

**Inc. A1303002M**

**BUNAL DE APELACIONES DE LOS IMPUESTOS INTERNOS Y DE ADUANAS:** San Salvador, a las nueve horas con treinta minutos del día veinticuatro de junio del año dos mil catorce.

**VISTOS** en apelación la Resolución con referencia **RES. No. 44/13/DJCA/DPJ/9**, emitida por la Dirección General de Aduanas, a las catorce horas treinta minutos del día veintiocho de enero del año dos mil trece, a nombre de ----- que puede abreviarse ----- únicamente en cuanto a la sanción administrativa impuesta por la cantidad de **DOS MIL SETECIENTOS CINCUENTA Y SEIS DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA CON CUARENTA Y SEIS CENTAVOS DE DÓLAR DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (\$2,756.46)** por la comisión de la infracción administrativa tipificada en el artículo 5 letra d) de la Ley Especial para Sancionar Infracciones Aduaneras.

**Y CONSIDERANDO:**

**I.-** El licenciado ----- en su carácter de Apoderado Especial de ----- que puede abreviarse ----- al interponer Recurso de Apelación expresó no estar de acuerdo con la Resolución con referencia RES. No. 44/13/DJCA/DPJ/9, en comento, por las razones siguientes:

**““ARGUMENTOS JURÍDICOS QUE FUNDAMENTAN LA APELACIÓN.(...)””**.

““(...) dentro de la resolución impugnada a folios siete frente, se encuentra el fundamento de la “Responsabilidad subjetiva” respecto a la infracción administrativa atribuida a la -----

En dicho apartado, la Dirección General de Aduanas dijo que mi representada “...actuó con culpa al entorpecer el proceso de fiscalización, debido a que la Sociedad no formalizó los Traslados Definitivos...”; es decir, que el grado de subjetividad que se le imputa a mi mandante es el culpa y no el de dolo.

Del fundamento utilizado por la Dirección General de Aduanas, se dibujan claramente dos situaciones: a) El hecho atribuido a la Sociedad ----- constituye una “omisión”, al no

haber formalizado los Traslados Definitivos en el Sistema Informático respectivo; y b) El grado o nivel de subjetividad atribuido, como parte del elemento de tipicidad de la infracción, es el de culpa y no el de dolo. (...)''''''.

''''a) De la omisión atribuida a la Sociedad -----.

La infracción aduanera que se le imputa a mi poderdante es la prevista en el literal d) del Artículo 5 de la LEPSIA (...)''''''.

De la simple lectura del párrafo anterior, se advierte que legislador pretende castigar una acción positiva de parte del gobernado, como lo es el hecho de impedir o entorpecer la actividad fiscalizadora de la Dirección General de Aduanas y desde ninguna óptica se pretende castigar una omisión, como pretende establecerlo la autoridad antes mencionada.

Y es que, si se pretendiera castigar una omisión, bastaría con que el legislador lo hubiese previsto de manera expresa dentro del articulado respectivo, tal y como ocurre con determinadas disposiciones legales que contienen la descripción de una conducta típica (v. gr. Artículo 5 letra c) LEPSIA, Artículo 5 letra f) LEPSIA, Artículo 5 letra o) LEPSIA, Artículo 5 letra q) LEPSIA, Artículo 175 Código Penal, Artículo 309 Código Penal, entre otros).

A esto se refiere el principio de legalidad en materia penal —de aplicación supletoria en materia administrativa— al establecer que nadie podrá ser sancionado por una acción u omisión que la ley penal no haya descrito en forma previa, precisa e inequívoca como delito, o para el caso que nos ocupa, como una infracción administrativa.

Es decir, que la adecuación típica hecha por la Dirección General de Aduanas es errónea, pues se arguye que la "omisión" de no haber formalizado los traslados definitivos en el sistema informático de aduanas, constituye un entorpecimiento o impedimento a la función de fiscalización aduanera, cuando lo cierto es que la conducta descrita en el literal d) del Artículo 5 de la LEPSIA claramente refiere una "acción".

En otras palabras, la existencia de un "impedimento o entorpecimiento" implica la realización de una obstrucción activa al accionar de los delegados fiscalizadores (...)''''''.

""La figura del entorpecimiento se encuentra regulada en otros marcos normativos, y en todos los casos se refiere al hecho de realizar actividades tendientes a la obstrucción de acto de autoridad; sin embargo, en el caso que nos ocupa no ha existido un entorpecimiento de parte de la Sociedad ----- pues tal y como consta dentro del informe de fiscalización, se le permitió a personal de aduana el ingreso a las instalaciones, facilitando toda la documentación relacionada con las actividades de la empresa sujetas a control aduanero.

Lo anterior queda comprobado de manera fehaciente a través del informe de fiscalización mismo, en el cual el funcionario encargado consignó que había requerido determinada información y que la misma había sido facilitada, realizando además procedimientos como el Cuestionario de Control Interno el cual fue completado con la ayuda del señor ----- en su calidad de Contador General de mi representada. Por lo tanto, se puede concluir que la Sociedad ----- -- no impidió ni entorpeció el actuar de la autoridad aduanera.

Adentrándose aún más en el análisis del informe de fiscalización, específicamente en la página 6/17 claramente se advierte que se proporcionaron las declaraciones de mercancías que ingresaron mercancías amparadas al Régimen de Traslado Temporal de Mercancías hacia un Depósito para Perfeccionamiento Activo, así como documentación conexas, obviando presentar la documentación relacionada con el Traslado Definitivo correspondientes a las compras de hilos y accesorios; agregando dicho informe de fiscalización que mi representada **NO FORMALIZO DICHAS OPERACIONES** a través de las respectivas declaraciones de mercancías, pues las mismas no se visualizaban dentro del sistema informático de aduanas.

