorio se han respetado todas las formalidades y no se ha generado indefensión al recurrente, además de la revisión del fondo del asunto, pero no puede este Tribunal conociendo del presente recurso de apelación, ir más allá.

En el presente asunto, debemos reafirmar que estamos ante un **procedimiento sancionatorio** para aplicar multa, que se da un momento posterior, y quesirvió de antecedente para la apertura del presente procedimiento sancionatorio, que está establecido en los artículos 234 de la LGA y 533 y siguientes de su Reglamento, y que es un procedimiento de sanción iniciado por la Aduana contra el agente de aduana**,** al estimar que es acreedor a la sanción prevista en el artículo 242 del citado cuerpo de leyes, por presentar un certificado de origen con inconsistencias en la casilla 5, ajuste en el control inmediato que generó una diferencia de impuestos y que el agente no recurre en el momento procesal oportuno, quedando firme el mismo y que el propio agente aduanero canceló voluntariamente la suma adeudada mediante Talón de Pago que corre a folio 09.

Con base en lo expuesto, tenemos que en el procedimiento sancionatorio de marras, tanto el acto inicial, como el acto final que impone la sanción, y a consideración de este Tribunal, se encuentran debidamente motivados, en autos se constata una expresión suficiente de las circunstancias de hecho que llevaron a la Aduana para establecer la adecuación del caso específico, a la hipótesis legal dispuesta por el ordenamiento, conteniendo los preceptos legales que justifican dicho actuar, puesto que no solamente se ha seguido el iter procedimental, sino que se ha cumplido con el requisito de forma, cual es la suficiente motivación, ya que como se señaló, existe un procedimiento de ajuste en el despacho, que sirve de antecedente al caso concreto, a raíz del cual, en autos se procede a realizar el análisis de tipicidad, antijuridicidad y culpabilidad, que finalmente generan la certeza necesaria en la Administración sobre la responsabilidad del agente aduanero en tales hechos, con la consecuente imposición de la sanción que por mandato legal corresponde.

De esta forma, se deja plasmada la efectiva existencia de las justificaciones fácticas y de derecho por parte de la Aduana, a lo largo del presente procedimiento, lo cual torna improcedente la nulidad planteada y habiéndose descartado cualquier vicio en la especie, lo que resta es analizar los elementos de la Teoría del Delito que se abordarán en el siguiente apartado que corresponden al fondo de la sanción impuesta al auxiliar de la función pública.

1. **Sobre la sanción impuesta:**

Antes de realizar el examen de fondo correspondiente, este Tribunal considera que resulta imperioso hacer una breve referencia a la naturaleza jurídica del Sistema Sancionatorio Administrativo, con el fin de determinar bajo qué circunstancias es viable su ejecución y consecuentemente el ejercicio de la potestad sancionadora otorgada a la Administración, y de esta forma ir delineando la legalidad de la sanción impuesta.

Dentro de la Administración, el Derecho Sancionador tiene como finalidad mantener el orden del sistema y reprimir por medios coactivos aquellas conductas contrarias al Ordenamiento Positivo; este poder sancionador es aquel en virtud del cual *“pueden imponerse sanciones a quienes incurran en la inobservancia de las acciones u omisiones que le son impuestas por el ordenamiento normativo administrativo, o el que sea aplicable por la Administración Pública en cada caso”[[1]](#footnote-0)*

De esta forma, es en ejercicio de esta potestad que la Administración puede imponer sanciones a los administrados por las transgresiones que del Ordenamiento Jurídico éstos cometan, pero únicamente cuando previamente se encuentren tales conductas tipificadas como infracción a través de un tipo legal. La conceptualización que se ha brindado por parte de la doctrina, de la sanción administrativa, secunda el fin represivo indicado supra, respecto a conductas que efectivamente violenten el orden jurídico-administrativo:

*“García de Enterría la ha definido como “un mal infringido por la Administración al administrado* ***como consecuencia de una conducta ilegal****”. A su vez, Bermejo Vera la ha calificado como: “una resolución administrativa de gravamen que disminuye o debilita –incluso elimina– algún espacio de la esfera jurídica de los particulares, bien porque se le priva de un derecho, bien porque se le impone un deber u obligación,* ***siempre como consecuencia de la generación de una responsabilidad derivada de la actitud de los mismos****”. Carretero Pérez y Carretero Sánchez se refieren a el como “un mal jurídico que la Administración infringe a un administrado,* ***responsable de una conducta reprensible antecedente****”. Por su parte, para Suay Rincón la sanción administrativa es la “irrogación de un mal: la sanción administrativa es, como se sabe, un acto de gravamen, un acto, por tanto, que disminuye o debilita la esfera jurídica de los particulares, bien sea mediante la privación de un derecho (interdicción de una determinada actividad, sanción interdictiva), bien mediante la imposición de un deber antes inexistente (condena al pago de una suma de dinero: sanción pecuniaria)”. En opinión de Gamero Casado, la sanción administrativa consiste en “la privación, restricción o suspensión de determinados derechos o bienes jurídicos del sujeto responsable de la infracción,* ***precisamente como reacción –castigo– a la comisión de la misma****.”[[2]](#footnote-1)*

Resulta evidente el fin punitivo que persigue la sanción administrativa, como expresión máxima de la potestad sancionadora estatal, siendo que de su concepto mismo se distinguen tres elementos que deben ser tomados en consideración: a) la carga o retribución negativa que se le impone al individuo al aplicarse la sanción, b) el gravamen impuesto debe necesariamente ser consecuencia de una conducta lesiva a un bien jurídico protegido, mismos que deben ser recogidos por una infracción administrativa previamente tipificada y c) el poder que ostentan las Autoridades Administrativas para imponer las sanciones, aspecto que ya se ha venido desarrollando, y que constituye precisamente la potestad sancionadora de la Administración. Por lo tanto, la imposición de una sanción administrativa será resultado de la transgresión de una norma previamente establecida, justificándose así, la puesta en marcha del engranaje que constituye la potestad sancionadora de la Administración cuando se verifiquen y respalden los elementos fácticos y normativos que justifiquen dicho accionar, en relación con el tipo infraccional establecido por el Ordenamiento Jurídico.

De esta forma, al tratarse el objeto de la presente litis de la posible aplicación de una sanción, al estimar la Aduana de Caldera que se ha cometido una infracción tributaria aduanera contraviniendo o vulnerando las disposiciones del régimen jurídico imperante en la materia, debe tenerse presente que si bien la normativa aduanera faculta para imponer sanciones a quienes resulten responsables de su comisión, en específico los artículos 6, 13, 24 inciso i), 231 a 235 LGA y concordantes de su Reglamento (en adelante RLGA), dentro del procedimiento sancionatorio aplicable en sede administrativa deben respetarse una serie de principios y garantías constitucionales del Derecho Penal, pero con sus respectivos matices. Dentro de dichos principios se encuentran como fundamentales la tipicidad, antijuridicidad y culpabilidad, mismos que conforman la Teoría del Delito[[3]](#footnote-2), como delimitadores de las normas del Derecho Penal y cuya aplicación respecto al análisis de las sanciones administrativas, ha sido reconocida por la Sala Constitucional:

*“En cuanto a los principios aplicables al régimen sancionatorio administrativo, se ha establecido que éstos tienden a asimilarse a los que rigen en el Derecho Penal, pues, ambos son manifestaciones del poder punitivo del Estado e implican la restricción o privación de derechos, con la finalidad de tutelar ciertos intereses. Tanto las normas sancionatorias administrativas como las penales poseen una estructura y funcionamiento similar: la verificación de la conducta prevista produce como consecuencia jurídica una sanción. El Derecho de la Constitución impone límites al derecho sancionador, que deben ser observados tanto en sede penal como en la administrativa; ciertamente, en este último caso con determinados matices que se originan en la diversa naturaleza de ambos: / "Como reiteradamente ya ha señalado esta Sala, al menos a nivel de principios, no puede desconocerse una tendencia asimilativa de las sanciones administrativas 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 el se extraen son de estricto acatamiento por las autoridades encargadas de realizar cualquier procedimiento administrativo que tenga por objeto o produzca un resultado sancionador." (resolución N° 1484-96) "...las diferencias procedimentales existentes entre las sanciones aplicables a infracciones y a delitos, no pueden conducir a ignorar en el ámbito del procedimiento administrativo las garantías de los ciudadanos, en efecto, los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al derecho administrativo sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado." (resolución N° 3929-95). Así, la tendencia inequívoca de este Tribunal ha sido pronunciarse a favor de la aplicación, aunque ciertamente con variaciones, de los principios rectores del orden penal al derecho administrativo sancionador, de manera que resultan de aplicación a las infracciones administrativas mutatis mutandis los principios de legalidad, tipicidad y culpabilidad propios de los delitos." (Sentencia 2000-08193 de las quince horas cinco minutos del trece de setiembre del dos mil)[[4]](#footnote-3)*

Es decir, la **Teoría del Delito** obliga a que se haga un análisis jerarquizado de sus componentes, partiendo de la tipicidad, pues solo la conducta típica puede servir de base a las posteriores valoraciones, correspondiendo seguidamente el examen de antijuridicidad, es decir, si la conducta típica fue realizada o no conforme a derecho violentando un bien jurídico protegido, y si existiera alguna causa de justificación se excluye la infracción, finalmente, una vez justificado que la conducta es típica y antijurídica, se debe comprobar si el sujeto activo de la infracción imputada poseía las condiciones mínimas indispensables para atribuirle el hecho y haber podido ajustar su conducta a lo establecido por el Ordenamiento Jurídico, es decir, su culpabilidad.

En aplicación de lo expuesto, procede en consecuencia determinar si en el presente asunto el desarrollo de los señalados estadios se ha respetado por parte de la Autoridad Aduanera al momento de aplicar la multa que nos ocupa.

