



MH-DGA-RES-1745-2024

Dirección General de Aduanas. San José. Al ser las doce horas con quince minutos del veintinueve de octubre de dos mil veinticuatro.

Se inicia Procedimiento Administrativo Sancionatorio contra el Auxiliar de la Función Pública Aduanera Jorge Alberto Marchena Redondo, portador de la cédula de identidad 1-0719-0870, en calidad de agente aduanero carné número 335 registrado en Agencias Marítimas Sociedad de Responsabilidad Limitada cédula jurídica 3-102-00271207, Cód. Ref. DGA 024, **tendiente a la investigación de la comisión de tres (03) presuntas infracciones tributarias aduaneras**, estipuladas en el artículo 242 de la Ley General de Aduanas, derivadas de la nacionalización de las mercancías amparadas a las declaraciones aduaneras: N°002-2021-033227 con fecha de aceptación 19-05-2021; N°002-2021-051169 con fecha de aceptación 23-07-2021 y N°002-2021-073385 con fecha de aceptación 15-10-2021.

RESULTANDO

I. Que el Auxiliar de la Función Pública Aduanera Jorge Alberto Marchena Redondo, portador de la cédula de identidad 1-0719-0870, en calidad de agente aduanero carné número 335 registrado en Agencias Marítimas Sociedad de Responsabilidad Limitada cédula jurídica 3-102-00271207, Cód. Ref. DGA 024, en representación del importador Trescientos Sesenta Grados Soluciones Verdes Sociedad Anónima cédula jurídica 3-101-60449911, nacionalizó mercancía presuntamente con una incorrecta clasificación arancelaria declarada, generando una diferencia de tributos dejados de percibir por el Estado, en las declaraciones aduaneras que se detallan a continuación: (Folios 10-63, 103-109)

	Número de DUA	Fecha	Línea	Descripción Comercial	Partida Arancelaria Declarada	Partida Arancelaria Determinada
1	002-2021-033227	19/5/2021	1	Máquina para mezclar modelo JK125	8479.89.00.00.99	3926.90.99.00.90
2	002-2021-051169	23/7/2021	1 y 2			
3	002-2021-073385	15/10/2021	1			



II. Que el Área de Revisión Posterior del Departamento de Fiscalización Externa de la Dirección de Fiscalización emitió informe final MH-DGA-DF-DFE-INF-0056-2024 de fecha 16-08-2024 con el que determinó que para los DUAs supra citados se declaró erróneamente la clasificación arancelaria 8479.89.00.00.99 cuya tarifa de DAI corresponde a 0% siendo la clasificación arancelaria correcta 3926.90.99.00.90 que le corresponde un 14% de DAI en aplicación a lo establecido en la nota legal 39.1, por lo que al realizar los cálculos pertinentes se detecta que el Estado dejó de percibir por concepto de impuestos la suma de **₡8.094.508,96** (ocho millones noventa y cuatro mil quinientos ocho colones con 96/100), desglosados de la siguiente manera: (Folios 113-120)

Número de DUA	Línea	IMPUESTOS DECLARADOS				IMPUESTOS DETERMINADOS				DIFERENCIA	
		DAI 0%	LEY 6946 1%	IVA 13%	Total	DAI 14%	LEY 6946 1%	IVA 13%	Total		
1	002-2021-033227	1	₡0,00	₡171 328,80	₡2 250 063,48	₡2 425 364,47	₡2 398 603,15	₡171 328,80	₡2 561 881,89	₡5 135 786,02	₡2 710 421,55
2	002-2021-051169	1	₡0,00	₡14 788,46	₡194 197,65	₡209 180,16	₡207 038,38	₡14 788,46	₡221 112,64	₡443 133,52	₡233 953,37
		2	₡0,00	₡118 121,80	₡1 551 140,67	₡1 670 812,44	₡1 653 705,13	₡118 121,80	₡1 766 122,34	₡3 539 499,24	₡1 868 686,80
3	002-2021-073385	1	₡0,00	₡207 423,97	₡2 724 005,08	₡2 935 493,11	₡2 903 935,60	₡207 423,97	₡3 101 516,71	₡6 216 940,34	₡3 281 447,23
				₡511 663,03	₡6 719 406,87	₡7 240 850,17	₡7 163 282,26	₡511 663,03	₡7 650 633,57	₡15 335 359,13	₡8 094 508,96

III. Que el Área de Revisión Posterior del Departamento de Fiscalización Externa de la Dirección de Fiscalización, convocó a los sujetos pasivos a audiencia de regularización, levantando al efecto Acta de Propuesta de Regularización Número MH-DGA-DF-ACTA-REG-0061-2024 de fecha 04-09-24. (Folios 125-130)

IV. Que los sujetos pasivos aceptan la Propuesta de Regularización planteada y solicitan que se le aplique el beneficio de pago fraccionado. La Dirección de Fiscalización autoriza el Pago Fraccionado de los impuestos dejados de percibir más los intereses correspondientes, según consta en Formulario MH-DGA-DF-DFE-OF-0406-2024 de fecha 17-09-2024. (Folios 136, 140-158)

V. Que mediante oficio MH-DGA-DF-DFE-OF-0439-2024 de fecha 18-10-2024 el Área de Revisión Posterior del Departamento de Fiscalización Externa de la Dirección de Fiscalización trasladó el expediente MH-DGA-DF-DFE-RP-



EXP-0033-2023 a efectos de que se determinen las infracciones tributarias aduaneras correspondientes. (Folios 159-161)

VI. Que en el presente procedimiento se han observado las prescripciones de Ley.

CONSIDERANDO

I. Sobre la competencia y régimen legal aplicable: De conformidad con los artículos 6, 8, 9, 124 y 126 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano IV (CAUCA IV); 5, 8, 10, 11, 91, 223 y 224 de su Reglamento (RECAUCA IV); 1, 6 inciso c), 11, 12, 22, 23, 24, 24 bis, 28, 29, 30, 33, 55, 58, 59, 62, 86, 88, 102, 230, 231, 231 bis, 233, 234 y 242 de la Ley General de Aduanas; 587, 588 y 597 del Reglamento a la Ley General de Aduanas, esta Dirección General se encuentra facultada para el inicio del presente procedimiento.