Esto último desvela aún más el error cometido por la autoridad aduanera al momento de calificar jurídicamente el hecho atribuido a mi representada, pues en ningún momento se impidió o entorpeció a la autoridad aduanera el ejercicio de su facultad fiscalizadora, sino que simplemente dichas declaraciones no fueron presentadas en su oportunidad. Esta última conducta podría o no encuadrarse dentro de otro supuesto jurídico de la LEPSIA, pero desde ninguna óptica dentro del Artículo 5 letra d), ya que impedir o entorpecer la acción fiscalizadora no es lo mismo que la falta de presentación de las declaraciones de mercancía antes relacionadas. (...)"".

b) Responsabilidad subjetiva a nivel de culpa atribuido a la Sociedad -----

“En relación a lo anterior, la autoridad aduanera pretende establecer un grado de responsabilidad subjetiva a nivel de culpa, afirmando que se cumplen los presupuestos para determinar ese grado, utilizando como fundamento el hecho que mi mandante no formalizó los Traslados Definitivos, agregando que se cumplía con los requisitos del principio de culpabilidad en materia penal.

Con la afirmación anterior, queda evidenciada la equivocación supina de parte de la Dirección General de Aduanas, pues se confunde “la culpa” como parte del elemento subjetivo del tipo penal, con el “Principio de Culpabilidad” (...).”

“En este orden de ideas, y al analizar la redacción dada por el legislador al Artículo 5 letra d) de la LEPSIA, a todas luces se advierte que no se estableció de forma expresa el cometimiento de ese hecho de manera culposa, requisito sine qua non para hablar de una sanción que tenga como elemento subjetivo la culpa.(...)”.

**II.-** Que la Dirección General de Aduanas, habiendo tenido a la vista las razones en que la apelante social apoya su impugnación, procedió a rendir informe justificando su actuación en los términos siguientes:

“Agrega el impetrante que en el fundamento utilizado por esta Dirección General se dibujan dos situaciones:

**a) El hecho atribuido a dicha Sociedad constituye una omisión, al no haber formalizado los Traslados Definitivos en el Sistema Informático respectivo, (...).”**

**b) El grado o nivel de subjetividad atribuido, como parte del elemento de tipicidad de la infracción es el de culpa y no el dolo.(...)”**

**Justificación Legal de las actuaciones de esta Dirección General:**

En cuanto a los alegatos expuestos, esta Dirección General considera oportuno indicar lo siguiente:

## **Letra a)**

Que respecto a lo alegado por la Sociedad en comentario, es oportuno aclarar que la determinación de la conducta atribuida a la Sociedad encaja dentro del supuesto establecido en el artículo 5 letra d) de la Ley Especial para Sancionar Infracciones Aduaneras (...)"

"Dentro del Informe de Fiscalización... claramente se comprobó que la Sociedad en comentario proporcionó las Declaraciones de Mercancías bajo el Régimen de Admisión Temporal para Perfeccionamiento Activo, así como documentación conexas, obviando presentar la documentación relacionada con el traslado Definitivo correspondiente o las compras de hilos y accesorios, no obstante se le solicitó en el numeral 10 del Requerimiento de Información de fecha 12 de julio de 2011 (fs. 95 expediente administrativo)... lo anterior se requería para ver si existían derechos e impuestos pendientes de cancelar, debido a que la Sociedad no formalizó las operaciones a través de la elaboración de las Declaraciones de Mercancías respectivos, situación que originó el entorpecimiento a las acciones para ejercer el control del Régimen de Admisión Temporal para Perfeccionamiento Activo.

"En ese sentido, la actuación de la Sociedad en comentario conlleva a entorpecer el proceso de fiscalización, al no entregar formalización de los Traslados Definitivos, por lo cual en el Sistema Informático SIDUNEA ++, la Sociedad no reflejaba importaciones amparadas al Régimen Admisión Temporal para Perfeccionamiento Activo, como tampoco manifestó al inicio de la auditoría que había efectuado Traslados Definitivos sin haber formalizado los mismos, ya que el beneficiario del Régimen debe suministrar con la periodicidad requerida por el servicio aduanero la información necesaria para lograr el efectivo control del Régimen, existiendo el riesgo que pudieran haber otras compras de productos compensadores sin haberlos formalizados. (...)"

"Cabe mencionar que para la emisión de la resolución N° 44/13/DJCA/DPJ/9, ya relacionada, se cumplió con el Principio de Legalidad... la conducta cometida por la Sociedad en comentario, figura de manera clara, precisa e inequívoca, con la conducta detallada en la letra d) del artículo 5 de la LEPSIA(...)"

"Razón por la cual esta Oficina advierte que lo plasmado en la resolución N° 44/13/DJCA/DPJ/9, cuestionada en dicha instancia está sustentado conforme a derecho y por cuanto debe confirmarse la sanción administrativa determinada en dicha providencia.

## **Letra b)**

Para dirimir el presente punto es oportuno citar que la responsabilidad subjetiva se funda exclusivamente en la existencia de culpa por parte de un sujeto, que para el caso en autos recaerá sobre la sociedad ----- ya que al entorpecer el proceso de fiscalización, al no formalizar los Traslados Definitivos, situación que conllevó a que en el Sistema Informático SIDUNEA ++, no se reflejaran importaciones amparadas al Régimen Admisión Temporal para Perfeccionamiento Activo, actuó con culpa.

Tal como lo establece el Recurrente en escrito de mérito, en el presente caso se han configurado los elementos necesarios para afirmar la actuación culposa por parte de la Sociedad en comento, partiendo de que la conducta atribuida es tipificada como Infracción Administrativa, de conformidad a lo establecido en el artículo **5 letra d)** de la LEPSIA.