**Tipicidad:** El principio de tipicidad es un derivado del principio de legalidad consagrado en el numeral 11 de la Constitución Política y de la LGAP, lo mismo que en materia aduanera en el artículo 108 del CAUCA[[5]](#footnote-4), íntimamente relacionado con el principio de seguridad jurídica; el mismo se encuentra dispuesto, al igual que otros principios concernientes a la materia represiva estatal, en el artículo 39 de nuestra Constitución Política:

“A nadie se hará sufrir pena sino por delito, cuasidelito o falta sancionadas por ley anterior y en virtud de sentencia firme dictada por autoridad competente, previa audiencia concedida al indiciado para ejercitar su defensa y mediante la necesaria demostración de la culpabilidad ...”

Así, se exige que las conductas sancionadas se encuentren establecidas previamente en un tipo infraccional, de esta forma, para que una conducta sea constitutiva de una infracción no es suficiente que sea contraria a derecho, es necesario que además esté tipificada, sea que se encuentre plenamente descrita en una norma; esto obedece a exigencias de seguridad jurídica, pues siendo materia represiva, es necesario que los administrados sujetos a un procedimiento sancionatorio puedan tener entero conocimiento de cuáles son las acciones que deben abstenerse de cometer, so pena de incurrir en una conducta infraccional.

El tipo se constituye en una descripción de un acto omisivo o activo, establecido en un presupuesto jurídico de una ley anterior, mientras que la tipicidad es la adecuación o subsunción de una conducta humana, concreta y voluntaria, al tipo, sea a la descripción hecha en la ley, configurándose en el primer elemento de la conducta punible. La teoría prevaleciente en doctrina y jurisprudencialmente, denominada “tipo complejo” organiza los elementos del mismo de la siguiente forma, *la divide en tipicidad objetiva, donde se en­cuentran los elementos normativos, descriptivos y subje­tivos; y subjetiva, donde se encuentra los elementos alter­nativos de dolo y culpa, ambos compuestos de elementos cognitivos y alternativos de dolo y culpa. En el caso del dolo, la acción debe ser realizada con conocimiento del hecho que se realiza y voluntad de llevarlo a cabo (nóte­se que no incluye el conocimiento de la ilicitud del hecho que se mantiene ubicado en la culpabilidad), y en el caso de la culpa, el aspecto cognitivo es la previsibilidad del resultado y el volitivo, el deseo y aceptación de los me­dios contrarios a derecho. La antijuricidad mantiene el mismo contenido de ausen­cia de justificación.”[[6]](#footnote-5).*

De esta forma, de conformidad con la teoría señalada, que se sigue en nuestro sistema penal y que por las razones ya apuntadas, con los matices pertinentes es de aplicación al materia sancionatoria que nos ocupa, resulta obligatorio a la hora de fundamentar un acto administrativo que desembocará en la aplicación de una sanción, hacer un examen de tipicidad, el cual consiste en examinar si la conducta desplegada por el sujeto imputado se ajusta a la descripción establecida por el legislador en un tipo infraccional, siendo que para ello, debe considerarse que tanto los elementos objetivos como subjetivos del tipo, se encuentren probados y estén presentes, dado que la ausencia de alguno de ellos, afecta la tipicidad en su totalidad, excluyéndola.

Para proceder con dicho análisis, tenemos que la norma aplicada en la especie por el A Quo es la establecida por el numeral 242 de la LGA, que reza:

*“Constituirá infracción tributaria aduanera y será sancionada con una multa de dos veces los tributos dejados de percibir, toda acción u omisión que signifique una vulneración del régimen jurídico aduanero que cause un perjuicio fiscal superior a quinientos pesos centroamericanos y no constituya delito ni infracción administrativa sancionable con suspensión del auxiliar de la función pública aduanera.”*

**Elementos objetivos del tipo:** Partiendo de los elementos brindados por el tipo transcrito, debemos en primer lugar establecer el sujeto activo de la acción prohibida que se imputa en la especie. Para el caso concreto, el sujeto activo, la persona que puede cometer la infracción de cita, y de acuerdo a lo estipulado en el artículo bajo análisis, no debe tener una condición especial previamente determinada por el legislador, es decir, no requiere necesariamente ser agente aduanero u otro auxiliar de la función pública, sino que cualquier persona que adecúe su conducta a lo establecido por la norma puede convertirse en sujeto activo de esta infracción. Así las cosas, no existe duda de que el agente aduanero **XXX**, que en todo caso tiene la condición de auxiliar de la función pública aduanera, definido por la legislación como aquellas *“personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, que participen habitualmente ante el Servicio Nacional de Aduanas, en nombre propio o de terceros, en la gestión aduanera.”[[7]](#footnote-6)*, puede ser autor de dicha infracción, no presentándose ningún problema en cuanto a la determinación de dicho elemento del tipo, siendo que con posterioridad, al analizar la culpabilidad del mismo, se ampliará el régimen de responsabilidades que el imputado estaba llamada a respetar y cuyo incumplimiento genera el reproche de que es objeto.

Continuando con este primer juicio de disvalor, la conducta o acción que se configura como núcleo del tipo, y que el legislador sancionó en este artículo, es la siguiente *“… toda acción u omisión que signifique una vulneración del régimen jurídico aduanero que cause un perjuicio fiscal superior a quinientos pesos centroamericanos y no constituya delito ni infracción administrativa sancionable con suspensión del auxiliar de la función pública aduanera*.

Se desprende de la lectura de la figura infraccional, que la acción o la omisión del sujeto, para que pueda ser sancionada, sea reputada como típica, debe reunir todas y cada una de de las siguientes cuatro condiciones, mismas que serán analizadas de seguido:

1. *que infrinja el régimen jurídico aduanero.*
2. *que cause perjuicio mayor de $500.*
3. *que no sea delito.*
4. *que no esté sancionada con suspensión del auxiliar de la función pública aduanera.*

En relación con el primero de los elementos de la acción descrita por el tipo, y con el caso sometido a conocimiento de este Tribunal, se constata que la conducta que se le atribuye como reprochable al señor **XXX** está debidamente tipificada, toda vez que en la Declaración Aduanera de Importación número **XXX de 27 de mayo de 2014**,misma que según el numeral 33 de la LGA debe efectuar el agente aduanero bajo fe de juramento, el auxiliar de la función pública imputado **declaró incorrectamente** el origen de las mercancías, por cuanto durante el proceso de control inmediato el funcionario aduanero desaplicó el trato arancelario preferencial al amparo del TLC-CHINA, al considerar que el certificado de origen presentado no es posible aplicarlo, ya que presentaba inconsistencias en la casilla 5, dicho cambio generó una diferencia de impuestos a favor del Fisco en la suma de ¢512.847.49. **(Ver Hecho Probado 2)**

Para comprender las razones por las cuales la errónea declaración efectuada por el imputado y caracterizada supra vulnera el régimen jurídico aduanero, debe tenerse presente que declaración aduanera constituye el medio establecido para destinar las mercancías, de forma tal que es el consignatario a través de la declaración, el que libre y voluntariamente escoge las diferentes destinaciones a que pueden quedar sujetas las mercancías que se encuentren bajo control aduanero (ver artículo 109 LGA y 237 RLGA), cuya presentación le corresponde por regla general al agente aduanero, responsabilidad que le es establecida por el numeral 86 de la LGA, en el cual establece de forma **específica** los datos que se consideran necesarios para determinar la obligación tributaria aduanera, dentro de los cuales se encuentran precisamente las referencias a la descripción de la mercancía, el valor aduanero y origen de las mismas, aspectos que influyen directamente sobre elementos ajustados por la Autoridad Aduanera, siendo que a los efectos, el apuntado numeral reza:

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

Asimismo, el numeral 314 del RLGA especifica los datos que obligatoriamente debe contener la declaración aduanera, mismos que van a estar sostenidos por los principios de veracidad y exactitud que respalda la fe de juramento ante la cual se rinden. De esta forma, es evidente que el Ordenamiento Jurídico Aduanero ha establecido de forma específica los datos que deben rendirse por medio de la declaración aduanera, documento con base en el cual se formaliza la entrada o salida de mercancía del territorio nacional y su destinación al régimen requerido, poseyendo un carácter condicionante del despacho aduanero, individualizando, cuantificando y valorando la mercancía, siendo que los datos que la misma proporciona permiten a la Autoridad Aduanera el control, entre otros, de los elementos de la obligación tributaria aduanera y que finalmente incidirán en la recaudación en favor del Erario Público, siendo que a contrario sensu, la incorrecta declaración de los mismos se aleja de las disposiciones que la legislación ha señalado como necesarios, repercutiendo negativamente en la recaudación.

Por tanto, la tramitación de la Declaración Aduanera de Importación de referencia obligaba a quien la realizó, en su condición de agente aduanero auxiliar de la función pública aduanera, a la correcta presentación de la misma, con toda la información requerida por la normativa para determinar la obligación tributaria aduanera. Así las cosas, en el presente caso, al haberse declarado erróneamente los datos relativos al verdadero origen de la mercancía amparada al DUA de cita, en estricta aplicación de la legislación aduanera, se determina que se está ante una acción que en efecto quebrantó el régimen jurídico aduanero, dado que los elementos que incorrectamente se declararon se vinculan con las funciones de control y recaudación que competen a la Autoridad Aduanera. En la especie, sin entrar al análisis del fondo de las razones que dieron pie al ajuste de la obligación tributaria aduanera, puesto que el mismo está firme, se tienen por ciertos los hechos que constan en expediente al respecto, partiendo por tanto que el recurrente declaró, al momento de presentar la Declaración Aduanera de Importación número **XXX**, ante la Aduana, incorrectamente los datos relacionados con el origen de las mercancías, incumpliendo lo prescrito en el artículo 86 de la LGA y 314 de su Reglamento, siendo que para comprender la trascendencia de la violación al régimen aduanero que conlleva la actuación desplegada por el imputado, debe hacerse referencia a los elementos de la obligación tributaria aduanera que se declararon incorrectamente, lo cual permite apreciar la gravedad de la falta que al mismo se le imputa.