II. Sobre la imposición de sanciones administrativas y tributarias: Es función de la Dirección General de Aduanas imponer sanciones administrativas cuando así le corresponda. Por otra parte, dentro de las atribuciones de la Autoridad aduanera se encuentra la de verificar que los auxiliares de la función pública aduanera cumplan con sus requisitos, deberes y obligaciones.

III. Sobre la competencia en el transcurso del tiempo: La facultad de la autoridad aduanera para sancionar las infracciones administrativas y tributarias aduaneras prescribe en cuatro años, de conformidad con lo señalado en el numeral 223 del del Reglamento al Código Aduanero Uniforme Centroamericano (RECAUCA IV) y artículo 231 de la Ley General de Aduanas.



IV. Sobre el objeto de la litis: Determinar si el Auxiliar de la Función Pública Aduanera Jorge Alberto Marchena Redondo, portador de la cédula de identidad 1-0719-0870, en calidad de agente aduanero carné número 335 registrado en Agencias Marítimas Sociedad de Responsabilidad Limitada cédula jurídica 3-102-00271207, Cód. Ref. DGA 024, **incurrió en tres (03) presuntas infracciones tributarias aduaneras** tipificadas es el artículo 242 de la Ley General de Aduanas, al tramitar la nacionalización de las mercancías amparadas a las declaraciones aduaneras: N°002-2021-033227 con fecha de aceptación 19-05-2021; N°002-2021-051169 con fecha de aceptación 23-07-2021 y N°002-2021-073385 con fecha de aceptación 15-10-2021.

V. Análisis del caso: El presente procedimiento deriva del Informe Final MH-DGA-DF-DFE-INF-0056-2024 de fecha 16-08-2024, emitido por el Área de Revisión Posterior del Departamento de Fiscalización Externa de la Dirección de Fiscalización y que tiene su origen en el cumplimiento al Plan Anual de Fiscalización 2024, de acuerdo con las competencias que le otorga el régimen jurídico a la Dirección de Fiscalización de la Dirección General de Aduanas.

Siendo la base de dicho informe, la reclasificación y reliquidación en el control inmediato del DUA anticipado 002-2022-005573, correspondiente a una importación de la empresa Trescientos Sesenta Grados Soluciones Verdes Sociedad Anónima cédula jurídica 3-101-60449911, que fue declarado por el Auxiliar de la Función Pública Agencias Marítimas Sociedad de Responsabilidad Limitada cédula jurídica 3-102-00271207 y que según se desprende de la notificación, producto de la revisión física y documental, realizada por la Aduana Caldera, se declara "Máquina para mezclar modelo JK125" (Compostera plástica giratoria), originalmente declarada en el inciso arancelario 8479.89.00.00.99, que no se encuentra sujeto al DAI y reclasificada por el aforador en el inciso arancelario 3926.90.99.00.90, que se encuentra sujeto al DAI con una alícuota



de un 14%. Este cambio generó incidencia fiscal a favor del fisco la cual fue aceptada y pagada por el importador.

Considerando como antecedente la reclasificación y reliquidación del DUA 002-2022-005573, se realizó estudio a los DUAS N°002-2021-033227, N°002-2021-051169 y N°002-2021-073385 tramitadas por el Auxiliar de la Función Pública Aduanera Jorge Alberto Marchena Redondo, portador de la cédula de identidad 1-0719-0870, en calidad de agente aduanero carné número 335 registrado en Agencias Marítimas Sociedad de Responsabilidad Limitada cédula jurídica 3-102-00271207, Cód. Ref. DGA 024, en representación del importador Trescientos Sesenta Grados Soluciones Verdes Sociedad Anónima cédula jurídica 3-101-60449911, y se determinó que se declaró de manera errónea la clasificación arancelaria, de conformidad al cuadro siguiente:

	Número de DUA	Fecha	Línea	Descripción Comercial	Partida Arancelaria Declarada	Partida Arancelaria Determinada
1	002-2021-033227	19/5/2021	1	Máquina para mezclar modelo JK125	8479.89.00.00.99	3926.90.99.00.90
2	002-2021-051169	23/7/2021	1 y 2			
3	002-2021-073385	15/10/2021	1			

Lo anterior, dejó en evidencia, que el declarante tenía como práctica habitual clasificar de forma errónea la mercancía descrita como “Máquina para mezclar modelo JK125” (compostera plástica giratoria), que según la ficha técnica enviada por el importador, no tienen motor ni ningún mecanismo eléctrico que justifique su clasificación en la partida 8479.89.00.00.99, por lo que, al realizar los cálculos pertinentes, se detecta que el Estado dejó de percibir por concepto de impuestos la suma de **₡8.094.508,96** (ocho millones noventa y cuatro mil quinientos ocho colones con 96/100), desglosados de la siguiente manera:

Número de DUA	Línea	IMPUESTOS DECLARADOS				IMPUESTOS DETERMINADOS				DIFERENCIA	
		DAI 0%	LEY 6946 1%	IVA 13%	Total	DAI 14%	LEY 6946 1%	IVA 13%	Total		
1	002-2021-033227	1	₡0,00	₡171 328,80	₡2 250 063,48	₡2 425 364,47	₡2 398 603,15	₡171 328,80	₡2 561 881,89	₡5 135 786,02	₡2 710 421,55
2	002-2021-051169	1	₡0,00	₡14 788,46	₡194 197,65	₡209 180,16	₡207 038,38	₡14 788,46	₡221 112,64	₡443 133,52	₡233 953,37
		2	₡0,00	₡118 121,80	₡1 551 140,67	₡1 670 812,44	₡1 653 705,13	₡118 121,80	₡1 766 122,34	₡3 539 499,24	₡1 868 686,80
3	002-2021-073385	1	₡0,00	₡207 423,97	₡2 724 005,08	₡2 935 493,11	₡2 903 935,60	₡207 423,97	₡3 101 516,71	₡6 216 940,34	₡3 281 447,23
				₡511 663,03	₡6 719 406,87	₡7 240 850,17	₡7 163 282,26	₡511 663,03	₡7 650 633,57	₡15 335 359,13	₡8 094 508,96