En primer lugar, se tiene que mencionar que la sociedad ----- opera como Depósito para Perfeccionamiento Activo (...)"".

"Bajo ese contexto, se demuestra que la importación de hilos y accesorios, es una práctica habitual de la Contribuyente Social, por lo que esa misma habitualidad la convierte en una empresa que debe de conocer y aplicar perfectamente la normativa en la materia, siendo responsable del cumplimiento de las obligaciones aduaneras tributarias y no tributarias.

En el caso que nos ocupa, se ha demostrado que la Sociedad no formalizó los Traslados Definitivos, no reflejaba importaciones amparadas al Régimen Admisión Temporal para Perfeccionamiento Activo, tampoco manifestó al inicio de la auditoría que había efectuado Traslados Definitivos sin haber formalizado los mismos ya que el beneficiario del Régimen debe suministrar dicha información con la periodicidad requerida por el servicio aduanero. Por lo anterior queda evidenciado, el comportamiento culposo por parte de la referida Contribuyente (...)"".

**III.-** Por medio de auto de las trece horas cinco minutos del día veinte de mayo del año dos mil trece, este Tribunal abrió a pruebas el presente Recurso de Apelación, derecho del cual

hizo uso la apelante social por medio de escrito presentado con fecha trece de junio del mismo año.

Seguidamente, mediante auto de las nueve horas del día dieciséis de septiembre del año dos mil trece, se mandó oír en alegaciones finales a la impetrante social, derecho del cual no hizo uso la misma; quedando el presente Incidente de Apelación en estado de dictar sentencia.

**IV.-** De lo expuesto por la recurrente social y justificaciones de la Dirección General de Aduanas, en adelante denominada Dirección General, Autoridad Aduanera o Servicio Aduanero, este Tribunal se pronuncia de la siguiente manera:

Del análisis a la Resolución No. 44/13/DJCA/DPJ/9 objeto de la presente alzada, se observa que la Dirección General de Aduanas impuso a ----- que puede abreviarse ----- -multa de conformidad al artículo 6 de la Ley Especial para Sancionar Infracciones Aduaneras, en adelante LEPSIA, por la suma de DOS MIL SETECIENTOS CINCUENTA Y SEIS DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA CON CUARENTA Y SEIS CENTAVOS DE DÓLAR DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (\$2,756.46), por la comisión de la infracción administrativa tipificada en el artículo 5 letra d) de LEPSIA, que literalmente expresa:

""Art. 5.- Son infracciones administrativas las siguientes:...

El impedimento o entorpecimiento a las acciones que la Dirección General deba ejercer para el control de los regímenes aduaneros, sin perjuicio de considerar esta conducta como un indicio del cometimiento de infracciones tributarias penales e iniciar la investigación conducente"".

Los motivos por los cuales la Autoridad Aduanera atribuyó dicha infracción a la impetrante social, se encuentran en la citada providencia en el Apartado ""**IV) PRUEBAS DE CARGO. DEL ENTORPECIMIENTO EN EL CONTROL DE LOS REGIMENES ADUANEROS**"" , cuyo razonamiento se fundamenta en que la sociedad apelante ""no presentó toda la documentación relacionada con los Traslados Definitivos correspondientes a las compras de hilos y accesorios realizadas durante el período en estudio, así como la documentación que demostrara su reexportación; existiendo el riesgo de haber derechos e impuestos pendientes de cancelar... originando con ello el entorpecimiento a las acciones para ejercer el control del Régimen de

Admisión Temporal para Perfeccionamiento Activo... contando solo con la documentación que demostraba las compras efectuadas no así los Formularios Únicos de Traslados de Bienes, ni la formalización de cada una”, agregando además que dicha sociedad “no proporcionó las Declaraciones de Mercancías amparadas al Régimen de Admisión Temporal para Perfeccionamiento Activo”, concluyendo que la apelante social incumplió la Legislación Aduanera “por no haber llevado el debido control del Régimen, entorpeciendo con ello el desempeño de las facultades fiscalizadoras establecidas en los artículos 6, 9, 77, 78, 79 y 98 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA), artículos 8, 10, 321, 355, 473 y 475 del Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano (RECAUCA), y artículos 13 y 14 de la Ley de Simplificación Aduanera, al entorpecer el proceso de fiscalización... asimismo, la Sociedad no manifestó al inicio de la auditoria que había efectuado Traslados Definitivos sin haber formalizado los mismos”(página 2 frente y vuelto de la Resolución No. 44/13/DJCA/DPJ/9 en comento); situación que es reiterada en el Apartado **“V) PRESENTACIÓN Y VALORACIÓN DE ALEGATOS.**” (página 5 frente de la misma), en el que además agrega que “el beneficiario del Régimen debe suministrar con la periodicidad requerida por el servicio aduanero la información necesaria para lograr el efectivo control del Régimen” lo cual encaja en el deber de suministrar información, regulado en el artículo 475 del RECAUCA.

El Apoderado de ----- que puede abreviarse ----- en adelante ----- expresa que su representada “no impidió ni entorpeció el actuar de la autoridad aduanera”, por lo que la conducta atribuida a su representada no encaja en el supuesto legal previsto en el artículo 5 letra d) de LEPSIA.