Así, tenemos lo que se le reprocha al señor **XXX** es que con la Declaración Aduanera de Importación de cita, declaró incorrectamente el origen de las mercancías, por cuanto durante el proceso de control inmediato el funcionario aduanero desaplicó el trato arancelario preferencial al amparo del TLC-CA-CHINA, al considerar que el certificado de origen presentado no es posible aplicarlo, ya que presentaba inconsistencias en la casilla 5, ajuste llevado a cabo en el procedimiento de despacho que causaron perjuicio fiscal en la suma de ¢512.847.49, por lo tanto, se verifica en la especie que la declaración efectuada por el señor **XXX** efectivamente significó una vulneración al régimen jurídico aduanero, siendo que el origen de la mercancía amparada al DUA de referencia, fue incorrecto, constituyéndose en desatenciones sobre aspectos que específicamente se encuentran dispuestos por la legislación aduanera y que incidieron directamente sobre la obligación tributaria aduanera declarada.

Continuando con el análisis deltipo infraccional, tenemos que el mismo señala la necesidad que la conducta imputada cause perjuicio fiscal, estableciendo el monto mínimo correspondiente.

Como se desarrollará al momento de verificar la lesión al bien jurídico protegido, el cual se encuentra en relación directa con este aspecto del núcleo del tipo infraccional, es claro que en la especie el perjuicio fiscal se consumó desde el momento en que el agente aduanero consignó erróneamente los datos ya señalados respecto del verdadero origen de la mercancía nacionalizada, cancelando un monto menor al que correspondía por concepto de impuestos, siendo irrelevante la consecuente cancelación de la totalidad de los tributos conforme a las modificaciones operadas, dado que el perjuicio fiscal ya se había configurado, habida cuenta de que el hecho ilícito se alcanza en el momento mismo en que se efectúa la declaración, dado que la falta de veracidad o exactitud de las declaraciones atenta contra la falta de ingreso al Erario Público del importe correspondiente por tributos, cuya percepción le está encomendada como parte de sus funciones al Servicio Nacional de Aduanas.

Respecto al monto de dicho perjuicio, no cabe duda de que la diferencia en el monto de impuestos que se derivó por la incorrecta declaración del origen de la mercancía amparada a la **Declaración XXX de 27/05/2014**, generó un perjuicio fiscal mayor a quinientos pesos centroamericanos, ya que el monto o diferencia de impuestos no declarados fue de ¢512.847.49, según consta en el expediente, y siendo que a la fecha en que surge el hecho generador de la obligación tributaria aduanera (el momento de la aceptación según el artículo 55 LGA), el tipo de cambio del colón respecto del dólar era de ¢559.77 según consta en el la Declaración Aduanera, sin lugar a dudas el perjuicio generado es superior a quinientos pesos centroamericanos.

De esta forma, se comprueba en la configuración del cuadro fáctico bajo análisis, la existencia de un perjuicio fiscal y el monto del mismo, lo cual directamente se encuentra asociado con la vulneración al bien jurídico protegido por el tipo infraccional, constituido por el patrimonio de la Hacienda Pública en cuanto a los ingresos públicos concretados en tributos y también de forma colateral en cuanto a los medios para su consecución, en relación a la función o actividad de control, en relación al cumplimiento de deberes formales, aspectos que serán ampliados al efectuar el análisis de la antijuridicidad material.

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

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

Finalmente, respecto al elemento del tipo que dispone que la conducta imputada no debe estar sancionada con suspensión del auxiliar de la función pública aduanera, procede revisar los artículos 237, 238, 239, 240 y 241 de la LGA, que son las normas que en nuestro medio, sancionan con suspensión de actividades al auxiliar de la función pública aduanera que adecúe su conducta a lo que en ellas se dispone, resultando evidente de su comprobación, que los hechos del presente caso, no encuadran en ninguna de ellas.

Así las cosas, la conducta del agente aduanero se adecúa en términos objetivos a las condiciones del tipo establecido por el artículo 242 de la LGA, restando analizar su configuración subjetiva.

**Elemento subjetivo del tipo:** Procede examinar si en la especie puede demostrarse que la actuación del imputado en relación a la acción cuya tipicidad objetiva se demostró fehacientemente, supone dolo o culpa, lo anterior dado que ambos aspectos conforman la tipicidad subjetiva.

Debe realizarse entonces una valoración de la conducta del posible infractor, lo cual requiere necesariamente del análisis de la voluntad del sujeto que cometió la conducta ya objetivamente tipificada, su intención o bien la previsibilidad que él mismo tuvo del resultado final, dado que **existe una relación inseparable entre el hecho tipificado y el aspecto intencional del mismo**. En las acciones cometidas dolosamente, la representación mental del autor alcanza a los elementos del tipo objetivo y el resultado, dado que él mismo obra sabiendo lo que hace[[8]](#footnote-7), por lo que se entiende el dolo como conocimiento y voluntad de realizar la conducta infraccional. Por su parte, la culpa se caracteriza por una **falta al deber de cuidado** que produce un resultado previsible y evitable, debiendo existir una relación de determinación entre ambos aspectos. De esta forma, de no concurrir alguno de los dos elementos, la acción no es sancionable.

En la especie, ciertamente no existe duda que el imputado, en su condición de agente aduanero especialista en la materia y cuya intervención resulta de obligado acatamiento según lo dispuesto por el numeral 37 de la LGA, fue quien elaboró la Declaración Aduanera con los datos que se han reputado incorrectos. Asimismo, de acuerdo a las circunstancias profesionales del mismo, es claro que conocía los deberes a que estaba sujeto y las consecuencias de su conducta, aspecto que de seguido se desarrollará ampliamente, bastando a los efectos dejar establecido que en razón de ello pudo prever el resultado en caso de no realizar la declaración de los datos correctamente, pero no existe prueba en expediente que permita tener por demostrado que la actuación del señor **XXX** haya sido cometida con intención, esto es, que haya presentado la declaración de marras con errores u omisiones en forma deliberada, pretendiendo burlar al Fisco y queriendo ese resultado.

Contrariamente a lo que señala el recurrente, si se logra demostrar en la especie la configuración de la culpa en el actuar del imputado, existiendo una clara y directa relación de causalidad entre la presentación y transmisión de la declaración con los datos incorrectos, la falta de diligencia del señor **XXX** y el perjuicio fiscal establecido por el tipo infraccional. Como profesional en la materia, el inculpado tenía la obligación de declarar correctamente los datos de la mercancía amparada a la Declaración Aduanera que nos ocupa, dado que la misma resulta ser autodeterminada, por lo que se rige por el principio de veracidad y exactitud de la manifestación de la mercancía que es objeto de una operación o destinación aduanera, a pesar de lo cual, declaró incorrectamente el verdadero origen de la mercancía de referencia, aspecto que forma parte de los elementos de la obligación tributaria aduanera. De ahí que, deviene necesario hacer referencia al marco legal sobre las responsabilidades que prescribe la normativa supranacional y la LGA para los agentes aduaneros, a efecto de precisar el deber de cuidado que se omitió en la especie.

El concepto del agente aduanero se encuentra en el numeral 16 del CAUCA III, que lo define como un auxiliar de la función pública aduanera autorizado para actuar habitualmente, en nombre de terceros en los trámites, regímenes y operaciones aduaneras, en su carácter de persona natural, con las condiciones establecidas en ese Código, su Reglamento y la legislación nacional. Por su parte, el artículo 20 del RECAUCA reitera, entre las obligaciones específicas, el desempeño personal de sus funciones, salvo las excepciones de ley. Las anteriores disposiciones deben correlacionarse con lo señalado en la LGA, norma que establece el marco jurídico dentro del cual debe actuar el agente y sus sanciones en caso de incumplimiento, específicamente en el artículo 33 del mismo cuerpo normativo, que define el concepto de agente aduanero.

De lo referido podemos extraer su condición de profesional, asesor de comercio exterior, la prestación habitual de sus servicios y su carácter de auxiliar de la función pública, lo que implica que su actividad está destinada al interés público y es por ello que existe una regulación vía ley y reglamento de su intervención. Lo anterior implica un rol protagónico de los auxiliares de la función pública aduanera, a quienes nuestra legislación aduanera los concibe como cogestores de la administración pública[[9]](#footnote-8), lo cual envuelve, como ya se indicó, un régimen especial de responsabilidades, al contar con mayores requisitos y obligaciones, entre las cuales destaca el deber de colaboración en el control, puesto que les corresponde, entre otras, velar por el cumplimiento de las obligaciones aduaneras y por la agilización de procedimientos y trámites, de conformidad con lo consignado por los numerales 13 a 21 CAUCA III. En efecto, como lo ha venido reiterando este Tribunal, desde su creación y en vasta jurisprudencia, y como igualmente lo ha reconocido la Sala Constitucional, los auxiliares de la función pública tienen un rol preponderante frente al Estado y no son simples intermediarios, posición vertida en el Voto número 00843-2002 del 30 de enero del 2002, mediante el cual analizó las responsabilidades del agente aduanero.

De ahí la especial importancia que para el Fisco tiene la participación de este auxiliar de la función pública en el procedimiento de despacho, al punto de que partiendo del principio de buena fe y responsabilidad de sus actuaciones le ha delegado parte de la gestión aduanera. Paralelamente a ello, el agente por tal cogestoría ha asumido un régimen de responsabilidad no sólo frente a su cliente sino también ante el Fisco, por el ejercicio de su representación legal. Dentro de ese orden de ideas, los agentes aduaneros están sujetos de manera directa a los deberes y obligaciones que le impone la ley en virtud de su carácter de munera pública, habiéndose establecido de forma clara y directa el ámbito de su responsabilidad, por lo que al definirse tan manifiestamente la misma, el régimen de obligaciones revierte un especial carácter por la condición propia de estos sujetos. Es por ello que del Ordenamiento Jurídico Aduanero, derivan una serie de deberes determinados para el agente aduanero, en virtud de una relación jurídica preestablecida, que la doctrina ha llamado: relaciones de sujeción especial[[10]](#footnote-9) o relaciones especiales jurídico-administrativas[[11]](#footnote-10) como es, entre otras, la existente entre la Administración Aduanera y el auxiliar de la función pública.