A razón de lo anterior, producto de las actuaciones fiscalizadoras, el Área de Revisión Posterior del Departamento de Fiscalización Externa de la Dirección de Fiscalización, comunicó al importador los resultados obtenidos e informó las razones de hecho y derecho, en que se fundamentó la determinación del adeudo tributario, según consta en Acta de Propuesta de Regularización Número MH-DGA-DF-ACTA-REG-0061-2024 de fecha 04-09-24, ante este panorama, **el sujeto pasivo aceptó la propuesta planteada** y se le autorizó el beneficio de pago fraccionado de los impuestos dejados de percibir más los intereses correspondientes, según consta en Formulario MH-DGA-DF-DFE-OF-0406-2024 de fecha 17-09-2024, de esta forma, el importador acepta tácitamente el supuesto incumplimiento a la normativa del Régimen Jurídico Aduanero, así como las responsabilidades que de él se generan.

Por lo que, los hechos antes descritos, podrían constituir tres (03) posibles infracciones tributarias aduaneras, tipificadas en el artículo 242 de la Ley General de Aduanas, por haber vulnerado el régimen jurídico aduanero, al haber transmitido los DUAs citados con una clasificación arancelaria incorrecta, causando un perjuicio fiscal superior a quinientos pesos centroamericanos en cada uno de los DUA en mención. Entendiendo perjuicio como el haber sufrido un menoscabo o afectación de la naturaleza pecuniaria como consecuencia directa de la comisión de ciertas conductas por parte del Agente Aduanero.

Es relevante aclarar, que el perjuicio fiscal no fue meramente hipotético, sino un hecho real de contenido pecuniario, cuya demostración previa quedó demostrado con el reconocimiento de la existencia de una diferencia en la obligación tributaria (perjuicio fiscal), por parte del sujeto pasivo en el trámite de regularización; diferencia que se generó a raíz de la incorrecta determinación realizada por el Agente Aduanero contra quien se dirige el presente procedimiento.

Cabe resaltar así, que el Agente de Aduanas realizó la autodeterminación de las obligaciones tributarias aduaneras, de conformidad con los artículos 58 y 86 de



la Ley General de Aduanas; declarando un pago de tributos aduaneros menor al correspondiente en justicia tributaria; debiendo haber cancelado el monto correcto de los tributos aduaneros desde el momento mismo de la autodeterminación, con lo cual vulneró el régimen jurídico aduanero, causando como ya se indicó, un perjuicio fiscal.

En virtud de lo anterior, es que corresponde determinar la presunta comisión de las infracciones supra comentadas tipificadas en el artículo 242 de la Ley General de Aduanas.

VI. Análisis del Tipo Infraccional y Principios Aplicables: De los hechos expuestos anteriormente se desprende la **posible comisión de tres incumplimientos** por parte del auxiliar de la función pública; por lo que de inmediato procede esta Dirección General de Aduanas a realizar un análisis de la normativa aplicada al caso que nos ocupa. Ello con el objeto de verificar si la conducta descrita podría constituirse en la infracción tributaria aduanera contenida en el artículo 242 de la Ley General de Aduanas.

Cabe destacar que, dentro de la potestad sancionadora del Estado, éste puede establecer regulaciones especiales sobre un sector o actividad determinada, como ocurre en el presente caso, teniendo los Auxiliares de la Función Pública Aduanera la obligación de someterse a tales regulaciones si desean dedicarse al ejercicio de esa actividad. Ante esta situación, y para el caso planteado, el Auxiliar de la Función Pública Aduanera, debido a su condición debe cumplir con las obligaciones establecidas como coadyuvante de la Administración aduanera, por lo que debe ser conocedor de la normativa aplicable establecida a nivel de Ley y desarrollada en las demás disposiciones de la normativa aduanera.

De conformidad con lo establecido en la Ley General de Aduanas, en el artículo 24 inciso j) LGA se estipula que la autoridad aduanera, sin perjuicio de las atribuciones que le corresponden como administración tributaria previstas en la



legislación tributaria, tendrá la atribución de verificar que los auxiliares de la función pública aduanera cumplan con sus requisitos, deberes y obligaciones.

Para tal efecto, la LGA en su artículo 28 establece que se considerarán auxiliares de la función pública aduanera, las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, que participen habitualmente ante el Servicio Nacional de Aduanas, en nombre propio o de terceros, en la gestión aduanera.

Por otra parte, el artículo 29 de la LGA establece que, para poder operar como auxiliares de la función pública aduanera, las personas deberán tener capacidad legal para actuar, estar anotadas en el registro de auxiliares que establezca la autoridad aduanera, cumplir con los requisitos establecidos en esa ley, en los reglamentos y los que se disponga en la resolución administrativa que los autorice como auxiliares.

Esos Auxiliares de la Función Pública se encuentran divididos en categorías, siendo una de ellas la de Agente Aduanero, cuyo concepto se encuentra en el numeral 22 del CAUCA IV, que lo define como un auxiliar de la función pública aduanera autorizado para actuar habitualmente, en nombre de terceros en los trámites, regímenes y operaciones aduaneras, en su carácter de persona natural, con las condiciones establecidas en ese Código, su Reglamento y la legislación nacional, indicando además que *“La autorización para operar como agente aduanero es personal e intransferible. Únicamente podrá hacerse representar por sus asistentes autorizados por el Servicio Aduanero”*.