Al respecto y del análisis de las diligencias este Tribunal advierte:

a) Consta a folios 95 y 96 del Expediente de Aduanas, Requerimiento de Información de fecha doce de julio del año dos mil once, por medio del cual la Dirección General de Aduanas —en lo pertinente al caso— solicitó a ----- en el numeral 10) del mismo lo siguiente: “Declaraciones de Mercancías bajo Régimen de Admisión Temporal para Perfeccionamiento Activo, realizadas durante el período del 1 de enero al 31 de diciembre de 2009, con su documentación soporte”.



b) Al folios 97 y 98 del Expediente Administrativo del caso de autos, se encuentra agregado Requerimiento de Información de fecha veintiocho de agosto del año dos mil doce, en el que se indica que a esa fecha aún se encontraba pendiente de presentar la documentación señalada en el párrafo precedente, por lo que nuevamente le fue requerida a dicha sociedad la presentación de los mismos, tal como se lee en el numeral 1) de dicha providencia.

c) Del folios 1 al 17 del Expediente de Aduanas, consta Informe de Fiscalización de fecha treinta de octubre del año dos mil doce, que en el Apartado **““RESULTADOS OBTENIDOS I. ENTORPECIMIENTO EN EL CONTROL DE LOS REGIMENES ADUANEROS.””**, expresa en resumen literalmente lo siguiente: **““la sociedad no proporcionó las Declaraciones de Mercancías bajo Régimen de Admisión Temporal para Perfeccionamiento Activo, correspondientes a las compras realizadas a Zonas Francas y Depósitos Perfeccionamiento Activo””**.

d) Lo expresado en el aludido Informe de Fiscalización fue retomado en la Resolución objeto de alzada, agregada de folios 392 al 400 del Expediente de Aduanas, cuyos pasajes en lo que concierne al punto en estudio se transcribieron al inicio del presente Considerando.

De lo expuesto, este Tribunal considera que la sociedad contribuyente, cuando fue visitada por el auditor designado a dar cumplimiento a su comisión, le proporcionó la documentación que fue requerida excepto las Declaraciones de Mercancías bajo Régimen de Admisión Temporal para Perfeccionamiento Activo correspondiente al período antes indicado, según se desprende del Informe de fiscalización elaborado por el auditor así como de la Resolución apelada, es decir, que la apelante social prestó toda la colaboración que en el momento le fue solicitada, sin que hubiese de su parte alguna acción u omisión que demostrara una mínima intención de querer obstaculizar, impedir o entorpecer la gestión de verificación de los controles por parte del auditor de la Administración Aduanera, pues no consta en el respectivo Expediente acta u otro documento en el que el auditor hiciera constar haberse avocado a las instalaciones de la empresa y que le impidieran el paso o le obstaculizaran su labor, es más en el Apartado **““DE LOS PROCEDIMIENTOS””** del aludido Informe de Fiscalización se puede concluir que la sociedad colaboró con el auditor, situación que no puede ser contradicha por la Administración pues no hay huella en el Expediente de lo contrario.

Es trascendental señalar que en el Expediente de Aduanas que nos ocupa, no existe acta o nota de la información recibida por el auditor por parte de la contribuyente social, aspecto que no está demás decir sirve de respaldo o comprobante para el auditor de la información y documentación recibida dentro de una fiscalización, ya que de la revisión de las diligencias efectuadas por el auditor dentro de la fiscalización realizada a la sociedad que se encuentran contenidas en el Expediente Administrativo de folios 107 al 345, se puede advertir que los documentos proporcionados por la impetrante social simplemente han sido agregados, sin expresión alguna del auditor del tipo de documentos y los folios que fueran proporcionados por la sociedad fiscalizada, presume este Tribunal que fueron proporcionados por la sociedad debido a que en todos ellos existe un sello color azul que dice: ----- situación que salta a la vista al revisar al Expediente, el único documento en que se indica parte de la información proporcionada por la recurrente social, es el escrito agregado a folios 345 del Expediente Administrativo, sin embargo, vale la pena destacar que éste no tiene fecha de recibido ni firma alguna de la persona que recibió el mismo.

Es un hecho que la impetrante social no proporcionó las Declaraciones de Mercancías bajo Régimen de Admisión Temporal para Perfeccionamiento Activo en comento, de lo que podemos afirmar que la conducta en que incurrió la sociedad fiscalizada es que no proporcionó los documentos que le fueron requeridos por el auditor mediante los requerimientos de información de fechas doce de julio del año dos mil once y veintiocho de agosto del año dos mil doce, en los numerales 10 y 1 de los mismos respectivamente, y que además según lo expresado tanto en el Informe de Fiscalización como en la Resolución apelada la sociedad fiscalizada no manifestó en la auditoría haber efectuado traslados definitivos de mercancías sin haberlas formalizado.

Sin embargo, la Administración Aduanera por medio del auditor designado al efecto, llega a concluir que al no proporcionar la documentación especificada en el párrafo anterior, a su juicio le dificultó o entorpeció las facultades de fiscalización contenidas en los artículos 6, 9, 77, 78, 79 y 98 del CAUCA; 8, 10, 321, 355, 473 y 475 del RECAUCA, (disposiciones legales respecto de las cuales más adelante se emitirá un breve pronunciamiento) y 13 y 14 de la Ley de Simplificación Aduanera,

motivo por el cual a criterio de la Autoridad Aduanera la conducta de la contribuyente encaja en la figura tipo contenida en el artículo 5 letra d) de LEPSIA.

Infracción con la cual este Tribunal discrepa rotundamente, dado que la conducta en que incurrió la recurrente social se encuentra plenamente descrita por el legislador en el artículo 5 letra e) de LEPSIA que literalmente reza:

“Art. 5.- Son infracciones administrativas las siguientes:...

e) Negarse a proporcionar copia firmada y sellada por el contribuyente, de los documentos que la Dirección General requiera, así como, no entregar la información que sea requerida por la Dirección General o por sus auditores contenida en libros, registros, archivos, soportes magnéticos o cualquier otro medio material, sobre hechos que se esté obligado a conocer, con relación a sus propias actividades”.

