

Exp. No. 12-003454-0007-CO
Res. N° 2015011079

SALA CONSTITUCIONAL DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. San José, a las diez horas con treinta y uno minutos del veintidós de julio de dos mil quince.

Acciones de inconstitucionalidad promovidas por **LUIS GUILLERMO MOLINA BARRIENTOS**, mayor, cédula de identidad No. 1-765-041, agente aduanero, **GERARDO LUIS GÓMEZ CALERO**, mayor, agente aduanero, cédula de identidad No. 9-0092-0154, y **WILLIAM ZAMORA FALLAS**, mayor, agente aduanero, cédula de identidad No. 1-700-478, contra el artículo 242 de la Ley General de Aduanas. Intervino en el proceso la **PROCURADURÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA**.

RESULTANDO:

1.-

Por escrito recibido en la Secretaría de la Sala a las 9:49 hrs. de 14 de marzo de 2012, el accionante Molina Barrientos solicita que se declare la inconstitucionalidad del artículo 242 de la Ley General de Aduanas. Manifiesta que con la Declaración Aduanera de Importación Definitiva No. 001-2010-016818 de 13 de abril de 2010, transmitida por el promovente en calidad de Agente de Aduanas, en representación de [NOMBRE 01], se procedió a nacionalizar el vehículo usado marca Toyota, modelo Prius, año 2007, con valor aduanero de \$13.284,80. Sostiene que por oficio No. AC-DT-STO-379-2010 y Acta de Inspección No. 0822010 de 14 de abril de 2010, la Administración Aduanera determinó que se cometió un error al determinar la clase tributaria declarando la No. 2189503, manifestando que la correcta era la No. 2380743. Asimismo señala que presentó la gestión No. 024868 del 4 de mayo de 2010 ante la Aduana Central, para solicitar la corrección de datos aportados en la Declaración Aduanera de Importación Definitiva No. 001-2010-016818 del 13 de abril de 2010, en vista que la clase del vehículo se declaró erróneamente. La Autoridad Aduanera mediante la resolución de acto final No. RES-AC-DN-1024-2010 de las 9:15 hrs. de 6 de mayo de 2010, notificada el 10 de mayo de 2010, resolvió dictar acto final del procedimiento administrativo modificando la Clase Tributaria de la No. 2189503 a la No. 2380743, generándose una nueva obligación tributaria aduanera, resultando una diferencia a favor del fisco de 642.246,02 colones, la cual fue aceptada por la agencia de aduanas. Dicha suma fue cancelada por la Agencia de Aduanas verificándose dicha cancelación por parte de la Administración Aduanera en el sistema informático, de forma tal que por medio de la resolución No. RES-AC-DN-1462-2010 de las 13:00 hrs. del 7 de julio de 2010 se resolvió dictar el finiquito del Procedimiento Administrativo por haberse extinguido la obligación tributaria aduanera por el medio establecido en el artículo 60, inciso a), de la Ley General de Aduanas. Manifiesta que, con base en el artículo 234 de la Ley General de Aduanas, la Aduana Central del Ministerio de Hacienda inició en su contra un procedimiento administrativo sancionatorio que se tramita en el expediente No. AC-DN-PA-847-2010 para imputarle el posible incumplimiento de la normativa aduanera y la posible sanción de multa de 8.207.999,84 colones. Manifiesta que mediante escrito

presentado el 19 de abril de 2011 ofreció alegatos en contra de dicho procedimiento sancionatorio y mediante la resolución No. RES-AC-DN-3259-2011 de las 08:50 hrs. de 4 de noviembre de 2011, notificada el 12 de enero de 2012, la Administración rechazó los alegatos interpuestos por el recurrente y dictó acto final imponiendo una multa de 8.207.999,84 colones por infracción al artículo 242 de la Ley General de Aduanas. Agrega que presentó recurso de reconsideración y apelación ante el Tribunal Aduanero Nacional el día 17 de enero de 2012. Manifiesta que durante todo el procedimiento administrativo señaló la inconstitucionalidad del artículo 242 de la Ley General de Aduanas por violación a los principios constitucionales de proporcionalidad y razonabilidad. Solicita que se declare la inconstitucionalidad del artículo 242 de la Ley General de Aduanas resaltando que la multa impuesta es equivalente al valor aduanero de las mercancías, en lugar de considerar el "*perjuicio fiscal*" o establecer un parámetro con fundamento en salarios base. Manifiesta que dicha multa incurre en la violación de los principios constitucionales de proporcionalidad, razonabilidad, igualdad y no confiscatoriedad. Cita la jurisprudencia de la Sala Constitucional, derivada de la sentencia No. 2000-08744 en cuanto a que del principio de razonabilidad surge el "*debido proceso sustantivo*", en el cual, los actos públicos deben contener un substrato de justicia intrínseca y la restricción de derechos debe estar justificada por una razón de peso suficiente para legitimar su contradicción con el principio general de igualdad, debiéndose cumplir una triple condición de necesidad, idoneidad y proporcionalidad. Además, menciona la sentencia No. 5236-99 de la Sala Constitucional por el desarrollo doctrinal estadounidense y alemán del principio de razonabilidad. Argumenta que en el artículo impugnado la sanción establecida es una multa equivalente al valor aduanero de las mercancías, no estableciendo la posibilidad de contar con parámetros claros y precisos para la aplicación de la sanción, siendo esta sanción fija y no existiendo un margen de escogencia para la Administración Aduanera para que ésta atienda a las circunstancias del hecho concreto que se pretende sancionar. Menciona el artículo 233 de la Ley General de Aduanas no como criterio de graduación de penas, sino como disminución de la sanción ante reparaciones voluntarias. Señala que en materia aduanera debe tenerse en cuenta que la sanción se relaciona con la actuación del sujeto activo de la infracción y la sanción impuesta presupone una valoración razonable y proporcional entre el hecho cometido, la afectación del bien jurídico y la sanción con la que se pretende castigar la actividad ilícita. Destaca que, en el caso particular, la declaración fue correcta y el error se dio en la clase tributaria, situación que no es contemplada en el artículo impugnado. Realiza un análisis de proporcionalidad y razonabilidad del artículo 242 de la Ley General de Aduanas, concluyendo que resulta excesiva al impedir valorar correctamente el ilícito. En el caso concreto se aduce que el perjuicio al fisco fue de 642.246,72 colones y la multa impuesta es de 8.207.99,84 colones, es decir, casi 13 veces el monto del perjuicio. La multa es establecida si se importa una mercancía con valor aduanero superior a 100 pesos centroamericanos, un poco más de ₡50.000. Sostiene que el establecimiento de la multa en función del valor aduanero de la mercancía no es razonable, pues si se importa un artículo de 100 millones de dólares y se comete un perjuicio de 101 pesos centroamericanos, el valor de la multa sería de 100 millones de dólares. Manifiesta que el legislador

omitió cumplir la exigencia de crear leyes garantistas de derechos fundamentales y debe fijar parámetros en cuanto al monto de la pena a imponer y motivos de atenuación o agravación de la misma, y la Administración debe adecuarla a su actuación, ya que es esta quien individualiza la pena. El accionante alega que la Administración Aduanera no puede individualizar la pena por el valor fijo de la sanción y dependiendo del valor aduanero de la mercancía puede tratarse de una norma confiscatoria. Considera que la norma impugnada es confiscatoria y desproporcional y argumenta que, al no contar con graduaciones en atención a las circunstancias de los particulares, se violenta el principio de igualdad. Asimismo, menciona que se violenta el artículo 45 constitucional y su capacidad económica. Señala que dentro del procedimiento sancionatorio deben aplicarse en sede administrativa ciertos principios del Derecho Penal, incluido el principio de proporcionalidad de sanciones y su derivado el principio de proporcionalidad de penas. En cuanto a la legitimación, señala que proviene del procedimiento administrativo sancionatorio tramitado bajo expediente No. AC-DN-PA-847-2010 por la Aduana Central del Ministerio de Hacienda, el cual se encuentra pendiente de resolver, en la fase de agotamiento de la vía administrativa, en el que invocó la inconstitucionalidad de la norma impugnada como medio razonable de amparar el derecho o interés que considera lesionado.