Las anteriores disposiciones deben correlacionarse con lo dispuesto en la LGA, norma que establece el marco jurídico dentro del cual debe actuar el agente y sus sanciones en caso de incumplimiento, específicamente el artículo 33 explica el concepto de agente aduanero al indicar que el mismo es considerado como un profesional auxiliar de la función pública aduanera autorizado por el Ministerio de Hacienda para actuar, en su carácter de persona natural, con las condiciones y los requisitos establecidos en el Código Aduanero Uniforme Centroamericano y en



dicha Ley, en la presentación habitual de servicios a terceros, en los trámites, los regímenes y las operaciones aduaneras, debe rendir la declaración aduanera bajo fe de juramento y será el representante legal de su mandante para las actuaciones y notificaciones del despacho aduanero y los actos que se deriven de él y bajo ese concepto, **será el responsable civil ante su mandante por las lesiones patrimoniales que surjan como consecuencia del cumplimiento de su mandato.**

Es por lo que, del ordenamiento jurídico aduanero, derivan una serie de deberes determinados para el agente aduanero, en virtud de una relación jurídica preestablecida, que la doctrina ha llamado: relaciones de sujeción o relaciones especiales jurídico-administrativas como es, entre otras, la existente entre la Administración Aduanera y el Auxiliar de la Función Pública.

El agente aduanero debido a su condición de auxiliar de la función pública posee especiales connotaciones jurídicas, las cuales conllevan el cumplimiento de una serie de obligaciones y deberes especificados tanto mediante normas expresas, como en las estipulaciones particulares de la resolución mediante la cual se autoriza su condición de auxiliar de la función pública y su funcionamiento.

En este sentido, es importante mencionar que el artículo 86 de la Ley General de Aduanas (en adelante LGA), que en lo que interesa expresa: *“(...) Con la declaración se expresa, libre y voluntariamente, el régimen al cual serán sometidas las mercancías; además, se aceptan las obligaciones que el régimen impone. Para todos los efectos legales, **la declaración aduanera efectuada por el declarante se entenderá realizada bajo la fe del juramento. El declarante será responsable de suministrar la información y los datos necesarios para determinar la obligación tributaria aduanera,** especialmente respecto de la descripción de la mercancía, **su clasificación arancelaria,** el valor aduanero de las mercancías, la cantidad, **los tributos aplicables** y el cumplimiento de las regulaciones arancelarias y no arancelarias que rigen para las mercancías, según lo previsto en esta ley, en otras leyes y en las disposiciones aplicables (...)”* (La cursiva, negrita y subrayado son adicionales).

Que el artículo citado, regula la obligatoriedad y responsabilidad que tienen los agentes aduaneros, de consignar toda la información (descripción comercial,



clasificación arancelaria, valor aduanero, origen, etc.), que permita determinar el monto de la Obligación Tributaria Aduanera (OTA), a partir de lo consignado por el agente aduanero en el sistema informático. Que, en el presente asunto, el declarante, investido de una obligación de declarar toda la información necesaria, no lo hizo correctamente en lo que específicamente se refiere a la clasificación arancelaria, ya que la mercancía en cuestión no era una máquina o aparato con función propia, incluso tuvo la oportunidad de verificar la información técnica e identificación de la mercancía en cuestión, a través de consultas o examen previo, situación que fue detectada en el control posterior, ya que, según la ficha técnica enviada por el importador, dicha mercancía no tiene motor ni ningún mecanismo eléctrico que justifique su clasificación en la partida 8479.89.00.00.99.

De comprobarse lo anterior, la auxiliar de cita habría incumplido en los supuestos fácticos contemplados en el artículo 242 de la Ley General de Aduanas vigente en la fecha del hecho generador.

A razón de ello, con base en los artículos 230, 231 y 234 de la Ley General de Aduanas, relativo al Procedimiento Administrativo para aplicar sanciones, así como las conductas que pueden considerarse como infracciones tributarias aduaneras, procede esta Dirección General de Aduanas a la apertura de Procedimiento Sancionatorio, ya que, recae sobre el agente aduanero una enorme responsabilidad, en cuanto a la transmisión y confección de la declaración aduanera, en la cual los datos que se indiquen, deben ser ciertos, exactos y veraces, en cumplimiento de las regulaciones arancelarias y no arancelarias (artículos 33 y 86 de la LGA). Por consiguiente, es preciso analizar las acciones realizadas, con la finalidad de que el auxiliar aduanero conozca los hechos que se le atribuyen.

Dentro del procedimiento sancionatorio aplicable en sede administrativa, deben respetarse una serie de principios y garantías constitucionales del Derecho Penal, pero con sus respectivos matices, dentro de los cuales resultan de vital



importancia los principios de tipicidad, antijuricidad y culpabilidad, mismos que conforman la Teoría del Delito. La Teoría del Delito obliga a realizar un análisis jerarquizado de sus componentes, partiendo de la tipicidad, ya que solo la conducta típica puede servir de base a las posteriores valoraciones, seguidamente se debe analizar la antijuricidad, es decir, si la conducta típica fue realizada o no conforme a derecho violentando un bien jurídico protegido y por último se debe realizar un examen de culpabilidad, debiendo comprobarse si el sujeto activo de la infracción imputada poseía las condiciones mínimas indispensables para atribuirle el hecho y haber podido ajustar su conducta a los establecido por el Ordenamiento Jurídico. En esta línea de razonamiento, hay que considerar que la culpabilidad integra el conjunto de presupuestos que fundamentan la responsabilidad personal de una conducta, lo cual lleva a la comisión de un hecho previamente calificado como típico y antijurídico. En el curso del análisis secuencial del delito, la culpabilidad amplía la perspectiva valorativa teniendo en cuenta los elementos fácticos, que sirven para determinar si el sujeto era o no imputable, lo cual será objeto de valoración en el momento procesal oportuno.

En virtud de lo anterior, esta Autoridad Aduanera procederá a realizar el respectivo análisis de la Tipicidad y Antijuricidad en relación con las supuestas infracciones cometidas por el auxiliar de la función pública aduanera.