La citada disposición legal regula dos supuestos:

1) Negarse a proporcionar

2) No entregar la información requerida por el auditor designado al efecto por la Dirección General, la cual puede estar contenida en diferentes medios.

En el caso de autos, como se indicó en párrafos precedentes, es un hecho categórico que la sociedad no entregó al auditor las Declaraciones de Mercancías bajo el Régimen que opera la contribuyente social, las cuales fueron solicitadas mediante los Requerimientos de fechas doce de julio del año dos mil once y veintiocho de agosto del año dos mil doce; en ese sentido, es obvio que la conducta en que incurrió ----- encaja indiscutiblemente en la figura tipo descrita por el legislador en el artículo 5 letra e) de LEPSIA, a que se hizo alusión en el número 2 del párrafo anterior.

Si bien considera este Tribunal haber establecido con claridad que el actuar de la recurrente social se adecúa plenamente a la infracción administrativa contemplada en el referido

artículo, referente a "no entregar la información que sea requerida por la Dirección General o por sus auditores contenida en libros, registros, archivos, soportes magnéticos o cualquier otro medio material, sobre hechos que se esté obligado a conocer, con relación a sus propias actividades"; esta Oficina estima oportuno agregar —en aras de sustentar aún más que la conducta cometida por la impetrante social se adecúa plenamente a la infracción contenida en el artículo ya citado—, que la información que no entregó o proporcionó la impetrante social que como se ha expresado insistentemente son las DM bajo el Régimen de Admisión Temporal para Perfeccionamiento Activo en caja en el supuesto "información contenida en... otro medio material", pues recordemos que las DM son formularios o formatos autorizados por el Servicio Aduanero de acuerdo al artículo 318 del RECAUCA a través de los cuales se destinan las mercancías a un régimen aduanero conforme lo regula el artículo 317 del citado cuerpo normativo, las cuales inclusive podrían estar contenidas en medios magnéticos por parte de los sujetos pasivos de haberlos autorizado así el Servicio Aduanero, esto solo para mejor esclarecimiento del caso.

Consecuentemente, la Administración Aduanera al imponer a la sociedad recurrente la sanción establecida en el artículo 6 de LEPSIA, por la comisión de la infracción administrativa contemplada al amparo del artículo 5 letra d) de LEPSIA, ha actuado en contravención a los Principios Constitucionales en aplicación del *Ius Puniendi* estatal, los cuales se encuentran recogidos en el artículo 1 de la citada Ley.

Principios que constituyen la base sobre la cual el Servicio Aduanero debe fundamentar sus actuaciones dentro del diligenciamiento del procedimiento administrativo, así como en la determinación de conductas que pueden ser constitutivas de infracciones; es decir, con estricto sometimiento al Principio de Legalidad, estipulado en nuestra Constitución en el artículo 86 inciso final, tal como lo ha manifestado la Honorable Sala de lo Contencioso Administrativo, de la Corte Suprema de Justicia, en Sentencia de fecha once de diciembre de mil novecientos noventa y ocho, con Ref. 34-L-97, al señalar que "el principio de legalidad consagrado en nuestra norma suprema, se erige para la Administración Pública, no como un mero límite de la actuación administrativa, sino como el legitimador de todo su accionar".

Como consecuencia del Principio de Legalidad se deriva el Principio de Tipicidad, respecto del cual, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Honorable Corte Suprema de Justicia ha



las palabras legales para que la letra corresponda al espíritu y voluntad del texto” (pág. 72, Lecciones de Derecho Penal, Luis Jiménez de Asúa, Primera Serie, Vol. 7, Editada por Oxford Visionary, S.A. de C.V., 2,001, México) o la Analogía, la cual “consiste en la decisión de un caso... no contenido por la ley, argumentando... a base de la semejanza del caso planteado con otro que la ley ha definido o enunciado en su texto y, en los casos más extremos, acudiendo a los fundamentos del orden jurídico, tomados en su conjunto” (pág. 75, opus cit).

Por lo antes expuesto, este Tribunal advierte violación al principio de tipicidad, regulado en el artículo 1 letra d) de la Ley Especial para Sancionar Infracciones Aduaneras, en razón de que el hecho cometido por ----- no se adecúa a la figura tipo señalada en el artículo 5 letra d) de la citada Ley Especial, y como consecuencia existe violación al principio de legalidad plasmado en el artículo 86 inciso final de la Constitución de la República.

Por consiguiente, estima este Tribunal que ante el incumplimiento a los principios sobre los cuales el Servicio Aduanero debe fundamentar su potestad sancionadora, específicamente por violación al principio de tipicidad y en consecuencia el de legalidad, en la imputación efectuada en contra de ----- debe pronunciarse resolución revocatoria.

Finalmente, en cuanto a que la Administración Aduanera menciona que ----- entorpeció el desempeño de sus facultades fiscalizadoras establecidas en los artículos 6, 9, 77, 78, 79 y 98 del CAUCA; 8, 10, 321, 355, 473 y 475 del RECAUCA, este Tribunal tiene a bien señalar lo siguiente:

Las disposiciones legales invocadas por la Dirección General de Aduanas en la resolución objeto de alzada contienen consideraciones generales sobre el quehacer aduanero así como del cumplimiento de las obligaciones aduaneras por parte de los sujetos pasivos, como ejemplo de ello tenemos el artículo 6 del CAUCA que nos brinda una definición de lo que es el Servicio Aduanero y la competencia del mismo, así como el 321 del RECAUCA que versa sobre los documentos en que se sustenta la Declaración de Mercancías, los que en nada expresan de manera categórica las facultades de fiscalización que posee el Servicio Aduanero. En ese sentido, todas las bases legales citadas con excepción de los artículos 355, 473 y 475 del RECAUCA no contienen facultades de fiscalización.