2.- Mediante resolución de las 16:38 hrs. de 1º de agosto de 2012, la Presidencia de la Sala dio curso a la acción de inconstitucionalidad y le confirió audiencia a la Procuraduría General de la República.

3.- Por escrito recibido en la Secretaría de la Sala a las 09:25 hrs. de 11 de junio de 2012 interpone acción de inconstitucionalidad GERARDO LUIS GÓMEZ CALERO contra el párrafo primero del artículo 242 de la Ley General de Aduanas. Manifiesta que impugna la norma por cuanto establece como sanción una multa fija equivalente al valor aduanero de las mercancías importadas, sin considerar la diferencia de impuestos de la vulneración causada, lo cual viola el principio de razonabilidad y proporcionalidad. En cuanto a la legitimación indica que se inició procedimiento en su contra ante la Aduana Santamaría, con base en el artículo 242 de la Ley General de Aduanas, el cual se encuentra en fase de agotamiento y donde invocó la inconstitucionalidad de la norma. Considera que la multa fijada por el legislador en la norma impugnada no es razonable, ni proporcionada, porque establece una sanción fija y excesiva en su cuantía, sea, una multa equivalente al valor aduanero de las mercancías, independientemente de que el perjuicio fiscal sea ínfimo o muy elevado. Asimismo, violenta el principio de proporcionalidad, según el cual a mayor gravedad de la falta, mayor será gravedad de la pena. Aduce que en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios se regula una situación muy similar; sin embargo, la multa en esa normativa no resulta tan elevada porque no utiliza como parámetro el valor de la mercancía, sino que establece como multa un 25% de la diferencia entre el monto del impuesto por pagar o el saldo a favor. Estima que un argumento en donde la base proporcional de la multa es el valor distintivo de cada mercancía, lo que hace es evidenciar que a mayor es el valor de la mercancía, mayor es la desproporción y, justamente, es lo que sucede al día de hoy con la aplicación del 242 de la Ley General de Aduanas. Solicita que se declare con lugar la acción.

4.- Mediante resolución interlocutoria No. 2012-010567 de las 11:01 hrs. de 7 de agosto de 2012 la Sala dispuso acumular la acción de inconstitucionalidad tramitada en el expediente No. 12-007733-0007-CO, interpuesta por Gerardo Luis Gómez Calero, al expediente No. 12-003454-0007-CO.

5.- Mediante escrito recibido en la Secretaría de la Sala a las 8:31 hrs. de 11 de junio de 2012 interpone acción de inconstitucionalidad WILLIAM ZAMORA FALLAS contra el párrafo primero del artículo 242 de la Ley General de Aduanas. Manifiesta que presentó un recurso de amparo contra la Ley General de Aduanas, ya que se dispuso iniciar en su contra un procedimiento sancionatorio con base en el artículo impugnado y, dentro del cual, invocó la inconstitucionalidad de la norma. Considera que la multa que establece la norma impugnada, por su magnitud, tamaño, proporción o dimensión, es contraria a la Constitución Política, pues no solo desborda los límites y parámetros constitucionales sino que, además, sobrepasa de manera evidente y clara la capacidad económica de cualquier asalariado o pequeña empresa, sin necesidad de justificar el ingreso que se obtiene. Aduce que impugna la norma por cuanto establece como sanción una multa fija equivalente a una vez el valor aduanero de las mercancías importadas, sin considerar la diferencia de impuestos de la vulneración causada y el propio monto de la multa. Estima que la aplicación de esa norma violenta los principios constitucionales de razonabilidad y proporcionalidad. Reclama que el legislador estableció un monto fijo de sanción que es irrazonable y desproporcionado precisamente por no permitir la graduación de la pena. Afirma que, en su caso, la sanción surge a partir de una diferencia de 305.326.27 colones, pero la multa alcanza una suma de 14.439.199.79 colones que corresponde a una vez el valor de la mercancía despachada. Sostiene que es una suma exagerada, sin posibilidad de justificación alguna y existe solo porque el artículo que impugna así lo dispone, pero es evidente que es contrario a la Constitución Política, sin que se requieran mayores análisis o ejemplos. Solicita que se declare con lugar la acción. A efecto de fundamentar la legitimación que ostenta para promover esta acción, el accionante indicó que ante esta Sala se tramita el recurso de amparo No. 12-007732-0007-CO.

6.- Por resolución interlocutoria No. 2012-010566 de las 11:00 hrs. de 7 de agosto de 2012, se dispuso acumular la acción de inconstitucionalidad del expediente No. 12-007735-0007-CO a este expediente.

7.- En memorial recibido en la Secretaría de la Sala a las 15:27 hrs. de 27 de agosto de 2012 rindió el informe solicitado ANA LORENA BRENES ESQUIVEL en su condición PROCURADORA GENERAL DE LA REPÚBLICA. Sostiene que para demostrar que el artículo 242 de la Ley General de Aduanas no es violatorio de los artículos 33 y 41 de la Constitución Política, hay que dejar claro que no se puede centralizar el análisis de constitucionalidad única y exclusivamente en la norma impugnada – para concluir como lo hacen los accionantes – que la sanción establecida es inconstitucional; sino que se debe analizar en relación con otras normas de la Ley General de Aduanas que establecen obligaciones a cargo de los auxiliares de la función pública aduanera, así como con aquellas referidas al régimen sancionatorio aduanero. Cita los artículos 33 al 39, inclusive, de la Ley General de Aduanas que regula lo concerniente a los agentes aduaneros. Destaca el artículo 35, por cuanto, aparte de establecer una serie de deberes y obligaciones específicas a los agentes aduaneros, le impone también aquellas

obligaciones que se exigen a los funcionarios auxiliares de la función pública aduanera, reguladas en el Capítulo I Título III de la Ley artículo 30, obligaciones que facilitan el ejercicio de las facultades de control y verificación por parte de las Aduanas que conforman el Sistema Aduanero Nacional. Y es, precisamente, en función del cumplimiento de las funciones de los agentes aduaneros, que se debe también analizar el régimen sancionatorio regulado en el Título X de la Ley General de Aduanas, constituido por los Delitos aduaneros, regulado de los artículos 211 al 222 de la Ley, las infracciones administrativas reguladas del artículo 235 al 241, las infracciones tributarias aduaneras reguladas, específicamente, en el artículo 242 de la Ley. Considera que si se interpretan, armónicamente, las disposiciones antes indicadas, no se puede afirmar que el legislador, al estructurar el artículo 242, dejó de lado los derechos fundamentales de los administrados en materia sancionatoria, al no prever una gradación de la sanción en función del perjuicio fiscal que se ocasione con la inobservancia de deberes administrativos de los agentes aduaneros. Ello, por cuanto estamos en presencia de una sanción que se da ante el incumplimiento de un deber formal, que se presenta como una figura de pura actividad y mediante la cual se pretende tutelar no solo las potestades de control y fiscalización de la administración aduanera sino la hacienda pública, al garantizarse la recaudación efectiva de los tributos aduaneros. Señala que si se parte del principio que la relación jurídica aduanera está constituida por el conjunto de derechos, deberes y obligaciones de carácter tributario aduanero que surgen entre el Estado y los particulares, como consecuencia del ingreso o salida de mercancías del territorio aduanero, y teniendo en cuenta que los auxiliares de la función pública aduanera, son aquellas personas físicas o jurídicas, públicas o privadas que participen de forma habitual en el servicio nacional de aduanas en la gestión aduanera, el responsable directo de la acción u omisión será, precisamente, el gestor de esa función aduanera, sea el agente aduanero en su condición de auxiliar de la función pública aduanera. Si bien es cierto se está en presencia de una norma de carácter sancionatorio y en su construcción deben observarse los principios propios del derecho penal, los mismos deben ser aplicados con ciertos matices. Así, la norma permite establecer con claridad meridiana cuál es la conducta constitutiva de la infracción, aparte de que la misma establece cuáles son los parámetros para individualizar la conducta antijurídica. Si bien, se podría estar en presencia de una norma sancionatoria en blanco, la misma Sala Constitucional en la sentencia No. 2002-04895 al analizar los alcances del artículo 242 de la Ley, dispuso que su análisis no se debe hacer con la misma rigurosidad con que se analiza una norma sancionatoria penal, de suerte tal que corresponde al administrador aduanero dimensionar los alcances de la conducta antijurídica, en función de la vulneración al régimen aduanero y que cause perjuicio fiscal, si y solo si se trate de un monto específico –sea, mayor de cien pesos centroamericanos– y que no constituya delito o infracción administrativa. El segundo párrafo del artículo, es de suma importancia para interpretar los alcances de la sanción, toda vez que la misma se aplica, siempre y cuando la conducta antijurídica no sea constitutiva de infracción administrativa sancionable con la suspensión del agente aduanero, o delito aduanero. Esta referencia que hace el párrafo segundo del artículo 242 de la ley, permite entonces calificar la sanción, como una sanción residual en