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

Concretamente, de conformidad con lo estipulado por el numeral 86 de la LGA,según se señaló supra, **se detalla la responsabilidad del agente aduanero en la declaración de los datos que el Ordenamiento Jurídico exige al efecto**, **e inclusive la obligatoriedad de tomar todas las previsiones requeridas para realizar la correcta declaración aduanera**, **siendo por tanto imperativo para el agente suministrar la información y los datos necesarios para determinar la obligación tributaria aduanera**.

Con base en lo expuesto, tenemos que aún y cuando el señor **XXX**, como profesional en la materia, tenía el conocimiento para efectuar la Declaración Aduanera de cita correctamente, además que los agentes aduaneros cuentan con una serie de herramientas para realizar comedidamente las declaraciones aduaneras, es claro que objetivamente se omitió un deber de cuidado, y subjetivamente se prescindió de los medios que el propio Ordenamiento Jurídico tiene dispuestos para cumplir con ese deber, todo ello consciente y voluntariamente, pese a que el resultado era previsible, máxime la condición profesional del recurrente, es decir, el mismo conocía que de no contar con toda la información necesaria y de verificar las características de la mercancía, lo mismo que los documentos que amparaban la importación, se podría producir una incorrecta declaración que podría acarrear una errada determinación de la obligación tributaria aduanera y por ende ocasionaría un perjuicio al Fisco, siendo que la observancia del agente aduanero de una conducta conforme a derecho hubiera evitado el daño, por lo que es claro en la especie el vínculo de causalidad entre omisión al deber de cuidado y resultado.

Nótese como las circunstancias personales del imputada, al configurarse en un agente aduanero, profesional en materia aduanera y en comercio internacional, lo hacían una persona con capacidad suficiente para prever y conocer la obligación de declarar correctamente de la Declaración Aduanera de cita y ajustar su conducta a ello. En igual forma, el resultado era perfectamente previsible y evitable por parte del sujeto activo de la infracción, de haber atendido el deber de cuidado que le era exigible. Téngase presente que la responsabilidad descansa en el libre albedrío, que es la facultad humana de dirigir la conducta según los dictados de la razón propia y de la voluntad del individuo, siendo que bajo esta premisa, el señor **XXX** actuó con plena libertad a la hora de declarar bajo la fe de juramento las características y el origen de la mercancía en cuestión, con pleno conocimiento de las obligaciones que le eran exigidas; en síntesis, contó con absoluta libertad para decidir si adecuaba o no su actuación a lo que la legislación aduanera le requería.

Así, considera este Colegio que la infracción en el presente caso se puede imputar a título de culpa, en el tanto no es razonable que el recurrente teniendo los conocimientos técnicos necesarios así como los instrumentos tecnológicos y jurídicos pertinentes para realizar una correcta declaración, haya realizado una declaración aduanera que por ley, se realiza bajo fe de juramento, con los errores ya señalados, dada su responsabilidad como cogestor del Fisco.

En otras palabras, en el presente asunto la culpa se asienta en la violación del deber de presentar la declaración aduanera de importación correctamente, sin inexactitudes ni errores, esto es, incluyendo conforme a derecho todos los datos necesarios según lo establecido por el artículo 86 de la LGA, no existiendo por parte del señor **XXX** la diligencia mínima que implica el ejercicio de una actividad especializada de un agente aduanero. Resulta evidente que el agente aduanero imputado actuó sin la cautela o precaución necesarias para evitar el resultado perjudicial, por lo que es posible establecer el nexo causal entre la falta de cuidado atribuida y el resultado producido. De esta forma, la conducta desplegada por el señor **XXX** resulta subjetivamente típica de la infracción que se está analizando, de la cual ya se había comprobado su adecuación objetiva, por lo que debe continuarse con el análisis de antijuridicidad, con el fin de seguir con el estudio de los elementos fundamentales que permitan controlar el iter lógico seguido por el A Quo para imponer la sanción de cita, todo ello dado que ya se efectuó el encuadramiento de tipicidad, restando establecer si los hechos imputados son lesivos de un bien jurídico tutelado, si existía permisión alguna y finalmente, si no era así, proceder de inmediato al análisis de culpabilidad.

**Antijuridicidad:** Se constituye en un atributo con que se califica al comportamiento típico, para señalar que el mismo resulta contrario al Ordenamiento Jurídico, constituyendo de esta forma uno de los elementos esenciales del ilícito administrativo, por lo que la comisión culpable de conductas tipificadas como infracciones, tal y como acontece en la especie, no podrán ser sancionadas a menos que las mismas supongan un comportamiento contrario al régimen jurídico, siendo que para establecer tal circunstancia, es necesario el análisis de las causas de justificación, o lo que se conoce como antijuridicidad formal, y la afectación o puesta en peligro del bien jurídico tutelado, o antijuridicidad material, “… *una acción antijurídica es* ***formalmente*** *antijurídica en la medida en que contraviene una prohibición o mandato legal; y es* ***materialmente*** *antijurídica en la medida en que en el se plasma una lesión de bienes jurídicos socialmente nociva, y que no se puede combatir suficientemente con medios extrapenales…”[[12]](#footnote-11). (El resaltado no corresponde al original)*

**Antijuridicidad formal:** El primero de los aspectos que se debe ventilar a nivel de la antijuridicidad, es que no exista ningún permiso o justificación por parte del Ordenamiento Jurídico para la conducta típica desplegada por el imputado, sea que no concurra ninguna causa de justificación, lo cual determinaría la inexigibilidad de responsabilidad. El autor costarricense Francisco Castillo González expone esta idea al señalar:

*"Conforme a lo anterior, en la estructura tripartita del delito, que sigue la doctrina dominante, la cual distingue entre tipicidad, antijuridicidad y culpabilidad, las causas de justificación pertenecen a la antijuridicidad. El juicio de antijuridicidad definitivo se da en un caso concreto cuando ha ocurrido la realización del tipo penal y no existe una causa de justificación. Las causas de justificación son, desde el punto de vista, principios jurídicos que establecen permisiones bajo determinadas circunstancias; es decir, que dejan sin efecto el tipo prohibitivo (que proscribe o que manda algo), en tanto que cuando ellas existen el comportamiento típico no es antijurídico. La antijuridicidad, si se realizó el tipo penal, es una pregunta negativa, en el sentido, de que el aplicador del derecho solamente se pregunta por la no existencia de la causa de justificación. Y el orden en que deben plantearse las preguntas en un caso práctico también está establecido: primero, debe verse la realización del tipo; una vez determinado este problema debe el juzgador preguntarse si no hay la ausencia de una causa de justificación, para establecer la existencia de un hecho típico y antijurídico. Para la relación entre la tipicidad, es decir, para la coincidencia del comportamiento con un delito tipo descrito en la ley y la norma prohibitiva violada, y la antijuridicidad, vale lo siguiente: Por medio de la realización del tipo se realiza lo injusto típico, pero esta realización está condicionada a que el comportamiento típico no esté justificado. Por ello, la tipicidad del hecho implica un juicio de valor negativo provisional, mientras que la ausencia o la exclusión de una causa de justificación, posibilita un definitivo juicio de disvalor sobre el hecho concreto. Vista desde este ángulo, la tipicidad "indicia" la antijuridicidad."[[13]](#footnote-12)*

De esta forma, en relación a posibles eximentes de culpabilidad, considera este Colegiado que en la especie no se ha configurado la existencia de ninguna de las causales contenidas en el numeral 231 de la LGA[[14]](#footnote-13), mismas que excluirían la antijuridicidad y convertirían la conducta típica y aparentemente contraria a derecho del imputado, según el estudio ya efectuado, en una conducta lícita y permitida.

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

Asimismo, no se da la fuerza mayor, por la que se entiende un evento o acontecimiento que no haya podido preverse o que, siendo previsto no ha podido resistirse[[16]](#footnote-15), ni el caso fortuito[[17]](#footnote-16) o evento que, a pesar de que se pudo prever, no se podía evitar aunque el agente haya ejecutado un hecho con la observancia de todas las cautelas debidas. La situación que operó en el presente asunto, es totalmente previsible tal y como quedó evidenciado al momento de determinar la culpa de la actuación del imputado, ya que dependía en todo momento de la voluntad del hombre y pudo evitarse, siendo que como ya se señaló en el apartado de la tipicidad subjetiva, el agente aduanero pudo tomar las medidas necesarias para no efectuar una incorrecta declaración aplicando un valor aduanero que no correspondía, sin que existan circunstancias o causas que justifiquen su accionar, tal y como ha quedado debidamente demostrado supra.

**Antijuridicidad material:** No basta que la conducta imputada se ajuste objetiva y subjetivamente a los diferentes elementos que conforman la norma infraccional, y que no existan causales que justifiquen el accionar del imputado, es necesario también que el bien jurídico protegido por el tipo aplicado, se haya lesionado o puesto en peligro en razón de las actuaciones del sujeto accionado.