Las facultades de fiscalización se encuentran contenidas en los artículos 13 y 14 de la Ley de Simplificación Aduanera (los cuales si fueron acertadamente invocados por la DGA) así como en los artículos 24, 42 y 44 del RECAUCA, que hacen alusión a las facultades de los órganos fiscalizadores, esto libre de otras disposiciones que hagan referencia a dichas facultades y que se encuentren contenidas en los citados cuerpos normativos, más no los artículos citados del CAUCA y RECAUCA por la Autoridad Aduanera.

Mención especial merecen los artículos 355, 473 y 475 del RECAUCA, debido a lo siguiente:

- El artículo 355 del RECAUCA trata de la "Conservación de documentos", respecto a quien corresponde el resguardo de la declaración de mercancías y sus documentos de sustento. Debiendo indicarse que cuando el resguardo corresponde al declarante, el incumplimiento a dicha obligación fue recogida por el legislador en el artículo 5 letra c) de LEPSIA.

Por su parte, el artículo 473 del RECAUCA contiene las obligaciones aduaneras que tienen los beneficiarios del Régimen de Admisión Temporal para Perfeccionamiento Activo frente al Servicio Aduanero, texto legal contiene once literales, respecto de los cuales la Dirección General no expresó cual de todas obligaciones contenidas en el mismo no pudo verificar el auditor y que le llevo al entorpecimiento de sus actuaciones.

Finalmente, el artículo 475 "Deber de suministrar información", establece que los beneficiarios del Régimen de Admisión Temporal para Perfeccionamiento Activo tienen la obligación de suministrar información necesaria para lograr el efectivo control del régimen, información que debe suministrarse de acuerdo al texto del citado artículo en "los formatos establecidos por el Servicio Aduanero", sin embargo, la Dirección General invoca dicho artículo e incluso lo transcribe en la página 5 vuelto de la Resolución apelada, sin expresar puntualmente en que "formatos se debe suministrar la información" relativa a las operaciones relacionadas con el referido régimen.

Los últimos artículos citados como puede advertirse, establecen obligaciones aduaneras tributarias y no tributarias que deben cumplir los sujetos pasivos, en los que se regulan aspectos puntuales sobre ellos, de los que la Dirección General no indica cual de todas ellas incumplió la

apelante social que se tradujo en entorpecimiento a las facultades fiscalizadoras que ésta posee, considerando que en la Resolución objeto de alzada la Dirección General no atribuyó a la recurrente social la no conservación de la documentación por el plazo legal de cinco años, obligación contenida en el artículo 355 del RECAUCA.

Todo lo anterior demuestra una actuación incongruente por parte de la Dirección General de Aduanas, no obstante, que la Resolución apelada debe revocarse por violación al principio de tipicidad y legalidad, sin perjuicio de que este Tribunal en su función de ente contralor de la legalidad de los actos emitidos por la Autoridad Aduanera en este caso, consideró oportuno señalar dichos vacíos en la misma.

**POR TANTO:** De conformidad a las razones expresadas, disposiciones legales citadas y artículo 4 de la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, este Tribunal **RESUELVE: REVÓCASE** la Resolución con referencia **RES. No. 44/13/DJCA/DPJ/9**, emitida por la Dirección General de Aduanas, a las catorce horas treinta minutos del día veintiocho de enero del año dos mil trece, a nombre de ----- que puede abreviarse ----- únicamente en cuanto al concepto y monto citado al inicio de la presente sentencia.

Certifíquese esta Resolución, acta de notificación, y vuelvan junto con el Expediente Administrativo de Aduana, que contiene las diligencias administrativas a nombre de ----- que puede abreviarse ----- a la Dirección General de Aduanas. **NOTIFÍQUESE. --- PRONUNCIADA POR EL PRESIDENTE Y LOS SEÑORES VOCALES QUE LA SUSCRIBEN ---M. E. dRUBIO.---R. CARBALLO.---J. MOLINA.---J. N. C. ESCOBAR.---RUBRICADAS.**

**CORRESPONDE A DATOS PERSONALES O CONFIDENCIALES: -----**



**VOTO RAZONADO DE -----.**

El suscrito Vocal Aduanero del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, en el Incidente de Apelación con Referencia **A1303002M**, a nombre de ----- que puede abreviarse ----- realiza las siguientes consideraciones al emitir el presente voto razonado y disidente, en razón de no estar de acuerdo con el criterio adoptado por los demás miembros del Tribunal, en el Incidente de Apelación a nombre de la relacionada recurrente social, por las razones siguientes:

En la Resolución objeto de apelación, la Dirección General de Aduanas le impuso a ----- multa por la suma de **DOS MIL SETECIENTOS CINCUENTA Y SEIS DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMERICA CON CUARENTA Y SEIS CENTAVOS DE DÓLAR DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (\$ 2,756.46)**, por cometer la infracción tipificada en el Art. 5 letra d) de la Ley Especial para Sancionar Infracciones Aduaneras, que en adelante denominaremos LEPSIA.

Dicha sanción ha sido revocada por voto mayoritario del mencionado Tribunal de Apelaciones, bajo el argumento que la conducta sancionada ha sido incorrectamente tipificada, en el sentido que la Dirección General de Aduanas ubicó la infracción en la letra d) del Art. 5 de la LEPSIA, que expresamente dice: *“Art. 5.- Son infracciones administrativas las siguientes: ... d) El impedimento o entorpecimiento a las acciones que la Dirección General deba ejercer para el control de los regímenes aduaneros...”*.