función de las sanciones establecidas por el ordenamiento jurídico aduanero. Teniendo en cuenta lo resuelto por la Sala, el hecho que el artículo 242 de la Ley General de Aduanas establezca una sanción residual, en el tanto logra su plena integración con otras normas que establecen sanciones penales o administrativas, no es por sí inconstitucional. Al analizar los principios de razonabilidad y proporcionalidad como parámetros de constitucionalidad del sistema sancionatorio administrativo, se debe tener presente que si bien en la imposición de dichas sanciones deben observarse los principios propios del derecho penal, como bien lo dijo la Sala Constitucional (véase Voto No. 3929-95 de las 15:24 hrs. de 18 de julio de 1995), acogiendo la doctrina predominante en el campo, tales principios deben operar con ciertos matices, de ahí que el artículo 242 de la Ley General de Aduanas no puede analizarse con la rigurosidad propia de las normas penales. Lo anterior tiene justificación en el hecho mismo que la sanción administrativa, a diferencia de las sanciones penales, no es el último recurso o la última ratio, de suerte tal que esa rigurosidad propia de la interpretación de los tipos penales, se ve también matizada en la interpretación de las normas sancionadoras administrativas. En el caso del artículo 242 de la Ley, el accionante considera que se quebrantan los principios de razonabilidad y proporcionalidad por cuanto la sanción no guarda correspondencia con la gravedad de la infracción porque a su juicio existe una desvinculación con la cuantía del perjuicio, así como la falta de graduación que permita dosificar la sanción. En cuanto a la vulneración de la razonabilidad y proporcionalidad de la sanción regulada en el artículo 242, esa Procuraduría es del criterio que la misma no se da en el presente caso. Indica que se debe tener claro que el llamado juicio de razonabilidad se puede resumir en que los medios deben ser adecuados para la consecución de un fin determinado, o sea, que para llegar a un determinado objetivo se debe utilizar medios razonables y proporcionales para la obtención de este. En este sentido, la norma impugnada mantiene los criterios de razonabilidad antes señalados por el Tribunal Constitucional, ya que si partimos de que el interés jurídico tutelado es la hacienda pública y el cumplimiento de deberes formales que inciden en el ejercicio de las facultades de control y verificación no queda más que admitir que el medio escogido por el legislador para tutelar bienes jurídicos que considera valiosos para la sociedad –cual es la imposición de una sanción administrativa tributaria– es razonable y proporcionada. Razonabilidad y proporcionalidad que queda garantizada al establecerse en el artículo 231 de la Ley eximentes de responsabilidad, tales como los errores materiales o de hecho sin incidencia fiscal, la fuerza mayor, el caso fortuito, de manera que la sanción dispuesta en la norma es acorde con la conducta antijurídica del agente aduanero al momento de elaborar la declaración correspondiente. Es decir, la sanción encuentra justificación en el hecho mismo de que los agentes aduaneros o sus representantes están en la obligación de conocer las normas de clasificación arancelaria y también tienen la posibilidad de evacuar las dudas que surjan en relación con ella; y según se desprende del dicho del accionante en sede administrativa, la inconformidad deriva de una errada clasificación arancelaria al momento de presentar la autodeterminación de impuestos. No se puede obviar que, tratándose de infracciones tributarias, debe entenderse incluido dentro del elemento subjetivo, el principio de culpabilidad, expresado en su manifestación más leve, cual es la mera

negligencia. Siendo entonces que el cumplir o no con las normas de clasificación arancelaria, el agente aduanero asume la responsabilidad que deriva de su conducta negligente o por la inobservancia del deber de cuidado. En cuanto a la aplicación del principio de proporcionalidad, a criterio de ese Órgano Asesor, la medida es totalmente proporcionada, toda vez que el fin buscado se acopla a los medios utilizados. Aún más, el criterio establecido para la determinación de la sanción, tampoco quebranta el principio de proporcionalidad, por cuanto, el monto de la sanción dependerá del valor aduanero declarado por los agentes, por lo que el mismo no resulta antojadizo, como pareciera lo entiende el accionante, por lo que se cumple el parámetro de graduación de la sanción como criterio de objetividad. Por otra parte, en cuanto a los parámetros para valorar la proporcionalidad de la sanción, tales como gravedad objetiva del ilícito así como las condiciones objetivas relevantes a que se refieren los accionantes, como bien lo advirtió la Sala Constitucional en el voto No. 2002-04895 de repetida cita, a una sanción como la contenida en el artículo 242 de la Ley No. 7557 no se le pueden aplicar de manera tan rigurosa los principios del derecho penal como pretenden los accionantes, sino que tales parámetros de constitucionalidad deben ser observados con menor rigidez. Es por ello, que la proporcionalidad y la razonabilidad de la sanción como parámetros de constitucionalidad deben ser valorados por el administrador aduanero o por las autoridades aduaneras, al tratarse la sanción contenida en el artículo 242 de la Ley No. 7557, de una sanción residual en relación con las otras sanciones establecidas en el ordenamiento jurídico aduanero. Como corolario de lo expuesto, considera que el artículo 242 de la Ley General de Aduanas no viola los principios de razonabilidad y proporcionalidad. Si bien el accionante no desarrolla el argumento de que el artículo 242 de la Ley No. 7557 viola el principio de igualdad consagrado en el artículo 33 de la Constitución Política, vale indicar que la Sala Constitucional ha establecido por la vía jurisprudencial, que el cimiento constitucional de nuestro ordenamiento jurídico tributario, deriva de la relación de los artículos 18 y 33 constitucionales. El artículo 18 establece la obligatoriedad de contribuir con los gastos del Estado, en tanto que el artículo 33 establece como regla general el principio de igualdad ante la ley, del cual deriva también el principio de igualdad ante las cargas públicas. La igualdad consagrada en el artículo 33 constitucional no es absoluta, tal principio debe observarse desde una perspectiva diferente tanto al establecer tributos como regímenes sancionatorios tributarios. Cita lo resuelto por la Sala en la sentencia No. 5749 de las 14:33 hrs. de 9 de noviembre de 1993 y concluye que la igualdad tributaria, no es otra cosa que el derecho del contribuyente para que no se establezcan excepciones o privilegios que excluyan a unos de los que se concede a otros en igualdad de circunstancias, de donde se sigue, forzosamente, que la verdadera igualdad consiste en aplicar en los casos ocurrentes la ley, según las diferencias constitutivas que de ella derivan. El trato diferenciador que admite el derecho de la Constitución puede resultar fundado en una base objetiva y razonable, o por el contrario, en una arbitrariedad del legislador. Ello implica que el trato desigual admisible se dé cuando los supuestos de hecho son desiguales, es decir, cuando las situaciones de hecho en que se encuentran los sujetos sean diferentes. Resulta entonces constitucionalmente válido para el legislador crear categorías o grupos de clasificaciones que irroguen trato diferente entre los