El bien jurídico se constituye en el *“para qué del tipo se convierte en una herramienta que posibilita la interpretación teleológica (de acuerdo a los fines de la ley) de la norma jurídica, es decir, un método de interpretación que trasciende del mero estudio formal de la norma al incluir en él el objeto de protección de la misma, cuya lesión constituye el contenido sustancial del delito. La importancia del análisis del bien jurídico como herramienta metodológica radica en que el valor de certeza del derecho (tutelado por el principio de legalidad criminal), a la hora de la interpretación de la norma, viene precisamente de entender como protegido sólo aquello que el valor jurídico quiso proteger ni más ni menos.”.[[18]](#footnote-17)*

Respecto del tipo dispuesto por el numeral 242 de la LGA, la propia Sala Constitucional, al resolver la Acción de Inconstitucionalidad[[19]](#footnote-18) delimitó la configuración del bien jurídico tutelado por dicha norma infraccional, indicando a los efectos:

*“…****Como punto de partida, la Sala observa que la disposición legal cuestionada persigue proteger el patrimonio de la Hacienda Pública****, en la medida que sanciona cualquier acción u omisión contraria al régimen aduanero que conlleve un perjuicio fiscal superior a cien pesos centroamericanos. Efectivamente, el umbral económico (cien pesos) es señal clara del vínculo existente entre la infracción aduanera y la sanción prevista en la norma.* ***Naturalmente, también es plausible visualizar el cumplimiento de los deberes formales que inciden en el ejercicio de las facultades de control y verificación aduanera como bien jurídico tutelado, pero únicamente de manera secundaria.*** *Se reitera que la finalidad de la norma es proteger e incentivar el correcto funcionamiento y, por ende, la adecuada recaudación impositiva del sistema tributario aduanero,* ***lo que tiene como objetivo primario resguardar el principal bien jurídico tutelado: el patrimonio de la Hacienda Pública****. ...”* (El resaltado no corresponde al original)

De esta forma, el bien jurídico protegido por la infracción tributaria aduanera es el patrimonio de la Hacienda Públi­ca, siendo además, como lo señala el Tribunal Constitucional, que se reconoce la existencia de un bien jurídico mediato, que es el representado por el cumplimiento de los deberes formales que repercuten sobre las facultades de control que ostenta la Autoridad Aduanera, puesto que el imputado cumplió incorrectamente con la autodeclaración, lo cual resulta ser única y exclusiva responsabilidad del agente aduanero. Por lo tanto, la norma infraccional aplicada en la especie permite la protección al Erario Público, comprendiendo, siempre en directa relación con el resguardo de su bien jurídico inmediato, finalidades que trascienden hacia la vulneración de los deberes que se derivan de la función tributaria-aduanera, ello sin pretender delimitar el bien jurídico protegido en un simple incumplimiento de un deber, sino que el mismo posee como parámetro directo, el patrimonio de la Hacienda Pública.

A los efectos, debe tenerse presente que en la evolución del comercio internacional, la Aduana ha tenido que modificar su rol tradicional, debiendo actualmente coadyuvar al desarrollo del comercio exterior, apoyándolo y para tales efectos debe tener claras cuáles son sus funciones básicas y cómo debe desempeñarlas para lograr la competitividad requerida, para lo cual ha de referirse necesariamente a **la percepción o recaudación eficiente de tributos, y al control del tráfico internacional de mercancías**. No existe duda de que la función de control de la Autoridad Aduanera en el ingreso y egreso de las mercancías afectas al comercio internacional incide en la recaudación, siendo éste último aspecto, en relación a la imputación que nos ocupa, el que posee la mayor preponderancia para la protección efectuada por el tipo infraccional aplicado. Por lo tanto, en materia aduanera, debemos tener presente que es por medio de la declaración aduanera que se da a conocer a la Aduana los datos relevantes de la operación y de la mercancía involucrada, lo que ha de permitir que el control se efectúe de forma más eficiente, para que se logré la función de recaudación fiscal tal cual corresponde. En el caso, el perjuicio al patrimonio de la Hacienda Pública se causó, se consumó en el momento mismo en que el agente aduanero consignó en forma errónea los datos concernientes a la importación de referencia, cancelando en consecuencia un monto menor al que correspondía por concepto de impuestos, motivo por el cual ante su gestión fue necesario corregir el error en el origen de la mercancía que declaró en el DUA de cita.

Con base en lo expuesto, en cuanto a la lesión al bien jurídico protegido, se logra establecer en autos que la conducta desplegada por el imputado afectó el patrimonio de la Hacienda Pública, su falta al deber de cuidado que se le imponía resultó idónea para producir el referido menoscabo, configurándose con ello la antijuridicidad formal de la imputación efectuada en la especie.

Establecida la antijuridicidad de la conducta acusada en la especie, tanto en su vertiente formal como material, resta examinar el conocimiento que de dicha antijuridicidad poseía el agente aduanero imputado y la exigibilidad de un comportamiento distinto respecto del mismo, que partirá del supuesto de que dicho autor, en el caso concreto, pudo comportarse de manera diferente a como lo hizo, es decir, tenía todas las posibilidades de no cometer el ilícito infraccional, por tener capacidad para motivarse y conocer el carácter ilegítimo de la conducta.

* **Culpabilidad:**

Conforme lo expuesto, en el último estadio por desarrollar en el presente análisis, debe establecerse si estamos ante una conducta culpable en sus diferentes aspectos; siendo que el reproche hacia la conducta que se ha demostrado típica y antijurídica, sobreviene por no haber actuado el agente aduanero como el derecho disponía cuando podía hacerlo, de acuerdo a ello, la culpabilidad se define como *“…el juicio de reproche personal que se dirige al sujeto por la razón de que, no obstante poder cumplir las normas jurídicas, llevó a cabo una acción cons­titutiva de un tipo penal; es decir, en atención a que realizó una conducta prevista como delito pese a que estaba en si­tuación de actuar de modo distinto…”[[20]](#footnote-19).* La reprochabilidad presupone la capacidad de motivarse por la norma, siendo que quien realiza un hecho típico y antijurídico, será culpable si podía obrar de otra manera; así, bajo la teoría del tipo complejo, que va de la mano con la teoría normativa de la culpabilidad, la estructuración del tipo tal y como se analizó supra, con el dolo y la culpa como aspectos alternativos del tipo subjetivo, la culpabilidad se reduce a la constatación de tres elementos: **la imputabilidad, el conocimiento del injusto y la exigibilidad de la conducta conforme a derecho**[[21]](#footnote-20).

Según se ha venido desarrollando, y de lo cual no existe prueba en contrario, al momento de la acción que da pie a la presente imputación, el agente aduanero **XXX** poseía la capacidad de comprender el carácter ilícito del hecho acusado y de determinarse de acuerdo con esa comprensión. No consta en autos elemento probatorio o argumento alguno que haga suponer que el recurrente no haya tenido la capacidad que le permitiera disponer de un cierto grado o ámbito de autodeterminación al momento de elaborar la Declaración Aduanera, por lo que el mismo era imputable. No constan bases para determinar la existencia de cualquier circunstancia que incidiera en la facultad de comprensión y en la capacidad de voluntad del sujeto acusado en relación con el ilícito infraccional, por lo que el mismo contaba al momento de presentar y aplicar el valor aduanero, con sus capacidades cognitivas y volitivas para comprender el carácter e implicaciones de las consecuencias de no cumplir con el deber de cuidado de elaborar correctamente la declaración que bajo fe de juramento prestaba, por lo que el imputado poseía la requerida capacidad de culpabilidad.

Por su parte, la atribución que supone la culpabilidad sólo tiene sentido frente a quien conoce que su hacer está prohibido, pues de lo contrario, este no tendría motivos para abstenerse de hacer lo que hizo. Así, el conocimiento de la ilicitud que implica la conciencia de que se actúa contra lo establecido por el Ordenamiento Jurídico, se excluye ya sea por error, por la ignorancia del carácter ilícito de lo que se hace, o ante la falsa creencia de que se actúa justificadamente, aspectos que no tienen asidero probatorio en la especie de haberse configurado, al punto que no forman parte de las defensas esgrimidas por el imputado. Se en­tiende que la norma solo puede motivar al individuo en la medida en que este pueda conocer, aún a grandes rasgos, el contenido de sus prohibiciones, a contrario sensu, si el sujeto desconoce que su actuación está prohibida, no tiene razón para abs­tenerse de su realización.

Al respecto, nótese como el agente aduanero al ser un profesional en materia aduanera y en comercio internacional, tiene plena capacidad de comprender la antijuridicidad de la conducta imputada, lo mismo que el hecho de que la misma no se adecua al régimen de responsabilidades al que se encuentra sometido, por lo tanto, no cabe duda de que nos encontramos ante una conducta típica y antijurídica, cuyo resultado era perfectamente previsible y evitable por parte del sujeto activo de la infracción, de haber atendido el deber de cuidado que le era exigible, siendo que el reproche personal de la conducta imputada se efectúa en razón de que el agente aduanero no ha respondido a los deberes a él impuestos por el régimen de responsabilidades impuestas por el Ordenamiento Jurídico, sin que consten en autos pruebas de circunstancias que de algu­na manera pueden haber afectado la falta al deber de cuidado que le demandaba la norma a la auxiliar de la función pública imputado. No se configura en el despliegue de las actuaciones del señor **XXX** la existencia de desconocimiento o ignorancia en torno al carácter ilícito del hecho, siendo que dada la condición que el mismo ostenta como auxiliar de la función pública, conocía que las circunstancias no permitían la declaración de los elementos de la obligación tributaria aduanera en los términos efectuado, estando lejos de poder suponer que su conducta no era prohibida. De los autos se logra constatar que el agente aduanero siempre tuvo claro su régimen de responsabilidad y lo que su incumplimiento implicaba, teniéndose por acreditado que concurría en el agente aduanero acusado el conocimiento actual de la ilicitud del acto imputado, mismo que como se analizó, se configura en una falta a su deber de cuidado; siendo que el sujeto activo de la infracción acusada, tuvo la posibilidad real de conocer el injusto, estando al tanto de su deber de ajustar su declaración a los lineamientos del Ordenamiento Jurídico Aduanero, sabiendo que la observancia de la norma le era exigible.