En dicho fallo revocatorio, se discurre que la sociedad apelante, cuando fue visitada por el auditor designado para dar cumplimiento a su comisión, le proporcionó la documentación que le fue requerida, excepto las Declaraciones de Mercancías bajo el Régimen de Admisión Temporal para Perfeccionamiento Activo; que la apelante social prestó toda la colaboración en el momento que le fue solicitada, sin que hubiese de parte de ella acción u omisión que demostrara una mínima intención de querer obstaculizar, impedir o entorpecer la gestión de verificación de los controles por parte del auditor de la Administración Aduanera, pues no consta en el Expediente Administrativo, acta u otro documento en que él hiciera constar haberse avocado a las instalaciones de la empresa y que le impidieran el paso o le obstaculizaran su labor.

También, expresan que *es un hecho que la impetrante social no proporcionó las Declaraciones de Mercancías* bajo el Régimen de Admisión Temporal para Perfeccionamiento Activo, por lo que la conducta en que incurrió la sociedad fiscalizada es la establecida en la letra e) del Art. 5 de la LEPSIA, que consiste en *no entregar la información requerida por el auditor designado*; consecuentemente, existe violación al principio de tipicidad regulado en el artículo 1 letra d) de la LEPSIA y la figura utilizada letra d) del art. 5 del mismo cuerpo normativo, y como consecuencia existe violación al principio de legalidad plasmado en el art. 86 de la Constitución.

Asimismo, manifiestan que existe incongruencia en la Resolución apelada, porque la Dirección General de Aduanas menciona que ----- entorpeció el desempeño de sus facultades fiscalizadoras, establecidas en los artículos 6, 9, 11, 78. 79 y 98 del CAUCA; 8, 10, 321, 355, 473 y 475 del RECAUCA, pero no se indica puntualmente cuál de esas disposiciones incumplió la apelante social que se tradujo en entorpecimiento a las facultades fiscalizadoras; no obstante hacer dicha advertencia, revocan la mencionada Resolución por violación al principio de tipicidad y legalidad.

De lo expuesto, no comparto dicho fallo revocatorio, pues considerando que se revoca la Resolución No. 44/13/DJCA/DPJ/9 emitida por la Dirección General de Aduanas, a las catorce horas treinta minutos del día veintiocho de enero del año dos mil trece, por violación a los principios de tipicidad y legalidad, en los siguientes párrafos me referiré puntualmente a éstos principios, de la manera siguiente:

Mediante auto de designación de fecha diez de junio de dos mil once, que consta en el Expediente Administrativo a folios 21, notificado a la sociedad fiscalizada el día quince de julio del mismo año, la Dirección General de Aduanas le expresó a ----- que se había designado al licenciado ----- para que investigara y comprobara por parte de dicha sociedad, el cumplimiento de las obligaciones aduaneras, tributarias y no tributarias, establecidas en la legislación aduanera vigente, con relación a las importaciones de mercancías efectuadas bajo el Régimen de Admisión Temporal para Perfeccionamiento Activo, sus respectivas cancelaciones, plazos vencidos y transferencias al mercado nacional de mercancías provenientes de dicho régimen, también para que verificara todas aquellas operaciones, registros y documentos relacionados, específicamente durante el período comprendido del 1 de enero al 31 de diciembre del año 2009.

Con Requerimiento de información de fecha 12 de julio de 2011, notificado el 15 de julio del mismo año, (folios 95 del Expediente Administrativo), se solicitó a la sociedad apelante las Declaraciones de Mercancías bajo el Régimen de Admisión Temporal para Perfeccionamiento Activo, realizadas durante el período auditado; información que no fue entregada, por lo que se le volvió a requerir mediante nota de fecha 28 de agosto de 2011, notificada el 29 de agosto del mismo año. (Folios 97 y 98 del Expediente Administrativo). En este último oficio se le requirió un detalle de todos los traslados definitivos que se recibieron en tal período, cuya información no fue entregada.

Por dicha omisión, la Dirección General de Aduanas sancionó a ----- porque a consideración de tal Dirección General, con su actuar omisivo dificultó o entorpeció las facultades de fiscalización contenidos en los artículos 13 y 14 de la Ley de Simplificación Aduanera.

De los hechos mencionados, examinemos si esa omisión encaja en la disposición sancionadora que utilizó la DGA o en la disposición utilizada por el Tribunal de Apelaciones.

El Art. 5 de la Ley Especial para Sancionar Infracciones Aduaneras, en lo pertinente expresa:

*“Art. 5.- son infracciones administrativas las siguientes:*

*d) El impedimento o entorpecimiento a las acciones que la Dirección General deba ejercer para el control de los regímenes aduaneros, sin perjuicio de ...*

*e) Negarse a proporcionar copia firmada y sellada por el contribuyente de los documentos que la Dirección General requiera, así como, no entregar la información que sea requerida por la Dirección General o por los auditores contenida en libros, registros, archivos, soportes magnéticos o cualquier otro medio material, sobre hechos que se esté obligado a conocer, con relación a sus propias actividades; ...”*

La conducta realizada por la contribuyente social fiscalizada consistió en no proporcionar las Declaraciones de Mercancías bajo el Régimen de Admisión Temporal para Perfeccionamiento Activo, por lo que si *Impedir significa la imposibilidad o hacer difícil la ejecución de una cosa*; y

*entorpecer: es hacer difícil o trabajoso el funcionamiento, la percepción o la ejecución de algo.* (Diccionario Enciclopédico El Pequeño Larousse Ilustrado, décimo octava edición 2012, páginas 547, 393 y 394). A simple vista se advierte que la conducta realizada no encaja en la letra d) del art. 5 de la LEPSIA, siendo la infracción más específica la establecida en la letra e) del art. 5 de la LEPSIA, que consiste en: *“no entregar la información que sea requerida por la Dirección General o por los auditores contenida en libros, registros, archivos, soportes magnéticos o cualquier otro medio material, sobre hechos que se esté obligado a conocer, con relación a sus propias actividades”*.