1- Principio de Tipicidad: El principio de tipicidad se encuentra consagrado en el numeral 11 de la Constitución Política y 11 de la Ley General de la Administración Pública, que exige la delimitación concreta de las conductas que se hacen reprochables a efectos de su sanción. Para que una conducta sea constitutiva de una infracción, no es necesario que sea contraria a derecho, es necesario que además esté tipificada, sea que se encuentre plenamente descrita en una norma, pues siendo materia represiva, es necesario que los administrados sujetos a un procedimiento sancionatorio puedan tener pleno conocimiento de cuáles son las



acciones que deben abstenerse de cometer, bajo pena de incurrir en una conducta infraccional.

Este principio se subdivide a su vez en **tipicidad objetiva** y **tipicidad subjetiva**, siendo esta última una apreciación sobre si el administrado, en la especie, conoce el riesgo que despliega su conducta, es decir, cae en el ámbito de la estricta subjetividad del infractor, para lo cual el administrado cuenta con las garantías procesales para el ejercicio de su defensa y oposición de los cargos, como parte del debido proceso, en tanto se incluye no solo acción infractora en sí misma, sino también la finalidad y la intención. De ahí que, no es objeto de análisis en el presente acto.

En cuanto a la **Tipicidad objetiva**, se conoce en doctrina y jurisprudencialmente que es la calificación legal del hecho, comprendiendo los elementos normativos, descriptivos y subjetivos.

En ese sentido, corresponde, como primer punto, clarificar quién es el sujeto infractor, esto es, el sujeto activo de la infracción.

a) Sujeto Activo:

Es la persona que puede cometer la infracción contemplada por la norma. En el caso concreto, el numeral 242 LGA especifica claramente como el único sujeto activo destinado a la comisión de los supuestos allí contemplados, al auxiliar de la función pública. Así las cosas, no existe duda de que al poseer el señor **Jorge Alberto Marchena Redondo**, la condición de Agente Aduanero y ser quien tramita los DUAs en cuestión, puede ser autor de dicha infracción, no presentándose ningún problema en cuanto a la determinación de dicho elemento del tipo. Es en calidad de agente aduanero o declarante, que realizó la incorrecta clasificación arancelaria de las mercancías en los DUAs bajo fe de juramento conforme lo dispuesto en el artículo 86 de la LGA.



b) Descripción de la conducta-verbo activa:

Que una vez analizados los hechos que se le imputan al declarante, esta Autoridad considera que, los hechos que se le imputan al declarante, por las fechas del hecho generador, sean 19-05-2021, 23-07-2021 y 15-10-2021, se enmarcan en el artículo 242 de la Ley General de Aduanas (*Así reformado por el artículo 4° de la ley N°9069 del 10 de setiembre del 2012, "Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria"*), el cual señala:

"Artículo 242.- Constituirá infracción tributaria aduanera y será sancionada con una multa de dos veces los tributos dejados de percibir, toda acción u omisión que signifique una vulneración del régimen jurídico aduanero que cause un perjuicio fiscal superior a quinientos pesos centroamericanos y no constituya delito ni infracción administrativa sancionable con suspensión del auxiliar de la función pública aduanera." (Cursiva adicional).

De la figura infraccional se desprende que la acción u omisión del sujeto, para que pueda reputarse como típica, debe reunir las siguientes condiciones, que corresponden a los elementos del tipo:

a- Que infrinja el régimen jurídico aduanero: Efectivamente en el presente asunto, se infringió el régimen jurídico aduanero toda vez que, en la línea 0001 del DUA N°002-2021-033227 con fecha de aceptación 19-05-2021; en las líneas 0001 y 0002 del DUA N°002-2021-051169 con fecha de aceptación 23-07-2021 y en la línea 0001 del DUA N°002-2021-073385 con fecha de aceptación 15-10-2021, se realizó un ajuste de la Obligación Tributaria Aduanera por cambio de clasificación arancelaria consignada por el declarante en la posición arancelaria 8479.89.00.00.99, como si se tratase de máquinas o aparatos con función propia, cuya tarifa de DAI corresponde a 0%, cuando se trata de manufacturas plásticas del tipo "compostera de uso doméstico" de las comprendidas en la posición arancelaria correcta 3926.90.99.00.90 que le



corresponde un 14% de DAI en aplicación a lo establecido en la nota legal 39.1. Este escenario ocasionó un menoscabo al Fisco por la suma de **₡8.094.508,96** (ocho millones noventa y cuatro mil quinientos ocho colones con 96/100), desglosados de la siguiente manera:

Número de DUA	Linea	IMPUESTOS DECLARADOS				IMPUESTOS DETERMINADOS				DIFERENCIA	
		DAI 0%	LEY 6946 1%	IVA 13%	Total	DAI 14%	LEY 6946 1%	IVA 13%	Total		
1	002-2021-033227	1	₡0,00	₡171 328,80	₡2 250 063,48	₡2 425 364,47	₡2 398 603,15	₡171 328,80	₡2 561 881,89	₡5 135 786,02	₡2 710 421,55
2	002-2021-051169	1	₡0,00	₡14 788,46	₡194 197,65	₡209 180,16	₡207 038,38	₡14 788,46	₡221 112,64	₡443 133,52	₡233 953,37
		2	₡0,00	₡118 121,80	₡1 551 140,67	₡1 670 812,44	₡1 653 705,13	₡118 121,80	₡1 766 122,34	₡3 539 499,24	₡1 868 686,80
3	002-2021-073385	1	₡0,00	₡207 423,97	₡2 724 005,08	₡2 935 493,11	₡2 903 935,60	₡207 423,97	₡3 101 516,71	₡6 216 940,34	₡3 281 447,23
			₡511 663,03	₡6 719 406,87	₡7 240 850,17	₡7 163 282,26	₡511 663,03	₡7 650 633,57	₡15 335 359,13	₡8 094 508,96	

b- Que cause perjuicio mayor a quinientos pesos centroamericanos: La diferencia en el monto de impuestos dejados de percibir en cada uno de los DUAS es superior a quinientos pesos centroamericanos equivalen a USD\$500,00 (quinientos dólares estadounidenses) que, al convertidos en moneda nacional al tipo de cambio de venta de la aceptación de cada DUA, representan la suma de:

	Número de DUA	Fecha	Tipo de Cambio	USD\$500	Impuestos Dejados de Percibir
1	002-2021-033227	19/5/2021	₡619,50	₡309 750,00	₡2 710 421,55
2	002-2021-051169	23/7/2021	₡621,57	₡310 785,00	₡2 102 640,18
3	002-2021-073385	15/10/2021	₡632,14	₡316 070,00	₡3 281 447,23

El perjuicio ocasionado en el ajuste de la OTA en cada uno de los DUAS citados es superior al umbral citado, lo cual calza dentro de la descripción de la norma en análisis.

c- Que no sea constitutiva de delito: Una de las condiciones que establece el artículo 242 de la Ley General de Aduanas es que la acción no sea constitutiva de delito. Al respecto no consta en expediente ningún elemento del cual se pueda presumir que nos encontremos en presencia ante un posible delito que deba ser trasladado a sede penal, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 229 de la Ley General de Aduanas.



d- **Que no sea sancionable con suspensión del Auxiliar de la Función Pública Aduanera:** En el presente asunto no nos encontramos ante una conducta que deba ser sancionada con la suspensión de actividades al auxiliar de la función pública aduanera, puesto que el hecho no encuadra en las normas que atribuyen dicha sanción.

Así las cosas, se ven configurados los supuestos de hecho contemplados por la norma 242 LGA, para la comisión de la infracción administrativa imputada en este acto en grado de presunción, con lo cual se logra constatar que la acción endilgada sí se ajusta al elemento objetivo del tipo infraccional aplicado.

2- Antijuricidad: Se constituye en un atributo con que se califica al comportamiento típico para señalar que el mismo resulta contrario al Ordenamiento Jurídico. La comisión culpable de conductas tipificadas como infracciones no podrán ser sancionadas a menos que supongan un comportamiento contrario al régimen jurídico, siendo que, para establecer tal circunstancia, es necesario el análisis de las causas de justificación, o lo que se conoce como antijuricidad formal, y la afectación o puesta en peligro del bien jurídico tutelado, o antijuricidad material.

a) Antijuricidad formal:

Supone que no exista ningún permiso o justificación por parte del Ordenamiento Jurídico para que en la conducta típica no concorra causa de justificación alguna, que determinaría la inexigibilidad de responsabilidad, no existiendo dentro de la LGA ninguna justificación o eximente de responsabilidad al respecto.

Al observarse las causales de posibles eximentes de culpabilidad contenidas en el artículo 231 de la Ley General de Aduanas en concordancia con el numeral 231 bis del mismo cuerpo normativo, considera esta Dirección General de Aduanas que no se ha configurado la existencia de ninguna de ellas en el presente asunto,



puesto que, no estamos en presencia de un simple error material, mismos que pueden ser tales como errores mecanográficos, entre otros, sin necesidad de acudir a interpretación de normas jurídicas. Por lo tanto, este eximente que excluye la antijuricidad no opera en el presente asunto y la acción imputada al agente de aduanas no se trata de una simple equivocación elemental, sino que ha incumplido de forma negligente con su deber de suministrar la información y los datos necesarios para declarar correctamente, en este caso el cumplir con la correcta clasificación arancelaria de la mercancía como conocedor de la materia que rige la clasificación arancelaria y que le compete como declarante bajo fe de juramento de los DUAs conforme el artículo 86 de la LGA. Tampoco se da la fuerza mayor, que se entiende como un acontecimiento que no haya podido preverse o que siendo previsto, no ha podido resistirse, ni el caso fortuito o evento que, a pesar de que se pudo prever, no se podía evitar, aunque el agente haya ejecutado un hecho con la observancia de todas las cautelas debidas. La situación en el presente asunto era totalmente previsible, puesto que dependía en todo momento de su voluntad y pudo haberse evitado, si el agente hubiera tomado las medidas necesarias para no efectuar una incorrecta declaración, tal como verificar la información técnica de la mercancía, consultas al importador u otras fuentes de información e incluso efectuar el examen previo.

b) Antijuricidad material:

Un aspecto delimitador de la potestad sancionatoria administrativa, que debe ser considerado previo a la imputación de un hecho al administrado, es si se dio la lesión o vulneración de un bien jurídico tutelado por el ordenamiento, debido a las actuaciones del sujeto accionado.

Al respecto, nos encontramos con que el bien jurídico protegido para el tipo de infracción establecido en el artículo 242 de la Ley General de Aduanas, es el patrimonio de la Hacienda Pública, siendo además como lo señala el Tribunal Constitucional, que se reconoce la existencia de un bien jurídico mediato, que es



el representado por el cumplimiento de los deberes formales que repercuten sobre las facultades de control que ostenta la Autoridad Aduanera, **puesto que el Agente de Aduanas en apariencia incumplió con su deber de clasificar correctamente la mercancía en cuestión, para determinar adecuadamente la obligación tributaria aduanera**, y que va estrechamente ligada con la posición arancelaria de las mercancías y con el deber de cuidado, como profesional en materia aduanera (diligencia), cuya supuesta falta al deber de cuidado ocasionó un perjuicio fiscal.

Es decir, el perjuicio al patrimonio de la Hacienda Pública se vería configurado al momento en que se demuestre que el sujeto obligado por la norma, incumple con el deber pactado en ésta, sea consignar de forma correcta y exacta datos e información relevante (clasificación arancelaria) para determinar la obligación tributaria aduanera, provocando que con los errores cometidos a la hora de clasificar arancelariamente, se cancelara un monto menor al que corresponde por concepto de impuestos, lo cual presuntamente es total, única y exclusiva responsabilidad del agente aduanero.