Finalmente, una vez que el sujeto tiene conciencia de la antijuricidad del acto, tal y como se ha comprobado que aconteció en la especie, tiene el deber de adecuar su conducta acorde con dicha com­prensión, precisamente para conducirse conforme al mandato que le impone el Ordenamiento Jurídico, siendo que la exigibilidad de actuar conforme a derecho está referida a la posibilidad real de que el sujeto imputado realice lo que se espera de él. Al respecto, como ya se adelantó, la falta al deber de cuidado acusado en la especie radica en los datos declarados erróneamente por parte del agente aduanero, mismos que son configurativos de la obligación tributaria aduanera, por lo que en relación a los mismos es que debe establecer la posibilidad que poseía el imputado al momento de los hechos de ajustarse a los lineamientos que la legislación aduanera le exigía.

De esta forma, el señor **XXX** debió haber ajustado su actuación para haber declarado correctamente el verdadero origen de las mercancías, lo cual no sucedió, dado que la Autoridad Aduanera procedió a desaplicar el trato preferencial procediendo a realizar el ajuste correspondiente según el Hecho Probado 2.

Con base en el juicio de exigibilidad efectuado, es posible imputar a el señor **XXX** la realización del injusto infraccional ya caracterizado supra, dado que tenía capacidad de comprender el carácter ilícito de los actos y de ajustar su conducta a esa comprensión, además de que conocía la ilicitud de su proceder sin que exista alguna causa que le impidiera realizar una conducta adecuada al Ordenamiento Jurídico Aduanero, por lo tanto, la acción típica y antijurídica desarrollada en la especie, pueda serle atribuida al sujeto imputado como una conducta libre y voluntaria y por ende, pueda serle reprochada,mediante la imposición de la sanción prevista para la infracción concreta.

En razón de lo expuesto, a las consideraciones de hecho y de derecho y en atención a la evidente y demostrada violación del deber de atención y diligencia por parte del agente recurrente en la especie, en virtud de que no tuvo la debida diligencia al momento de presentar la declaración, lo cual evidencia que con un poco más de atención, estudio y cuidado, hubiera evitado la vulneración del régimen aduanero, por lo que siendo la negligencia, una de las formas en que se manifiesta la culpa, y al no operar eximentes de responsabilidad, mediando la aplicación de la sana crítica a la hora de valorar los elementos probatorios existentes en autos, y con base en los razonamientos expuestos, es que éste Colegiado no vislumbra duda razonable alguna, que impida la aplicación de la sanción objeto de la presente litis en contra del aquí recurrente, bastando a los efectos, dejar establecida la contundencia con la cual este Tribunal considera a el agente aduanero imputado, como sujeto responsable de la infracción de marras.

De esta forma, descartándose la existencia de nulidad alguna que vicie el presente procedimiento, y habiéndose constatado que la conducta desplegada por el agente aduanero **XXX** se subsume a la infracción contenida en el numeral 242 de la LGA, poseyendo todos los elementos exigidos por el tipo, además de hallarse inmersa en la forma subjetiva de la culpa, comprobándose la violación al bien jurídico protegido sin que se encuentre amparada por una causa de justificación, considera este Órgano de Alzada como correcta la imposición de la sanción de cita al recurrente, procediéndose a confirmar lo actuado por la Aduana donde le impone **una multa de ¢512.847.49, aplicándole la rebaja del 50% correspondiente del artículo 233 de la LGA**.

# POR TANTO

Con fundamento en el artículo 104 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano, artículos 198, 205 a 210 de la Ley General de Aduanas: Por mayoría este Tribunal resuelve declarar sin lugar el recurso y confirma la resolución recurrida. Remítase los autos a la oficina de origen. Voto salvado de los Licenciados Gómez Sánchez y Reyes Vargas, quienes declaran la nulidad del acto inicial, inclusive. **Notifíquese al recurrente al medio señalado: Correos electrónicos XXX y a la Aduana de Caldera por el medio disponible.**

**Loretta Rodríguez Muñoz**

**Presidenta**

**Luis Gómez Sánchez Elizabeth Barrantes Coto**

**Alejandra Céspedes Zamora Desiderio Soto Sequeira**

**Dick Rafael Reyes Vargas** **Shirley Contreras Briceño**

**Voto salvado del Licenciado Gómez Sánchez.** Me separo del voto de mayoría, en la Sentencia 238-2020 al apreciar que existe una nulidad de las actuaciones, misma que es alegada por el recurrente,

**Indebida imputación e intimación que afecta la motivación**. Sobre lo actuado en expediente, se determina en autos una falta de claridad y precisión sobre la fundamentación ofrecida por el A Quo en relación a la efectiva configuración de la responsabilidad subjetiva en la actuación del agente aduanero, respecto de la cual debía efectuarse una valoración de la conducta del posible infractor, en aras de mostrar la conexidad de la misma en relación a la acción típicamente objetiva, referenciado a un análisis de por qué se dio el error o incumplimiento y de cómo pudo evitarlo el auxiliar de la función pública imputado, dado que existe una relación inseparable entre el hecho tipificado y el aspecto intencional del mismo, considerando que en la especie se da una falta de la debida motivación de dicho aspecto subjetivo en los actos administrativos que concluyeron con la imposición de la multa de referencia, **se omite todo análisis sobre la responsabilidad subjetiva o de culpa conforme el artículo 39 de la Constitución Política**, ya que si bien la Administración puede imponer sanciones a los administrados por las transgresiones que del Ordenamiento Jurídico que éstos cometan, siempre y cuando se encuentren tales conductas tipificadas como infracción a través de un tipo legal y se hayan cumplido a cabalidad el debido proceso con absoluto resguardo del derecho de defensa.

Por lo tanto, la imposición de una sanción administrativa será resultado de la transgresión de una norma previamente establecida y de la necesaria violación del bien jurídico protegido por la misma,todo lo cual ha de encontrarse debidamente justificado por parte del ente que pretende aplicar la potestad sancionadora. Así, se justificará la puesta en marcha del engranaje que constituye la potestad sancionadora de la Administración cuando se verifiquen los elementos fácticos, normativos y volitivos que justifiquen dicho accionar, en relación con el tipo infraccional establecido por el Ordenamiento Jurídico, situación que como ya se señaló y se analizará de seguido, no se cumple en relación a la imposición de las sanciones de marras.

De esta forma, desde el momento mismo de dictar el acto de apertura de un procedimiento sancionador, debe la Autoridad Administrativa consignar la adecuada intimación e imputación de los cargos que se atribuyen al investigado, individualizando las conductas y hechos que le son achacables como incumplidos, tanto en su **aspecto objetivo como subjetivo**, debiendo guardar relación con el tipo sancionador administrativo que estima típico de la conducta u omisión tenida por irregular, lo mismo que ha de **informarse al sujeto investigado las pruebas en que se sustentan los cargos imputados**.

La motivación del acto se encuentra en una relación directa con los derechos de intimación e imputación, que forman parte de los derechos al debido proceso y de defensa, no siendo válido iniciar un procedimiento mediante observaciones abstractas o indeterminadas, que impidan al sujeto destinatario del acto conocer a cabalidad los hechos y normas en que se fundamenta dicha acción administrativa; esto se realiza a través de un formal traslado de cargos, donde ha de formularse de manera expresa, concreta e integral las razones por las cuales se ha dado inicio a un procedimiento que en definitiva culminará con la imposición de una sanción, ello en aras de que el sujeto pasivo tenga la posibilidad de conocer qué hechos se le imputan y la responsabilidad que se le achaca, mediante la puesta en conocimiento del objeto, carácter y fines por los cuales se abre el respectivo procedimiento administrativo.

Es necesario que la Autoridad establezca una clara y directa relación de causalidad entre la acción u omisión imputada y la falta de diligencia o dolo del sujeto, según sea el caso, su intención o bien la previsibilidad que él mismo tuvo del resultado final, aspectos cuyo análisis se echan de menos en autos.

Específicamente, la tipicidad de la conducta reviste, además de una fase objetiva, relacionada con los elementos puros de la tipicidad para describir conductas, sujeto, verbo, circunstancias, tiempo, medios y modalidades, entre otros, con otro aspecto subjetivo, siendo este la representación o conocimiento del sujeto imputado, el estudio del dolo o la culpa, en relación precisamente de los elementos de la tipicidad objetiva.

No es aceptable, como sucede en autos, que el análisis de tipicidad se realice únicamente haciendo referencia al hecho de la **incorrecta declaración al no completar la casilla 5 del certificado de origen aplicado en la importación y que se imputa a título de culpa por el hecho de ser auxiliar de la función pública o en función del cargo que desempeña, sin analizar en que consiste la culpa*,*** se establece la culpa por el hecho de ser agente de aduanas, impone una sanción basado en la responsabilidad objetiva, lo que resulta contrario a los principios constitucionales. Lo anterior se demuestra cuando en el acto de inicio al referirse a la culpabilidad considera la aduana: “…*por tanto, vulnera el control aduanero, Corresponde ahora analizar, si tal supuesta actuación le resulta atribuible, a título de dolo o de culpa, es decir, se debe determinar si la misma constituye una conducta “reprochable”, toda vez que nadie puede ser sancionado, si previamente no se demuestra su culpabilidad, lo que en doctrina se ha denominado el elemento subjetivo de la conducta.…* *Se debe entonces, realizar una valoración subjetiva de la conducta del posible infractor, determinando la existencia del dolo o la culpa en su actuación. Varios connotados tratadistas coinciden, en que existe…”*, pero no entra a establecer esa presunta culpabilidad, por el contrario, se limita a decir “…*De esta manera, se presume que existe culpa del agente aduanero a título de negligencia, pues supuestamente ha cometido un descuido en la tramitación del DUA N° 002-2014-XXX, lo que ocasionó un perjuicio fiscal mayor a quinientos pesos centroamericanos y éste es quién está obligado a realizar su labor en forma diligente y responsable como Auxiliar de la Función Pública Aduanera en la prestación de servicios a terceros en los trámites aduaneros…”.* Como se puede observar no hay análisis de tipicidad ni culpabilidad, se limita la aduana a realizar enunciados generales sin entrar a desarrollar y establecer de que forma el error imputado impide el ejercicio de la potestad fiscalizadora, tampoco considera como y porque se vulnera el control aduanero, solo lo dice pero no hace una relación de los mismos con la conducta subjetiva del imputado, de igual forma establece que la acción se imputa culpa a título de negligencia sin ningún desarrollo directo del porqué, es claro que el único análisis de culpabilidad se hace en función a la condición de agente de aduanas, es omiso completamente en establecer en que consiste la culpa, porque el agente es o fue negligente en su actuar, lo que implica es la imposición automática o directa de una sanción por el hecho de ser agente aduanero, es una sanción objetiva.