habitantes, a condición de que el criterio empleado para discriminar sea razonable, es decir, cuando no se empleen medios contrarios a la Constitución Política, o bien, cuando la elaboración de las diferentes categorías o grupos no obedezcan a caprichos de los creadores de la ley. Señala que si se parte de las situaciones que la Sala Constitucional ha señalado que deben concurrir para integrar el principio de igualdad tributaria y las condiciones en que se menoscaba tal principio, no queda más que afirmar que el artículo 242 de la Ley General de Aduanas no violenta el principio de igualdad tributaria que deriva del artículo 33 de la Constitución Política, por cuanto, al establecer dicha norma el valor aduanero de las mercancías como parámetro de la multa, desde ningún punto de vista crea un trato discriminatorio e irrazonable entre los agentes aduaneros que gestionan ante el Sistema Aduanero Nacional, por cuanto la sanción –si se dan los presupuestos tipificados en la norma–, se aplica por igual a todas las personas físicas y jurídicas que cumplan la función de agente aduanero conforme a la ley. El hecho que el legislador sancione al infractor con una multa igual al valor aduanero de las mercancías desde ningún punto acarrea desigualdad tributaria, ya que si bien los montos de las multas son diferentes, ello no obedece a la estructura de la norma, sino al valor aduanero de cada una de las operaciones aduaneras realizadas por los agentes involucrados. El cumplir o no correctamente con la auto-liquidación aduanera es única y exclusivamente responsabilidad del agente aduanero. Considera el accionante que la desproporcionalidad de la sanción prevista en el artículo 242 de la Ley No. 7557 puede llegar a tener consecuencias confiscatorias, al afectar de manera excesiva el patrimonio del infractor, por lo que no hay correlación con la capacidad económica del infractor. Sobre el particular, señala que si bien es cierto la Constitución Política en su artículo 45 establece que la propiedad es inviolable y en su artículo 40 que nadie será sometido a pena de confiscación, es indudable que tanto los tributos como las sanciones no pueden ser tales que hagan ilusorias tales garantías. La proporcionalidad y razonabilidad de las normas que establezcan tributos y sanciones deben valorarse conforme a cada caso concreto de manera circunstancial según las necesidades de hecho, las exigencias de tiempo y lugar y la finalidad económico-social de cada tributo o sanción. De ahí que se considera confiscatorio todo aquel tributo o sanción que exceda la capacidad económica del administrado, por lo que corresponde al juez o al administrador en cada caso, analizar tales circunstancias que lógicamente serán variables y que, necesariamente, llevan al análisis de cada caso en concreto. En el caso que se analiza de acuerdo con lo previsto por el legislador, la intención es afectar el patrimonio como un todo y en proporción directa con el valor aduanero de las mercancías de forma tal que la multa será mayor o menor, según el valor de las mercancías, y a juicio de la Procuraduría así deber ser, por cuanto, estructurar la multa en función del perjuicio fiscal como lo pretenden los accionantes, estimularía a los auxiliares de la función pública aduanera a verla con indiferencia. Por otra parte, ya se analizó que la multa que deriva del artículo 242 de la Ley No. 7557 no violenta los principios de razonabilidad y proporcionalidad, por lo que no podría afirmarse que incide en la capacidad financiera del accionante, por cuanto el monto de la sanción se establece en función del valor aduanero de las mercancías, que se constituye en parámetro de graduación de la sanción, criterio objetivo válido para establecer la

proporcionalidad y razonabilidad de la norma. El problema entonces pareciera que no es de constitucionalidad como lo pretenden los accionantes, sino un asunto de aplicación del derecho al caso concreto y, como tal, debe dilucidarse en la vía administrativa o judicial según proceda. Consecuentemente, señala que no se puede acusar que el artículo 242 de la Ley sea confiscatorio. Sin perjuicio de lo expuesto, resulta de importancia para la resolución del presente asunto, dejar claro que la Sala Constitucional mediante Voto No. 2010-005891 de las 14:54 horas de 24 de marzo de 2010, declaró sin lugar por el fondo acción de inconstitucionalidad presentada contra el artículo 242 de la Ley General de Aduanas, en que se discutía la violación de los principios de razonabilidad, proporcionalidad, igualdad y confiscatoriedad. Con fundamento en lo expuesto es criterio de la Procuraduría General de la República, que el artículo 242 de la Ley General de Aduanas y su reforma, no es contrario a los principios de proporcionalidad y razonabilidad como parámetros de constitucionalidad, ni a los artículos 33 o 40 de la Constitución Política.

8.- Los avisos de ley fueron publicados en los Boletines Judiciales Nos. 175, 176 y 177 del 11, 12 y 13 de setiembre de 2012.

9.- En memorial recibido en la Secretaría de la Sala a las 10:10 hrs. de 2 de octubre de 2012 se apersonaron HAROLD GARITA ORTIZ y CARLOS FRANCISCO OROZCO CEDEÑO en su doble condición de APODERADOS GENERALÍSIMOS SIN LÍMITE DE SUMA DE LAS EMPRESAS DISTRIBUIDORAS DIJESA S.A. Y CENTRO INDUSTRIAL MANUFACTURERO EL ROBLE-CIMER S.A. a plantear una coadyuvancia activa a favor de la acción de inconstitucionalidad. Señalan que la Sala se debería replantear los antecedentes sobre la materia. La acción se plantea por los siguientes alegatos: que la norma establece una sanción con base en el "*valor aduanero de las mercancías*" en lugar de considerar "*el perjuicio fiscal*" o establecer un parámetro con salarios base; hay desproporción entre la multa y la infracción cometida (perjuicio fiscal). Sostienen la desproporcionalidad e irrazonabilidad de la sanción prevista por la norma impugnada; asimismo, estiman que la norma es violatoria del principio de igualdad y del derecho a la propiedad privada –confiscatoriedad–. Detallan la situación particular de las sociedades coadyuvantes y las amparadas en los procesos de amparo correspondientes, concluyendo que el valor del ajuste del impuesto (daño al fisco) y el valor de la mercancía declarada en Aduanas (multa) no guardan ninguna relación de proporcionalidad en sentido estricto. La sanción a la que quedan expuestos los contribuyentes por la omisión que se les atribuye rompe toda proporcionalidad en sentido estricto y la más básica regla de razonabilidad, en tanto la multa indistintamente equivale al valor de la mercancía, alcanzando montos que sale de toda proporción en relación con lo dejado de pagar por el contribuyente. Solicitan que se declare con lugar la acción.

10.- Mediante resolución de las 16:27 hrs. de 9 de octubre de 2012 la Presidencia de la Sala Constitucional tuvo por admitida la coadyuvancia presentada por HAROLD GARITA ORTIZ y CARLOS FRANCISCO OROZCO CEDEÑO en su doble condición de APODERADOS GENERALÍSIMOS SIN LÍMITE DE SUMA DE LAS EMPRESAS DISTRIBUIDORAS DIJESA S.A. Y CENTRO INDUSTRIAL MANUFACTURERO EL ROBLE-CIMER S.A. Además, se tuvo por contestada la audiencia conferida a la Procuraduría General de la República.

11.- En la substanciación del proceso se han observado las prescripciones de

ley.

Redacta el Magistrado **Rueda Leal**; y,

Considerando:

I.- De previo. Como aclaración preliminar, la Sala debe indicar que la situación jurídica de la norma impugnada por los accionantes varió en el transcurso de la tramitación de este proceso constitucional. En efecto, el artículo 242 de la Ley General de Aduanas, objeto del *sub lite*, surge a partir de la reforma a la ley N° 8373, publicada en La Gaceta N° 171 del 5 de setiembre de 2003. Empero, dicho artículo fue modificado mediante la ley N° 9069 del 10 de setiembre de 2012. A pesar de esta situación, se analiza su constitucionalidad pues, como ha ocurrido en otras oportunidades, la acción de inconstitucionalidad procede aun contra normas jurídicas derogadas, en razón de que sus efectos subsisten, lo que se conoce como ultraactividad de las disposiciones derogadas. Así, esta Sala estima procedente referirse al fondo del asunto, puesto que la norma impugnada desplegó todos sus efectos durante el periodo en que estuvo vigente. Consecuentemente, esta sentencia no se referirá al juicio de constitucionalidad de la redacción vigente del citado ordinal 242, según la reforma de la ley N° 9069 del 10 de setiembre de 2012, publicada en La Gaceta No. 188 de 28 de setiembre de 2012, el cual permanece incólume para todos los efectos.