Es aquí donde advierto la inconsistencia del fallo, pues si la conducta fue tipificada en la letra “d)” y no en la letra “e)” del art. 5, todas de la LEPSIA, esto no es motivo para revocar la sanción, que en todo caso, la sanción siempre es la misma, porque le correspondería una multa equivalente al 0.5% sobre el patrimonio o capital contable que figura en el balance general, menos el superávit por revalúo de activos no realizados, según el art. 6 de la LEPSIA.

Habría violación al principio de tipicidad, cuando exista ausencia absoluta de tipificación legal o el operador administrativo hubiera utilizado la técnica hermenéutica de la analogía para crear una infracción no prevista en la ley de la materia, que no es el caso. Es mi opinión, en situaciones como la presente, el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, como tribunal administrativo superior en grado en relación a las resoluciones que dicta el Servicio Aduanero y la Administración Tributaria, está facultado para modificar la calificación jurídica del ilícito asignado por la autoridad administrativa.

El Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, en múltiples sentencias, para el caso la marcada bajo la referencia I1008005TM de fecha diez horas del día uno de junio del año dos mil once, así como la Sala de lo Contencioso Administrativo y la Sala de lo Constitucional, ambas de la Honorable Corte Suprema de Justicia, han sostenido que en el Procedimiento Administrativo Sancionador, le son aplicables los principios del Derecho Penal, con ciertas *matizaciones*. A la fecha, jurisprudencialmente no se han delimitado los alcances y modalidades de esas *matizaciones*, por lo que en cada caso en particular, debe de revisarse o analizarse de qué manera se aplicarían los principios del Derecho Penal cuando se estén juzgando infracciones administrativas.

En ese orden de ideas, en materia penal, en la etapa del juicio oral o vista pública, el juez puede modificar la calificación jurídica de los hechos expuesta en el requerimiento fiscal, advirtiéndolo previamente a las partes, con el objeto que se preparen a una nueva calificación jurídica, y no verse sorprendidas sin haber tenido la oportunidad de discutirlo; cuando la Cámara de lo Penal respectiva revisa lo actuado en primera instancia, entre otras cosas revisa si se discutió o no ese punto de cambio de calificación o si al menos se mencionó; asimismo, dicha Cámara siempre revisa si el cambio de calificación jurídica agrava la situación del imputado; si ese nuevo delito está sancionado con una pena más grave y fue la defensa quién apeló, en aplicación del principio *ne reformatio in peius*, no puede modificar la calificación jurídica; en cambio si quién apela es la Fiscalía General de la República, si procede modificar la calificación jurídica.

Y es que la calificación jurídica de un ilícito –administrativo en el caso que nos ocupa-, es una situación **de derecho** que los tribunales superiores están facultados para revisar y readecuar, aunque no esté siendo alegado por las partes. Actuación que este Tribunal de Apelaciones ha realizado en varias sentencias, como por ejemplo la marcada bajo referencia A1301023TM y sentencias de la Sala de lo Penal de la Honorable Corte Suprema de Justicia, referencia 677-CAS-2008, de las nueve horas treinta minutos del día cinco de octubre de dos mil once; 377-CAS-2004, de las once horas treinta minutos del día veinticinco de mayo del año dos mil cinco; 104-CAS-07, de las quince horas cuarenta y cinco minutos del día cuatro de septiembre del año dos mil nueve.

En materia penal, el juzgador hace juicio de tipicidad o de adecuación normativa de los hechos probados, que no acarrea agravio constitucional en cuanto a la vulneración del derecho de defensa, en la medida que mantenga intacto el hecho histórico naturalmente concebido.

Entonces, ese cambio de tipificación en el ámbito penal, también aplica en el Derecho Administrativo Sancionador con algunas *matizaciones*, pues acá no interviene la Fiscalía General de la República, ni tampoco existen las mismas etapas procesales, por lo que se *matizaría* en lo pertinente.

En el caso de autos, la calificación jurídica del Tribunal de Apelaciones es por no entregar la información que fue requerida por el auditor designado, diferente a lo tipificado por el Servicio Aduanero, por lo que en aplicación del principio *iuranovit curia*, en lugar de revocar por incorrecta

tipificación, considero que el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas debió modificar su calificación jurídica de la infracción, porque no existió impedimento ni entorpecimiento a las acciones que la Dirección General deba de ejercer para el control de los regímenes aduaneros, sino que no se entregó la información requerida por el auditor designado.

Con ese cambio de calificación jurídica, no se incurriría en violación al principio *ne reformatio in peius*, porque al cambiar la calificación de la infracción, la sanción siempre sería la misma.

Por todo lo anterior, considero que la resolución con referencia RES. No. 44/13/DJCA/DPJ/9, emitida por la Dirección General de Aduanas, a las catorce horas treinta minutos del día veintiocho de enero del año dos mil trece, este Tribunal debió modificar la calificación de la infracción y confirmar la multa impuesta.

Así expreso mi voto disidente.

San Salvador, veinticuatro de junio del año dos mil catorce.

**NOTIFÍQUE.---PRONUNCIADA POR EL SEÑOR VOCAL QUE LA SUSCRIBE.--- C. E.  
TOR. F.--- RUBRICADA.**

**CORRESPONDE A DATOS PERSONALES O CONFIDENCIALES: -----**