Se le citan las normas que al efecto señalan las obligaciones previstas en la normativa aduanera, sus obligaciones y deberes como agente de aduanas, la jurisprudencia sobre el rol de auxiliar, todo para establecer el error ocurrido, pero sin realizar un análisis circunstanciado de toda esa información a la luz de los hechos suscitados con el ligamen de las razones por las cuales la Administración considera desde el inicio del procedimiento, que en la especie se podría configurar una responsabilidad subjetiva en el actuar del agente aduanero imputado, sea si éste ha conocido o previsto el riesgo que desplegaba su conducta, y siendo que en la especie se imputa la configuración del tipo a modo de culpa, cómo pudo evitarlo, cuál debió ser su conducta en apego al deber de cuidado que le exigía la normativa aduanera, ya que no basta con hacer una exposición de la teoría del delito respecto del elemento subjetivo, si no se señala para el caso la eventual responsabilidad del investigado, omitiendo en el acto de inicio del procedimiento sancionatorio realizar un análisis de culpabilidad, toda vez que ya desde ese momento, se debe analizar ese aspecto subjetivo de la conducta del posible infractor, precisamente como complemento de los hechos que se le imputan a efecto de que conozca desde su inicio las razones objetivas y las eventuales razones subjetivas del tipo, que hacen que la aduana realice un procedimiento tendiente a sancionar y de esa manera poder realizar una efectiva defensa.

Refleja la resolución, a criterio del suscrito, la imposición de la sanción en aplicación de una **responsabilidad objetiva en contra del auxiliar**, por el solo hecho de ser auxiliar al determinarse un error se impone la sanción, aplicando una especie de fórmula matemática: **auxiliar + error = sanción,** por el mero resultado que se da.El supuesto error, se imputa materialmente al **auxiliar de la función pública**, sujeto activo, de eso no existe duda, esto lo convierte en el sujeto activo en la norma invocada por la autoridad aduanera, pero ese elemento es valioso para identificar al sujeto infractor, falta demostrar que el sujeto incurrió en el hecho porque “… ***haya sido “querido” (doloso) o haya podido “preverse y evitarse” (que pueda existir culpa o imprudencia): “principio de dolo o culpa”…”***, no existe un análisis de la naturaleza del error, en qué consistió y porque la participación de los personeros o representantes para aplicar la sanción al auxiliar. En la Sentencia de este Tribunal N°283-2018, sobre el principio de intimación se estableció:

*“…Así, mediante tales derechos se persigue, no solamente que a la sociedad acusada le sean comunicados los hechos que se le imputan a sus representantes y que son fundamento fáctico del procedimiento, lo mismo que la especie normativa aplicada, ello en aras de que ejercite su defensa, sino que busca también, que exista identidad entre la imputación realizada y lo que finalmente será resuelto. En relación al primero de los objetivos, la Administración debe intimar los cargos de forma particularizada, ya que, no es viable que el administrado deba “averiguar” o “adivinar” cuáles son los cargos que se le atribuyen, dado que tal individualización fáctica y normativa forma parte de los deberes procedimentales de la Administración…".*

También en Sentencia 188-20015, el Tribunal considero sobre el principio de culpabilidad:

*“…Por su parte el principio de culpabilidad implica la* ***necesidad de demostrar la participación o responsabilidad subjetiva del presunto infractor,*** *es decir, debe respetarse el principio de culpabilidad, según el cual, no hay delito o infracción sin culpabilidad,* ***puesto que no se debe penar por lo producido causalmente sino por lo que se ha realizado culpablemente****. En consecuencia, el principio de culpabilidad que se encuentra recogida en el artículo 39 de nuestra Constitución Política, implica un juicio de reproche que se le debe formular al que pudiendo comportarse con arreglo a derecho no lo hace, siendo que sólo puede ser sancionado, aquel a quien la acción sancionada le pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente, es decir, no puede haber responsabilidad por el mero resultado o por la mera causación de un resultado, sino que se exige además, que se haya actuado con dolo o culpa.*

*Como ha señalado este Tribunal, la culpabilidad presupone la existencia de la imputabilidad o sea la condición del infractor que lo hace capaz de actuar culpablemente ya sea con dolo o culpa. Se fundamenta en el principio de que no hay pena sin culpa,* ***debiéndose demostrar en cada caso el elemento subjetivo****, esto es, que el recurrente efectivamente omitió el cumplimiento de la obligación y que no existe una causa eximente de responsabilidad, es decir que no argumenta ninguna justificación que permita establecer que no tiene culpa alguna o no le es reprochable la conducta, pues no dependía de su actuación los hechos atribuidos.*

*El autor Alejandro Nieto señala que* ***“el término “culpabilidad” se contrapone al de “inocencia”. En ese sentido, bajo la expresión “principio de culpabilidad” puede incluirse diferentes límites del ius puniendi, que tienen en común exigir, como presupuesto de la pena que pueda “culparse” a quien la sufra del hecho que la motiva. Para ello es preciso, en primer lugar, que no se haga responsable al sujeto de delitos ajenos: “principio de personalidad de las penas”. En segundo lugar, no pueden castigarse formas de ser, personalidades, puesto que la responsabilidad de su configuración por parte del sujeto es difícil de determinar, sino solo “conductas”, hechos: “principio de responsabilidad por el hecho” exigencia de un “Derecho Penal de hecho”.***

***Más no basta requerir que el hecho sea materialmente causado por el sujeto para que pueda hacérsele responsable de él; es preciso que el hecho haya sido “querido” (doloso) o haya podido “preverse y evitarse” (que pueda existir culpa o imprudencia): “principio de dolo o culpa”. Por último para que pueda considerarse culpable del hecho doloso o culposo a su autor ha de poder atribuírsele normalmente a éste, como producto de una motivación racional normal: “principio de atribuibilidad” o de “culpabilidad en sentido estricto”.***

*Es decir, debe realizarse una valoración de la conducta del posible infractor, determinando la existencia del dolo o la culpa en su actuación. Varios connotados tratadistas coinciden en que existe culpa cuando obrando sin intención y sin la diligencia debida se causa un resultado dañoso, previsible y penado por ley. En consecuencia, entre las formas de culpa encontramos: 1) incumplimiento de un deber (negligencia) 2) afrontamiento de un riesgo (imprudencia).*

*Sobre el tema también este Tribunal ha dicho: “...En doctrina se define la culpa como el “Descuido o desprecio de las precauciones más elementales para evitar un daño o impedir un mal”, que en el caso refiere a incumplir con obligaciones específicas para la recepción, descarga y depósito de mercancías dentro de las áreas habilitadas para depósito fiscal.*

*Por el término negligencia se ha definido “… omisión de la diligencia o cuidado que debe ponerse en los negocios, en las relaciones con las personas, en el manejo custodia de las cosas y en el cumplimiento de los deberes y misiones...” (ver sentencia 02-98)….”*

Se impone la sanción sin un análisis ni desarrollo que demuestre la responsabilidad subjetiva del inculpado, como bien se indicó en la sentencia transcrita “…***no basta requerir que el hecho sea materialmente causado por el sujeto para que pueda hacérsele responsable de él; es preciso que el hecho haya sido “querido” (doloso) o haya podido “preverse y evitarse” (que pueda existir culpa o imprudencia): “principio de dolo o culpa”. N***o está demostrado si la conducta, la acción o la omisión que se imputa, se pudo prever o evitar, no se analiza el error en sí mismo, que tipo de error se atribuye, material o de hecho, vencible o invencible, el hecho mismo que genera el error, las posibilidades que tenía el auxiliar para no incurrir en la equivocación que se le imputa, los medios puestos a su disposición que le permitían evitar incumplir, todo esto se podía completar con su condición de auxiliar de la función pública, pero no imponer la sanción por el solo hecho de ser auxiliar. Retomando lo señalado por ***Alejandro Nieto, solo se pueden castigar conductas, hechos, “principio de responsabilidad por el hecho”,*** no se pude castigar teniendo como elemento fundamental único que se trata de un auxiliar de la función pública agente de aduanas, depositario aduanero, transportista u otro.

De esta forma, no basta analizar el aspecto objetivo del tipo, el resultado causado por la acción, con los elementos normativos y descriptivos, sino que resulta necesario el estudio de la responsabilidad subjetiva, sea la posible configuración del dolo o la culpa, según corresponda.

Si la aduana considera que el sujeto imputado omitió declarar correctamente, necesariamente debía el A Quo también establecer el nexo causal entre la conducta imputada y el resultado de esa conducta, señalando las razones por las que asume responsabilidad, todo ello bajo el respeto del principio constitucional de inocencia y derecho de defensa, garantía que obliga a la Administración a demostrar en el acto final que nos encontramos ante una acción típica, antijurídica y culpable, cumpliendo en la especie con el debido proceso constitucional al amparo del artículo 39 de la Constitución Política.