II.- Admisibilidad y legitimación. El artículo 75 de la Ley de la Jurisdicción Constitucional establece como uno de los supuestos de legitimidad para la interposición de una acción de inconstitucionalidad la existencia de un asunto pendiente de resolver ante los tribunales, inclusive de hábeas corpus o de amparo, o en el procedimiento para agotar la vía administrativa, en el que se haya invocado la inconstitucionalidad como un medio razonable de amparar el derecho o interés que se considera lesionado. En el caso de marras, existen tres acciones cuya legitimación y admisibilidad deben ser examinadas. La primera fue planteada por Luis Guillermo Molina Barrientos, quien refirió la existencia de un procedimiento administrativo sancionador instruido en su contra, tramitado en el expediente No. AC-DN-PA-847-2012, en el que se discute la aplicación de la norma cuestionada. En dicho proceso, el accionante interpuso un recurso de reconsideración y apelación en subsidio ante el Tribunal Aduanero Nacional e invocó expresamente la inconstitucionalidad de la norma en cuestión. Dicha situación fue corroborada por este Tribunal mediante las copias aportadas al expediente, razón por la que la acción se estima admisible. La segunda acción fue interpuesta por Gerardo Luis Gómez Calero en el expediente 12-007733-0007-CO. Dicho accionante arguye que se sigue un procedimiento administrativo sancionador en su contra (expediente EXP-AS-DN-407-2010), en el que se invocó la inconstitucionalidad de la norma impugnada y se encuentra en fase de agotamiento ante el Tribunal Aduanero Nacional, lo que igualmente conlleva la admisibilidad de la acción. La tercera fue presentada por William Zamora Fallas en el expediente 12-07735-0007-CO, quien funda su legitimación en la existencia del proceso de amparo 12-07732-0007-CO, en el que también se invocó la inconstitucionalidad de la norma. En razón de lo anterior, tal acción igualmente resulta admisible.

III.- Objeto de las acciones. Los accionantes cuestionan el artículo 242

de la Ley General de Aduanas, según la redacción de la ley N° 8373, publicada en La Gaceta N° 171 del 5 de setiembre de 2003, la cual se encontraba vigente al momento de interposición de las acciones mencionadas. Dicha norma señalaba:

*"Artículo 242.—**Infracción tributaria aduanera.** Constituirá infracción tributaria aduanera y será sancionada con una multa equivalente al valor aduanero de las mercancías, toda acción u omisión que signifique una vulneración del régimen jurídico aduanero que cause un perjuicio fiscal superior a cien pesos centroamericanos y no constituya delito ni infracción administrativa sancionable con suspensión del auxiliar de la función pública aduanera. Los casos comprendidos en los artículos 211 y 214 de esta Ley, en los cuales el valor aduanero de las mercancías no supere los cinco mil pesos centroamericanos, o su equivalente en moneda nacional, serán considerados infracción tributaria aduanera y se les aplicará una multa equivalente al valor aduanero de las mercancías."*

Los accionantes Gómez Calero y Zamora Fallas se dirigen específicamente en contra del primer párrafo de dicha norma. Por su parte, el actor Molina Barrientos impugna la totalidad de la norma en su escrito de interposición. Sin embargo, tanto de su expresión de agravios como del expediente administrativo se deriva que la norma discutida es el primer párrafo de dicho numeral. En consecuencia, solo se analizará la constitucionalidad de dicho párrafo.

En cuanto a la fundamentación de las acciones, las partes estiman que la norma transcrita lesiona los principios de razonabilidad, proporcionalidad, igualdad y no confiscatoriedad al establecer el valor aduanero de las mercancías como base de la multa a imponer. Reclaman que esta norma cuenta con parámetros claros y precisos para la aplicación de la sanción, toda vez que la Administración tiene un monto fijo de multa, el cual deberá imponer sin importar la situación objetiva que le sirva de base o el perjuicio fiscal ocasionado. Debido a esta previsión legal, la multa carece de proporcionalidad respecto a la conducta sancionada o el perjuicio causado, lo que consideran contrario a los principios de la Constitución.

IV.- Jurisprudencia constitucional. Las objeciones planteadas por los accionantes en este proceso han sido conocidas en otras ocasiones por la Sala, entre ellas, las resoluciones N° 2010-005891 de las 14:54 horas de 24 de marzo de 2010 y N° 2012-003640 de las 16:01 horas del 14 de marzo de 2012. En este último voto, la Sala expresó:

"III.- ANTECEDENTES JURISPRUDENCIALES. - *En relación con la norma impugnada, debe tenerse presente primero que esta norma ya ha sido analizada en dos ocasiones anteriores por esta Sala. Primero, en sentencia número 2002-04895 de las 15:10 horas del 22 de mayo de 2002, en que se alegó que el numeral impugnado era un tipo sancionatorio abierto, este tribunal concluyó "que los tipos penales en blanco y tipos penales abiertos son figuras jurídicas para el derecho penal sustantivo, el traslado que hace el accionante de la doctrina desarrollada por esta Sala, respecto de su elaboración legislativa y la interpretación que hace el accionante de ella no resulta procedente, para la materia administrativa sancionatorio, de manera que, de conformidad con los antecedente citados la acción debe rechazarse por el fondo". De otro lado,*

mediante sentencia número 2010-005891 de las 14:54 horas del 24 de marzo de 2010, en la que se argumentó que la sanción en cuestión era irrazonable, desproporcionada, confiscatoria, violatoria del derecho de propiedad y del principio de igualdad, esta Sala estableció que en el ámbito del derecho administrativo sancionador, ciertamente resultan de aplicación los principios de razonabilidad y proporcionalidad de la sanción. En esa ocasión, esta Sala estimó que de una lectura del texto se infería que no se establecía una sanción única para la conducta tipificada, sino que el monto de la misma dependería del valor aduanero de las mercancías. La circunstancia que las multas resultaran altas en relación con los ingresos percibidos por el accionante, no involucraba un problema de constitucionalidad. La norma tampoco lesionaba el principio de igualdad, porque la multa a pagar era proporcional al valor aduanero establecido, lo cual descartaba la aseveración de que se concedía el mismo tratamiento a situaciones desiguales. Así entonces, esta Sala mantiene la tesis sostenida en el voto anterior, y procede a declarar sin lugar esta acción con base en los argumentos expuestos en el siguiente considerando.

IV.- SOBRE LA CONSTITUCIONALIDAD DEL ARTÍCULO 242 DE LA LEY GENERAL DE ADUANAS.

El Título X de la Ley General de Aduanas contempla los delitos aduaneros, las infracciones administrativas aduaneras y las infracciones tributarias aduaneras. El artículo 242 de la Ley General de Aduanas, aquí impugnado, estatuye, en su primer párrafo, el tercer grupo de normas sancionatorias, las infracciones tributarias aduaneras, definidas como toda acción u omisión que vulnere el régimen jurídico aduanero y cause un perjuicio fiscal superior a 100 pesos centroamericanos sin que constituya delito ni infracción administrativa sancionable con suspensión del auxiliar de la función pública aduanera. En el segundo párrafo del ordinal supracitado se agrega que los casos comprendidos en los artículos 211 y 214 de la Ley General de Aduanas -delitos de contrabando y defraudación fiscal aduanera-, en que el valor aduanero de las mercancías no supere los 5000 pesos centroamericanos, o su equivalente en moneda nacional, serán considerados como infracción tributaria aduanera y se les aplicará una multa equivalente al valor aduanero de las mercancías. Ahora bien, **en primer lugar**, en el mismo sentido en que esta Sala ya lo analizó en el mencionado voto 2010-005891 las catorce horas y cincuenta y cuatro minutos del veinticuatro de marzo del dos mil diez, el legislador tiene la competencia para crear los tipos penales e infracciones administrativas que estime necesarios para tutelar los bienes jurídicos considerados valiosos para la sociedad. **En segundo lugar**, los accionantes parten de varias premisas falsas: -Indican que el bien jurídico gravita sobre el posible perjuicio fiscal, ignorando que la materialidad y naturaleza del bien jurídico se refiere a omisiones, acciones o maniobras fraudulentas que incumplen el ordenamiento aduanal. El monto de lo defraudado es un criterio, pero las acciones lesivas del bien se refieren a omisiones u acciones fraudulentas que lesionan prohibiciones impuestas por el ordenamiento aduanal. -Indican que el perjuicio fiscal es la medida de la lesión al bien jurídico, pero la medida del bien jurídico no se circunscribe al tema del valor, el valor es un indicador, porque el bien jurídico, en su esencia, impone la obligación de ser veraz y leal en el cumplimiento de las obligaciones aduanales. No es la cantidad monetaria la que define la entidad y contenido del bien jurídico que se tutela. También indican que el bien jurídico tutelado es la Hacienda