De esta forma, en el caso fáctico que nos ocupa, se evidencia que, por la acción oportuna de la Administración, se advierten los errores cometidos por el Agente Aduanero a la hora de declarar las mercancías en una posición arancelaria incorrecta, y queda ratificado con la aceptación del importador de la propuesta de regularización planteada por la Dirección de Fiscalización, con la que se le autorizó el beneficio de pago fraccionado de los impuestos dejados de percibir más los intereses correspondientes, según consta en Formulario MH-DGA-DF-DFE-OF-0406-2024 de fecha 17-09-2024; lográndose recuperar la diferencia de impuestos adeudados; de lo contrario el Estado no hubiese podido resarcirse del perjuicio causado, pues no se trata únicamente de dejar de pagar una obligación tributaria en el momento procesal oportuno, sino también del incumplimiento de obligaciones legales, siendo que el bien jurídico tutelado engloba, según los



términos expuestos, la probidad, veracidad y lealtad en el cumplimiento de tales obligaciones, al Agente Aduanero como Profesional en la materia.

Es decir, el perjuicio al patrimonio de la Hacienda Pública se habría consumado en el momento mismo en que aparentemente el agente aduanero consignó en forma errónea los datos concernientes a las importaciones de referencia, cancelando en consecuencia un monto menor al que correspondía por concepto de impuestos. Lo que sucedió en forma posterior, fue por la acción de la Administración, donde demostró su capacidad práctica de detectar la irregularidad mediante el debido control.

En virtud de lo expuesto, tal y como se desprende del informe final MH-DGA-DF-DFE-INF-0056-2024 de fecha 16-08-2024 y reafirmado ante el reconocimiento de la diferencia en la obligación tributaria aduanera, con la aceptación del importador de la propuesta de regularización planteada por la Dirección de Fiscalización, aceptando tácitamente el supuesto incumplimiento a la normativa del Régimen Jurídico Aduanero, así como las responsabilidades que de él se generan, por lo que de comprobarse los hechos, al Auxiliar de la Función Pública Aduanera Jorge Alberto Marchena Redondo se le imputan cargos de **tres (03) presuntas infracciones tributarias aduaneras**, por lo que, **le sería atribuible tres posibles sanciones** estipuladas en el artículo 242 de la Ley General de Aduanas (*Así reformado por el artículo 4° de la ley N°9069 del 10 de setiembre del 2012, "Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria"*), correspondiente a **tres multas de dos veces los tributos dejados de percibir**, que se establece en la suma de **¢16.189.017,92** (dieciséis millones ciento ochenta y nueve mil diecisiete colones con 92/100) según se desglosa en el cuadro siguiente:

	Número de DUA	Fecha	Tipo de Cambio	Impuestos Dejados de Percibir	Presunto Monto de la Multa
1	002-2021-033227	19/5/2021	¢619,50	¢2 710 421,55	¢5 420 843,10
2	002-2021-051169	23/7/2021	¢621,57	¢2 102 640,18	¢4 205 280,36
3	002-2021-073385	15/10/2021	¢632,14	¢3 281 447,23	¢6 562 894,46
				¢8 094 508,96	¢16 189 017,92



Sin embargo, según lo dispuesto en el artículo 233 inciso b) de la Ley General de Aduanas (*Así reformado por el artículo 4° de la ley N°9069 del 10 de setiembre del 2012, "Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria"*), por haber aceptado el ajuste en la Obligación Tributaria Aduanera y subsanado el incumplimiento, por imperio legal se aplica un 50% de rebaja a la multa pecuniaria arriba indicada, de tal forma, que dicha multa se fija en la suma de **₡8.094.508,96** (ocho millones noventa y cuatro mil quinientos ocho colones con 96/100) según se desglosa en el cuadro siguiente:

	Número de DUA	Fecha	Tipo de Cambio	Impuestos Dejados de Percibir	Presunta Multa	50% Rebaja	Presunto Monto de la Multa
1	002-2021-033227	19/5/2021	₡619,50	₡2 710 421,55	₡5 420 843,10	₡2 710 421,55	₡2 710 421,55
2	002-2021-051169	23/7/2021	₡621,57	₡2 102 640,18	₡4 205 280,36	₡2 102 640,18	₡2 102 640,18
3	002-2021-073385	15/10/2021	₡632,14	₡3 281 447,23	₡6 562 894,46	₡3 281 447,23	₡3 281 447,23
				₡8 094 508,96	₡16 189 017,92	₡8 094 508,96	₡8 094 508,96

En concordancia con lo antes expuesto, con el fin de investigar la presunta comisión de la infracción descrita, y en aras de garantizar los Principios Constitucionales del Debido Proceso y Defensa de sus derechos, lo procedente es iniciar el presente procedimiento sancionatorio de multa, concediendo al auxiliar la oportunidad procesal para que se apersona ante esta Dirección General de Aduanas en el plazo de cinco días hábiles, para que presente alegatos y ofrezca las pruebas que estime pertinentes, de conformidad con artículos 234 de la Ley General de Aduanas y 588 del Reglamento a la citada Ley. Asimismo, queda a disposición del interesado el expediente administrativo levantado al efecto que conservará toda la documentación de respaldo, y podrá ser consultado en la Dirección de Fiscalización de la Dirección General de Aduanas, sita en San José, Goicoechea, Calle Blancos de Coca Cola FEMSA 175 metros oeste, Aduana Central. Dicho expediente, podrá ser leído y/o fotocopiado por las personas que comprueben documentalmente la legitimación pasiva, la representación legal, o bien que hayan sido autorizados por quien ostente dicha legitimación.



Finalmente se le informa al auxiliar de la función pública que de comprobarse el incumplimiento endilgado, o bien, de estar anuente a lo dispuesto en el presente procedimiento administrativo sancionatorio, puede cancelar el monto correspondiente mediante depósito en la cuenta número 001-242476-2 del Banco de Costa Rica a nombre del Ministerio de Hacienda Tesorería Nacional con número de cuenta IBAN CR63015201001024247624, con indicación del nombre del administrado aquí endilgado, así como el número de expediente. Remítase copia del comprobante de pago a la Dirección de Fiscalización en forma personal, o vía correo electrónico a la dirección: dirfiscaliza@hacienda.go.cr.