De esta forma, con base en una imputación que contenga claramente establecidos los elementos de la tipicidad objetiva y delimitada la eventual responsabilidad subjetiva, sea a título de qué se imputan los actos, si de dolo o culpa, es que la Autoridad Aduanera en el acto final deberá acreditar, a partir de un análisis integral de todas las probanzas que obren en autos, que la conducta del imputado encuadra en el tipo sancionatorio, demostrando que efectivamente la misma se encuentra en desapego a los lineamientos normativos establecidos y a las herramientas que le brinda la propia Administración, probando finalmente que el imputado es culpable de los hechos y las condiciones que se le atribuyeron precisamente desde la imputación inicial, lo que no se da en la especie.

Consecuentemente, al generarse una nulidad en el caso de conformidad con los artículos 132 inciso 2), 166 y 223 de la Ley General de la Administración Pública, se declara la nulidad de todo lo actuado a partir del acto inicial inclusive.

**Luis Gómez Sánchez**

**Voto salvado del MDT, MDE, Licenciado Dick Rafael Reyes Vargas.** No comparte el suscrito lo resuelto y por ello salvo mi voto con sustento en las siguientes consideraciones.

**Hechos acusados:** Endilga la aduana a la recurrente, una infracción tributaria aduanera, sancionadas por el artículo 242 de la Ley General de Aduanas en razón a que, aplicó incorrectamente trato arancelario preferencial en el DUA, lo que en todos los casos llevó a una errónea determinación del adeudo tributario.

La declaración aduanera en la que supuestamente se incurrió en la falta sancionable como infracción administrativa aduanera, se indica es la número 002-2014-XXX del 27 de mayo de 2014.

Como se aprecia del párrafo anterior, la infracción habría sucedido el 27 de mayo de 2014 estando vigente el artículo 242 vigente a partir del 28 de setiembre de 2012 por lo que debemos aplicar el mismo para el caso de las supuestas infracciones realizadas.

**Tipo penal aplicado.** En razón a los hechos la Administración estima que tales configuran o encuadran en el tipo penal contenido en el artículo 242 de la Ley General de Aduanas que reza: ***Artículo 242.- Infracción tributaria aduanera.*** *Constituirá infracción tributaria aduanera y será sancionada con una multa de dos veces* ***los tributos dejados de percibir****, toda acción u omisión que signifique una vulneración del régimen jurídico aduanero* ***que cause un perjuicio fiscal superior a quinientos pesos*** *centroamericanos y no constituya delito ni infracción administrativa sancionable con suspensión del auxiliar de la función pública aduanera.* (Así reformado por el artículo 4° de la ley N° 9069 del 10 de setiembre del 2012, "Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria")

Tiene por acreditado el suscrito, contestes con la documental de folio 9 y el reconocimiento que realiza el A Quo en el segundo de los resultandos, aparte b), del acto inicial que el adeudo tributario determinado por la administración fue totalmente cancelado, junto con los intereses legales el día 03 de junio de 2014, en consecuencia, se acredita que no se dio perjuicio fiscal alguno.

Que la norma del artículo 242 establece dentro del presupuesto de hecho que tipifica la infracción, que tal debe ***causar perjuicio fiscal***. Es claro en autos que si se pagó el adeudo tributario y sus intereses, aunque haya sido producto de una actuación fiscalizadora, no puede existir perjuicio fiscal, sino morosidad en el pago de esa diferencia, misma que lo fue en tanto de doce días naturales, lo cual también resulta relativo, en casos que, como el presente, el elemento determinante del ajuste resultó discutible, por lo que no puede atribuirse a titulo doloso a efecto de calificar como mal intencionada la valoración originalmente determinada por el agente de aduana.

Todo caso, lo importante es que el elemento típico del perjuicio fiscal resulta ausente y por ello también el ilícito, consecuentemente se debe resolver absolviendo con respecto de las infracciones tributarias aduaneras que se imputan como en efecto lo hace el suscrito.

Además de lo señalado supra, observa el suscrito que, el ajuste por el cual se le endilga al recurrente una errónea declaración lo es el comunicado mediante la notificación electrónica número 63618 del 06/05/2014 el cual, en lo de interés lee:

**“Dua:** 002- **2014-** **XXX Notificación No: 64078**Motivo: Por Acuerdo/Convenio - Marco Legal: RESOLUCION D.G.A..A99/2014 - MERCANCIA FACTURADA ENUN TERCER PAIS NO CUMPLE CON INTRUCCIONES AL DORSO DEL FORMULARIO LINA 5,(LLENADO DE CASILLA 5/DEL FORMULARIO,…”

Ajustes como el señalado, vienen siendo anulados por esta instancia por vicio de motivación puesto que carece de la justificación fáctica y jurídica necesaria que permita conocer exactamente el hecho y la norma jurídicos violentada con el mismo, de manera que, dar como en el presente, caso fuerza ejecutiva al acto de ajuste a pesar de la nulidad absoluta evidente y manifiesta resulta contrario a lo dispuesto en el numeral 146.3 de la LGAP.

Sobre la nulidad absoluta y manifiesta de actos de ajuste como el reseñado pueden verse las resoluciones de esta instancia número 114, 199, 282 del año 2018, 273, 301 y 357 del año 2019 entre muchas otras.

**DICK RAFAEL REYES VARGAS**

1. ESCOLA, Héctor. Compendio de Derecho Administrativo. Tomo I. Buenos Aires, Argentina: Editorial Desalma. 1984, p. 207 [↑](#footnote-ref-0)
2. Citados por Ramírez Torrado, María Lourdes. La Sanción Administrativa y su diferencia con otras medidas que imponen cargas a los administrados en el contexto Español. Revista de Derecho de la Universidad del Norte Nº 27, Barranquilla, Colombia, 2007, p. 274. [↑](#footnote-ref-1)
3. "...el sistema de la teoría del delito es un instrumento conceptual que tiene la finalidad de permitir una aplicación racional de la ley a un caso. En este sentido, asegura, es posible afirmar que la teoría del delito es una teoría de la aplicación de la ley penal. Como tal pretende establecer básicamente un orden para el planteamiento y la resolución de los problemas que implica la aplicación de la ley penal, valiéndose para ello de un método analítico, es decir, que procura separar los distintos problemas en diversos niveles o categorías." *(*Bacigalupo Enrique. Derecho Penal. Parte General. Lima, Ara Editores. 1era Edición.2004, página 194). [↑](#footnote-ref-2)
4. Sentencia 6976-2011 del 27 de mayo de 2011. [↑](#footnote-ref-3)
5. “**Principio de legalidad de las actuaciones:** Ningún funcionario o empleado del servicio aduanero podrá exigir para la aplicación o autorización de cualquier acto, trámite, régimen u operación, el cumplimiento de requisitos, condiciones, formalidades o procedimientos sin que estén previamente establecidos en la normativa aduanera o de comercio exterior.” [↑](#footnote-ref-4)
6. González Castro José Arnoldo. Teoría del Delito. Poder Judicial, Programa de Formación Inicial de la Defensa Pública, 2008, p.114 y 115. [↑](#footnote-ref-5)
7. Artículo 28 de la LGA. [↑](#footnote-ref-6)
8. “... El delito doloso se caracteriza por una coincidencia entre el tipo objetivo y el tipo subjetivo: la representación del autor propia del tipo subjetivo debe alcanzar a los elementos del tipo objetivo. En este sentido es posible afirmar que en el delito doloso el autor obra sabiendo lo que hace ...” Bacigalupo (Enrique), “DERECHO PENAL, PARTE GENERAL”, editorial Hammurabi, Buenos Aires, 2ª edición totalmente renovada y ampliada, 1999, pág. 315 [↑](#footnote-ref-7)
9. Ver artículo 11 CAUCA III y 28 LGA. [↑](#footnote-ref-8)
10. MONTORO PUERTO (Miguel). La Infracción Administrativa, características, Manifestaciones y Sanción, Barcelona, Ediciones Nauta, 1965, p.122. [↑](#footnote-ref-9)
11. GALLEGO ANABITARTE (Alfredo), op. cit. p.24. [↑](#footnote-ref-10)
12. Roxin, Claus. Derecho Penal, Parte General, Tomo I, Civitas, Madrid, 1997, pág. 558. [↑](#footnote-ref-11)
13. Castillo González Francisco. **Legítima defensa.** San José, Costa Rica, Editorial Jurídica Continental, 2004, págs. 173-174. [↑](#footnote-ref-12)
14. El mismo en lo que respecta, dispone: *“…Serán eximentes de responsabilidad los errores materiales o de hecho sin perjuicio fiscal, la fuerza mayor y el caso fortuito, en aplicación de los principios de razonabilidad y proporcionalidad. …”* [↑](#footnote-ref-13)
15. El Artículo 157 de la Ley General de la Administración Pública indica que la Administración en cualquier tiempo puede rectificar los errores materiales o de hecho y los aritméticos. [↑](#footnote-ref-14)
16. Diccionario Jurídico Elemental de Guillermo Cabanellas, página 174 [↑](#footnote-ref-15)
17. De conformidad con el tratadista Eugenio Cuello Calón, el elemento básico del caso fortuito es que sea irreprochable, y citando a Antolisei indica que existe “*cuando el autor del hecho no puede hacerse ningún reproche, ni aún de simple ligereza*. Derecho Penal, Tomo I, Parte General, Volumen Segundo, página 542. [↑](#footnote-ref-16)
18. Sala Constitucional, resolución número 6410-96, de las 15:12 horas, del 26 de noviembre de 1996. [↑](#footnote-ref-17)
19. Sentencia 11079-2015 del 22 de julio de 2015. [↑](#footnote-ref-18)
20. Córdoba Roda, Juan. Culpabilidad y pena. BOSCH, Casa Editorial, S.A., Barcelona, 1977, p. 16. [↑](#footnote-ref-19)
21. González Castro, José Arnoldo, op.cit, p. 115. [↑](#footnote-ref-20)