*Pública, pero en realidad el bien jurídico tutelado no es el patrimonio, sino la probidad, veracidad y la lealtad en el cumplimiento de una serie de obligaciones tributarias y aduanales, así el bien jurídico no se define, exclusivamente, por el monto de lo defraudado, sino por los bienes jurídicos que se tutelan, que son la veracidad y la probidad en las declaraciones y el cumplimiento de los deberes que aduanales que deben cumplir funcionarios y ciudadanos. –Además, señalan que la multa no puede ir más allá del daño causado. Sin embargo, ello no es cierto, la infracción se define de la siguiente forma: “Constituirá infracción tributaria aduanera y será sancionada con una multa equivalente al valor aduanero de las mercancías, toda acción u omisión que signifique una vulneración del régimen jurídico aduanero que cause un perjuicio fiscal superior a cien pesos centroamericanos y no constituya delito ni infracción administrativa sancionable con suspensión del auxiliar de la función pública aduanera”. Como se observa, el perjuicio fiscal es un criterio, pero la esencia, el núcleo que define el bien jurídico tutelado es toda acción u omisión que contenga la legislación aduanera, esas son las acciones que definen el núcleo del tipo penal tutelado; el perjuicio fiscal, como simple valor monetario, es el que determina la naturaleza y alcance del bien jurídico tutelado. –De igual forma objetan que la potestad punitiva debe guardar relación con la capacidad económica del sancionado. Sin embargo, el argumento parte de un supuesto falso, porque no se trata de una contravención, sino de un ilícito penal, cuya gravedad, por la violación de deberes fundamentales, amerita una sanción acorde con los deberes incumplidos. Tampoco es admisible afirmar que como nos encontramos en el contexto de una relación laboral, no puede existir una reacción punitiva. El hecho que esté en el contexto de una relación laboral no excluye la aplicación de sanciones graves, porque con el mismo razonamiento no serían admisibles los delitos funcionales, como el peculado o el cohecho. Aunque exista una relación laboral, pueden existir delitos o infracciones administrativas muy graves, la relación laboral no excluye la aplicación de tipos delictivos. No puede ignorarse, como bien lo puntualiza la Procuraduría General en su informe, que no se trata de la simple omisión del pago de algunas obligaciones tributarias, sino que el acatar correctamente la auto-liquidación aduanera, es una responsabilidad exclusiva del agente aduanero, de acuerdo con lo previsto por el legislador; hay una intención de afectar el patrimonio como un todo y en proporción directa con el valor aduanero de las mercancías, de forma tal, que la multa será mayor o menor, según el valor de las mercancías, y así debe ser, porque la multa no se puede estructurar conforme al perjuicio fiscal, como lo pretenden los accionantes, pues de esta forma los actos lesivos e ilegítimos en perjuicio de los deberes en la función aduanal, se apreciarían con indiferencia y no existiría ninguna proporción y poder coercitivo de la sanción prevista por la norma impugnada. **En tercer lugar,** tal como lo expresa la Procuraduría General de la República en su informe, la norma impugnada mantiene los criterios de **razonabilidad** señalados por el Tribunal Constitucional. Si partimos que el bien jurídico tutelado es la probidad, veracidad y la lealtad en el cumplimiento de una serie de obligaciones tributarias y aduanales, no queda más que admitir que el medio escogido por el legislador para tutelar bienes jurídicos que considera valiosos para la sociedad -cuál es la imposición de una sanción administrativa tributaria- es razonable y proporcionada. De modo que, la sanción no es*

inidónea, es sólo un criterio o parámetro para aplicar la sanción. No se trata sólo que se deje de pagar una obligación tributaria, sino que es incumplir obligaciones legales ineludibles o incluso incurrir en actos que podrían configurar fraude o falsedad. La intensidad de la lesión tiene que ver con el incumplimiento de obligaciones legales y prohibiciones; el asunto no se resuelve circunscribiéndose al criterio cuantitativo para determinar lo defraudado. El valor aduanero es un criterio para determinar la trascendencia y gravedad del incumplimiento de obligaciones o de acciones contrarias a la ley, casualmente esas acciones lo que pretende es omitir pagar lo que corresponde, así es que el valor aduanero es la consecuencia de la acción omisiva o fraudulenta. Además, la **razonabilidad y proporcionalidad** queda garantizada al establecerse en el artículo 231 de la Ley eximentes de responsabilidad, tales como los errores materiales o de hecho sin incidencia fiscal, la fuerza mayor, el caso fortuito; de manera que la sanción dispuesta en la norma es acorde con la conducta antijurídica del agente aduanero al momento de elaborar la declaración correspondiente. **En cuarto lugar,** la norma tampoco lesiona el principio de igualdad, porque la multa a pagar es proporcional al valor aduanero establecido, lo cual descarta la aseveración que se otorga el mismo tratamiento a situaciones desiguales. El hecho que el legislador sancione al infractor con una multa igual al valor aduanero de las mercancías desde ningún punto acarrea violación al **principio de igualdad tributaria**, ya que si bien en el caso de los accionantes los montos de las multas son diferentes, ello no obedece a la estructura de la norma, sino al valor aduanero de cada una de las operaciones aduaneras realizadas por los agentes involucrados. El cumplir o no cumplir correctamente con la autoliquidación aduanera, es única y exclusivamente responsabilidad del agente aduanero. **En quinto lugar,** tal como lo indica la Procuraduría, ciertamente el problema pareciera que no es de constitucionalidad como lo pretenden los accionantes, sino un asunto de aplicación del derecho al caso concreto propiamente, y como tal debe dilucidarse por la vía del recurso de amparo, o bien en la vía administrativa o judicial según proceda. De una lectura del texto se infiere que no se establece una sanción única para la conducta tipificada, sino que el monto de la misma dependerá del valor aduanero de las mercancías. La circunstancia que las multas resulten altas en relación con los ingresos percibidos por el accionante –hecho que por lo demás no ha sido acreditado– no involucra un problema de constitucionalidad. El valor aduanero es casualmente la consecuencia de la infracción, ese es el elemento disuasor de la sanción; no se impone en función del salario o ingreso del agente aduanero, es una consecuencia del incumplimiento de importantes deberes que como profesional debe conocer y acatar. La gravedad de las omisiones o de las acciones fraudulentas, es casualmente la que justifica una multa que es la que se pretendía evitar con el incumplimiento de deberes. Consecuentemente no se puede acusar que el artículo 242 de la Ley sea **confiscatorio**. **En sexto lugar,** tampoco puede considerarse que estamos frente a una violación al **derecho al trabajo** por cuanto, el hecho de que el legislador imponga una multa a los agentes aduaneros por actos u omisiones que vulneren el régimen jurídico aduanero, en nada impide a éstos el ejercicio del derecho al trabajo; decir lo contrario, tornaría en inconstitucionales todas las sanciones aduaneras. **En conclusión,** así las cosas, no encuentra la Sala razones para estimar la acción,

por lo que procede declararla sin lugar, tal como en efecto se hace”.

V.- Sobre la constitucionalidad del primer párrafo del artículo 242 de la Ley General de Aduanas (Ley N° 8373). Si bien este Tribunal ha mantenido en múltiples casos el criterio expresado en el considerando anterior y afirmado la constitucionalidad de la norma impugnada, una mejor ponderación de los argumentos planteados y de la situación jurídica lleva a la Sala a revisar dicho criterio y la constitucionalidad del párrafo citado, y más bien optar por la tesis expuesta en el voto de minoría a la sentencia 2012-003640 de las 16:01 horas del 14 de marzo de 2012.

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.