POR TANTO

Con fundamento en las consideraciones expuestas y citas legales invocadas, esta Dirección General de Aduanas, resuelve: **Primero:** Iniciar Procedimiento Administrativo Sancionatorio contra el Auxiliar de la Función Pública Jorge Alberto Marchena Redondo, portador de la cédula de identidad 1-0719-0870, en calidad de agente aduanero carné número 335 registrado en Agencias Marítimas Sociedad de Responsabilidad Limitada cédula jurídica 3-102-00271207, Cód. Ref. DGA 024, en representación del importador Trescientos Sesenta Grados Soluciones Verdes Sociedad Anónima cédula jurídica 3-101-60449911, por la presunta comisión de **tres infracciones tributarias aduaneras**, estipuladas en el artículo 242 de la Ley General de Aduanas, en la tramitación de las declaraciones aduaneras: N°002-2021-033227 con fecha de aceptación 19-05-2021; N°002-2021-051169 con fecha de aceptación 23-07-2021 y N°002-2021-073385 con fecha de aceptación 15-10-2021, sancionable con tres posibles multas **de dos veces los tributos dejados de percibir**, que se establece en la suma de **¢16.189.017,92** (dieciséis millones ciento ochenta y nueve mil diecisiete colones con 92/100), siendo que realiza las declaraciones aduaneras bajo fe de juramento faltando a su deber de declarar correctamente la clasificación arancelaria de las mercancías declaradas en los DUAs de cita, teniendo claro que



es concededor de la materia y responsable de consignar la correcta posición arancelaria, la ubica en una que comprende máquinas y aparatos con función propia, que no cumple la mercancía en cuestión, obviando las reglas de la clasificación, sin embargo, por imperio legal se aplica un 50% de rebaja a la multa pecuniaria indicada, de tal forma, que dicha multa se fija en la suma de **₡8.094.508,96** (ocho millones noventa y cuatro mil quinientos ocho colones con 96/100) según se desglosa en el cuadro siguiente:

	Número de DUA	Fecha	Tipo de Cambio	Impuestos Dejadoss de Percibir	Presunta Multa	50% Rebaja	Presunto Monto de la Multa
1	002-2021-033227	19/5/2021	₡619,50	₡2 710 421,55	₡5 420 843,10	₡2 710 421,55	₡2 710 421,55
2	002-2021-051169	23/7/2021	₡621,57	₡2 102 640,18	₡4 205 280,36	₡2 102 640,18	₡2 102 640,18
3	002-2021-073385	15/10/2021	₡632,14	₡3 281 447,23	₡6 562 894,46	₡3 281 447,23	₡3 281 447,23
				₡8 094 508,96	₡16 189 017,92	₡8 094 508,96	₡8 094 508,96

Lo anterior en virtud de que, en ocasión de proceso de fiscalización, en la audiencia de regularización, el sujeto pasivo de la obligación tributaria aduanera, reconoció tácitamente la existencia de una diferencia en la obligación tributaria y autorizándosele al importador, realizar el pago fraccionado de la diferencia de la obligación tributaria aduanera declarada, que se generó a raíz de la incorrecta declaración de la clasificación arancelaria realizada por el agente aduanero, contra quién se dirige el presente procedimiento, al realizar la transmisión de los DUAs de cita con errores, vulnerando el régimen jurídico aduanero. **Segundo:** Se otorga al agente aduanero de calidades descritas, el plazo de **cinco días hábiles**, contados a partir de la notificación del presente acto, para que presente los alegatos y pruebas que considere pertinentes de conformidad con artículos 234 de la Ley General de Aduanas y 588 del Reglamento a la citada Ley. Dentro de este mismo plazo deberá señalar lugar o medio donde atender futuras notificaciones, bajo apercibimiento de que en caso de omisión o si el lugar o medio señalado fuera impreciso o no existiere, las futuras notificaciones se practicarán mediante única publicación en la página web del Ministerio de Hacienda. El lugar para recibir notificaciones de conformidad con lo establecido en el numeral 194 reformado de la LGA, deberá estar ubicado dentro del perímetro del Gran Área



Metropolitana. **Tercero:** Informar al interesado que, de estar anuente con lo comunicado mediante este acto administrativo, puede extinguir la multa cancelando el monto correspondiente mediante depósito en la cuenta número 001-242476-2 del Banco de Costa Rica a nombre del Ministerio de Hacienda Tesorería Nacional con número de cuenta IBAN CR63015201001024247624, con indicación del nombre del administrado aquí endilgado, así como el número de expediente. Remítase copia del comprobante de pago a la Dirección de Fiscalización en forma personal, o vía correo electrónico a la dirección dirfiscaliza@hacienda.go.cr. **Cuarto:** Se pone a su disposición el expediente MH-DGA-DF-EXP-0065-2024, el cual podrá ser consultado en la Dirección de Fiscalización. El expediente podrá ser leído y/o reproducido por su persona, quien lo represente o a quien usted autorice. Sin embargo, se informa que la funcionaria a cargo del presente expediente se encuentra laborando bajo la modalidad de teletrabajo, por ello de requerir acceso al expediente favor coordinar previamente al correo dirfiscaliza@hacienda.go.cr. **Notifíquese:** Al Auxiliar de la Función Pública Jorge Alberto Marchena Redondo, portador de la cédula de identidad 1-0719-0870, en calidad de agente aduanero carné número 335 registrado en Agencias Marítimas Sociedad de Responsabilidad Limitada cédula jurídica 3-102-00271207, Cód. Ref. DGA 024.

Cristian Montiel Torres
Director General de Aduanas

Elaborado por: Yancy A. Pomárez Bonilla, Abogada Dirección de Fiscalización	Aprobado por: Yamileth Mirada Carvajal, Directora Dirección de Fiscalización

Cc. Expediente/consecutivo.