Ahora bien, la Sala no cuestiona que sea necesario implementar medidas legales para proteger la Hacienda Pública. No obstante, dichas medidas deben respetar parámetros constitucionales mínimos, como la razonabilidad y la proporcionalidad. En ese sentido y de relevancia para este caso, se estima que la norma vulnera el principio de razonabilidad al posibilitar sanciones pecuniarias desligadas de los supuestos de hecho que las generan y del bien jurídico que protegen. En efecto, al estar la multa del artículo 242 vinculada al valor aduanero de la mercancía sin que, por otro lado, dicho valor sea un elemento diferenciador de las conductas sancionadas, se obtiene por resultado una multa que carece de proporcionalidad alguna con respecto a la conducta que pretende castigar. Así, verbigracia, el error en la clasificación aduanera de un bien podría llevar aparejado indiferentemente una multa de \$101 o una de millones, según el valor de la mercancía, aunque en todo caso se trate siempre de un error en la clasificación aduanera. La desproporcionalidad de la norma se hace todavía más evidente cuando se observa que la multa se encuentra completamente desvinculada del bien jurídico que en realidad se intenta proteger, que es la Hacienda Pública. De esta manera, un error en la clasificación aduanera que conlleve un perjuicio fiscal de \$101, pero cuyo objeto fuese una mercancía con valor de varios millones, implicaría una multa por esa misma cantidad de millones. La falta de proporcionalidad también resulta clara si se tiene en cuenta que en el caso de dos agentes aduaneros que hubieran cometido una infracción administrativa aduanera con idéntico perjuicio para el fisco, se les impondría multas totalmente diferentes en virtud del valor distinto de la mercadería en cuestión. La situación quedó claramente ejemplificada en los casos que sirvieron de base a las acciones: verbigracia, en el caso del accionante Molina Barrientos,

el perjuicio fiscal del error fue de ¢642.246,72 y conllevó una multa de ¢8.207.999,84 (unas 12 veces el monto del perjuicio; resolución RES-AC-DN-1582-2010 de las 8:30 horas del 21 de julio de 2010 de la Aduana Central); mientras que en el caso del accionante Zamora Fallas, el perjuicio correspondió a ¢305.326,27 y acarreó una multa por ¢14.439.199,79 (unas 47 veces el monto del perjuicio; resolución RES-AC-DN-3112-2009 de las 13:45 horas del 6 de noviembre de 2009 de la Aduana Central). Estas consideraciones permiten a la Sala concluir que el párrafo primero del artículo 242 de la Ley General de Aduanas (versión reformada por la ley N° 8373) es inconstitucional por carecer de proporcionalidad y razonabilidad. No está de más acotar que la versión vigente de dicha norma (ley N° 9069) abandona el valor de la mercancía como criterio para la determinación de la multa y en su lugar asume uno relacionado con el perjuicio fiscal irrogado, en sintonía con la exposición de esta Sala.

POR TANTO:

Por mayoría se declara con lugar la acción de inconstitucionalidad en contra del párrafo primero del artículo 242 de la Ley General de Aduanas, según la reforma realizada mediante la ley N° 8373, publicada en La Gaceta N° 171 del 5 de setiembre de 2003, en virtud de los efectos que esa normativa produjo mientras estuvo vigente. Esta sentencia tiene efectos declarativos y retroactivos a la fecha de vigencia de la norma, sin perjuicio de los derechos adquiridos de buena fe y de las situaciones jurídicas consolidadas. Comuníquese al Poder Legislativo en la persona de su Presidente, la Procuradora General de la República y demás partes de este proceso. Publíquese íntegramente en el Boletín Judicial y reséñese en el Diario Oficial La Gaceta. Notifíquese. Los Magistrados Armijo Sancho, Jinesta Lobo y Cruz Castro salvan el voto y declaran sin lugar la acción.

Gilbert Armijo S.
Presidente

Ernesto Jinesta L.

Fernando Cruz C.

Fernando Castillo V.

Paul Rueda L.

Nancy Hernández L.

Luis Fdo. Salazar A.

Exp. No. 12-003454-0007-CO

Res. 2015-011079

VOTO SALVADO DE LOS MAGISTRADOS ARMIJO SANCHO, JINESTA LOBO Y CRUZ CASTRO

Los Magistrados Armijo Sancho, Jinesta Lobo y Cruz Castro salvan el voto y declaran sin lugar la acción, con base en las siguientes razones que redacta el segundo:

Como se indicó en el voto de mayoría, este Tribunal Constitucional ya se ha pronunciado, de manera reiterada, sobre la constitucionalidad de la norma impugnada. En efecto, en sentencia No. 2012-003640 de las 16:01 horas del 14 de marzo de 2012, examinando los mismos argumentos ofrecidos por los accionantes, concluyó lo siguiente:

«III.- ANTECEDENTES JURISPRUDENCIALES.- *En relación con la norma impugnada, debe tenerse presente primero que esta norma ya ha sido analizada en dos ocasiones anteriores por esta Sala. Primero, en sentencia número 2002-04895 de las 15:10 horas del 22 de mayo de 2002, en que se alegó que el numeral impugnado era un tipo sancionatorio abierto, este tribunal concluyó "que los tipos penales en blanco y tipos penales abiertos son figuras jurídicas para el derecho penal sustantivo, el traslado que hace el accionante de la doctrina desarrollada por esta Sala, respecto de su elaboración legislativa y la interpretación que hace el accionante de ella no resulta procedente, para la materia administrativa sancionatorio, de manera que, de conformidad con los antecedente citados la acción debe rechazarse por el fondo". De otro lado, mediante sentencia número 2010-005891 de las 14:54 horas del 24 de marzo de 2010, en la que se argumentó que la sanción en cuestión era irrazonable, desproporcionada, confiscatoria, violatoria del derecho de propiedad y del principio de igualdad, esta Sala estableció que en el ámbito del derecho administrativo sancionador, ciertamente resultan de aplicación los principios de razonabilidad y proporcionalidad de la sanción. En esa ocasión, esta Sala estimó que de una lectura del texto se infería que no se establecía una sanción única para la conducta tipificada, sino que el monto de la misma dependería del valor aduanero de las mercancías. La circunstancia que las multas resultaran altas en relación con los ingresos percibidos por el accionante, no involucraba un problema de constitucionalidad. La norma tampoco lesionaba el principio de igualdad, porque la multa a pagar era proporcional al valor aduanero establecido, lo cual descartaba la aseveración de que se concedía el mismo tratamiento a situaciones desiguales. Así entonces, esta Sala mantiene la tesis sostenida en el voto anterior, y procede a declarar sin lugar esta acción con base en los argumentos expuestos en el siguiente considerando.*

IV.- SOBRE LA CONSTITUCIONALIDAD DEL ARTÍCULO 242 DE LA LEY GENERAL DE ADUANAS. *El Título X de la Ley General de Aduanas contempla los delitos aduaneros, las infracciones administrativas aduaneras y las infracciones tributarias aduaneras. El artículo 242 de la Ley General de Aduanas, aquí impugnado, estatuye, en su primer párrafo, el tercer grupo de normas sancionatorias, las infracciones tributarias aduaneras, definidas como toda*

acción u omisión que vulnere el régimen jurídico aduanero y cause un perjuicio fiscal superior a 100 pesos centroamericanos sin que constituya delito ni infracción administrativa sancionable con suspensión del auxiliar de la función pública aduanera. En el segundo párrafo del ordinal supracitado se agrega que los casos comprendidos en los artículos 211 y 214 de la Ley General de Aduanas -delitos de contrabando y defraudación fiscal aduanera-, en que el valor aduanero de las mercancías no supere los 5000 pesos centroamericanos, o su equivalente en moneda nacional, serán considerados como infracción tributaria aduanera y se les aplicará una multa equivalente al valor aduanero de las mercancías. Ahora bien, **en primer lugar**, en el mismo sentido en que esta Sala ya lo analizó en el mencionado voto 2010-005891 las catorce horas y cincuenta y cuatro minutos del veinticuatro de marzo del dos mil diez, el legislador tiene la competencia para crear los tipos penales e infracciones administrativas que estime necesarios para tutelar los bienes jurídicos considerados valiosos para la sociedad. **En segundo lugar**, los accionantes parten de varias premisas falsas: -Indican que el bien jurídico gravita sobre el posible perjuicio fiscal, ignorando que la materialidad y naturaleza del bien jurídico se refiere a omisiones, acciones o maniobras fraudulentas que incumplen el ordenamiento aduanal. El monto de lo defraudado es un criterio, pero las acciones lesivas del bien se refieren a omisiones u acciones fraudulentas que lesionan prohibiciones impuestas por el ordenamiento aduanal. -Indican que el perjuicio fiscal es la medida de la lesión al bien jurídico, pero la medida del bien jurídico no se circunscribe al tema del valor, el valor es un indicador, porque el bien jurídico, en su esencia, impone la obligación de ser veraz y leal en el cumplimiento de las obligaciones aduanales. No es la cantidad monetaria la que define la entidad y contenido del bien jurídico que se tutela. También indican que el bien jurídico tutelado es la Hacienda Pública, pero en realidad el bien jurídico tutelado no es el patrimonio, sino la probidad, veracidad y la lealtad en el cumplimiento de una serie de obligaciones tributarias y aduanales, así el bien jurídico no se define, exclusivamente, por el monto de lo defraudado, sino por los bienes jurídicos que se tutelan, que son la veracidad y la probidad en las declaraciones y el cumplimiento de los deberes que aduanales que deben cumplir funcionarios y ciudadanos. -Además, señalan que la multa no puede ir más allá del daño causado. Sin embargo, ello no es cierto, la infracción se define de la siguiente forma: "Constituirá infracción tributaria aduanera y será sancionada con una multa equivalente al valor aduanero de las mercancías, toda acción u omisión que signifique una vulneración del régimen jurídico aduanero que cause un perjuicio fiscal superior a cien pesos centroamericanos y no constituya delito ni infracción administrativa sancionable con suspensión del auxiliar de la función pública aduanera". Como se observa, el perjuicio fiscal es un criterio, pero la esencia, el núcleo que define el bien jurídico tutelado es toda acción u omisión que contenga la legislación aduanera, esas son las acciones que definen el núcleo del tipo penal tutelado; el perjuicio fiscal, como simple valor monetario, es el que determina la naturaleza y alcance del bien jurídico tutelado. -De igual forma objetan que la potestad punitiva debe guardar relación con la capacidad económica del sancionado. Sin embargo, el argumento parte de un supuesto falso, porque no se trata de una contravención, sino de un ilícito penal, cuya gravedad, por la violación de deberes fundamentales, amerita una sanción acorde con los deberes

incumplidos. Tampoco es admisible afirmar que como nos encontramos en el contexto de una relación laboral, no puede existir una reacción punitiva. El hecho que esté en el contexto de una relación laboral no excluye la aplicación de sanciones graves, porque con el mismo razonamiento no serían admisibles los delitos funcionales, como el peculado o el cohecho. Aunque exista una relación laboral, pueden existir delitos o infracciones administrativas muy graves, la relación laboral no excluye la aplicación de tipos delictivos. No puede ignorarse, como bien lo puntualiza la Procuraduría General en su informe, que no se trata de la simple omisión del pago de algunas obligaciones tributarias, sino que el acatar correctamente la auto-liquidación aduanera, es una responsabilidad exclusiva del agente aduanero, de acuerdo con lo previsto por el legislador; hay una intención de afectar el patrimonio como un todo y en proporción directa con el valor aduanero de las mercancías, de forma tal, que la multa será mayor o menor, según el valor de las mercancías, y así debe ser, porque la multa no se puede estructurar conforme al perjuicio fiscal, como lo pretenden los accionantes, pues de esta forma los actos lesivos e ilegítimos en perjuicio de los deberes en la función aduanal, se apreciarían con indiferencia y no existiría ninguna proporción y poder coercitivo de la sanción prevista por la norma impugnada. **En tercer lugar,** tal como lo expresa la Procuraduría General de la República en su informe, la norma impugnada mantiene los criterios de **razonabilidad** señalados por el Tribunal Constitucional. Si partimos que el bien jurídico tutelado es la probidad, veracidad y la lealtad en el cumplimiento de una serie de obligaciones tributarias y aduanales, no queda más que admitir que el medio escogido por el legislador para tutelar bienes jurídicos que considera valiosos para la sociedad -cuál es la imposición de una sanción administrativa tributaria- es razonable y proporcionada. De modo que, la sanción no es inidónea, es sólo un criterio o parámetro para aplicar la sanción. No se trata sólo que se deje de pagar una obligación tributaria, sino que es incumplir obligaciones legales ineludibles o incluso incurrir en actos que podrían configurar fraude o falsedad. La intensidad de la lesión tiene que ver con el incumplimiento de obligaciones legales y prohibiciones; el asunto no se resuelve circunscribiéndose al criterio cuantitativo para determinar lo defraudado. El valor aduanero es un criterio para determinar la trascendencia y gravedad del incumplimiento de obligaciones o de acciones contrarias a la ley, casualmente esas acciones lo que pretende es omitir pagar lo que corresponde, así es que el valor aduanero es la consecuencia de la acción omisiva o fraudulenta. Además, la **razonabilidad y proporcionalidad** queda garantizada al establecerse en el artículo 231 de la Ley eximentes de responsabilidad, tales como los errores materiales o de hecho sin incidencia fiscal, la fuerza mayor, el caso fortuito; de manera que la sanción dispuesta en la norma es acorde con la conducta antijurídica del agente aduanero al momento de elaborar la declaración correspondiente. **En cuarto lugar,** la norma tampoco lesiona el principio de igualdad, porque la multa a pagar es proporcional al valor aduanero establecido, lo cual descarta la aseveración que se otorga el mismo tratamiento a situaciones desiguales. El hecho que el legislador sancione al infractor con una multa igual al valor aduanero de las mercancías desde ningún punto acarrea violación al **principio de igualdad tributaria**, ya que si bien en el caso de los accionantes los montos de las multas son diferentes, ello no obedece a la estructura de la norma, sino

al valor aduanero de cada una de las operaciones aduaneras realizadas por los agentes involucrados. El cumplir o no cumplir correctamente con la autoliquidación aduanera, es única y exclusivamente responsabilidad del agente aduanero. **En quinto lugar,** tal como lo indica la Procuraduría, ciertamente el problema pareciera que no es de constitucionalidad como lo pretenden los accionantes, sino un asunto de aplicación del derecho al caso concreto propiamente, y como tal debe dilucidarse por la vía del recurso de amparo, o bien en la vía administrativa o judicial según proceda. De una lectura del texto se infiere que no se establece una sanción única para la conducta tipificada, sino que el monto de la misma dependerá del valor aduanero de las mercancías. La circunstancia que las multas resulten altas en relación con los ingresos percibidos por el accionante –hecho que por lo demás no ha sido acreditado– no involucra un problema de constitucionalidad. El valor aduanero es casualmente la consecuencia de la infracción, ese es el elemento disuasor de la sanción; no se impone en función del salario o ingreso del agente aduanero, es una consecuencia del incumplimiento de importantes deberes que como profesional debe conocer y acatar. La gravedad de las omisiones o de las acciones fraudulentas, es casualmente la que justifica una multa que es la que se pretendía evitar con el incumplimiento de deberes. Consecuentemente no se puede acusar que el artículo 242 de la Ley sea **confiscatorio**. **En sexto lugar,** tampoco puede considerarse que estamos frente a una violación al **derecho al trabajo** por cuanto, el hecho de que el legislador imponga una multa a los agentes aduaneros por actos u omisiones que vulneren el régimen jurídico aduanero, en nada impide a éstos el ejercicio del derecho al trabajo; decir lo contrario, tornaría en inconstitucionales todas las sanciones aduaneras. **En conclusión,** así las cosas, no encuentra la Sala razones para estimar la acción, por lo que procede declararla sin lugar, tal como en efecto se hace».

No habiendo, a nuestro juicio, motivo para cambiar de criterio, salvamos el voto y declaramos sin lugar la acción con base en las razones reiteradamente expuestas.

Gilbert Armijo S.

C. Ernesto Jinesta L.

Fernando Cruz