



EXP-AS-DN-1914-2019

MH-DGA-AS-GER-RES-0150-2026

ADUANA SANTAMARÍA, ALAJUELA, A LAS DOCE HORAS CON DIECISIETE MINUTOS DEL TREINTA DE ENERO DE DOS MIL VEINTISÉIS.

Acto Final de Procedimiento Administrativo Sancionatorio iniciado mediante resolución número MH-DGA-AS-GER-RES-1338-2023 de las catorce horas con nueve minutos del veintiséis de junio de dos mil veintitrés, contra el señor Federico Zúñiga Gómez, cédula de identidad número 3-0212-0830, código DGA 194, agente de Aduanas del Auxiliar de la función pública Agencia de Aduanas Servicios Neptuno Sociedad Anónima, tendente a la investigación de la presunta comisión de Infracción Tributaria Aduanera de conformidad con el artículo 242 de la Ley General de Aduanas y referente a la tramitación de la Declaración Única Aduanera número 005-2019-339834 de fecha de aceptación diez de julio de dos mil diecinueve.

RESULTANDO

I.- Que mediante Declaración Única Aduanera No. **005-2019-339834** de fecha de aceptación diez de julio de dos mil diecinueve el agente de Aduanas Federico Zúñiga Gómez, cédula de identidad número 3-0212-0830, código DGA 194, del Auxiliar de la función pública Agencia de Aduanas Servicios Neptuno Sociedad Anónima, cédula jurídica número 3-101-05924235 en representación del importador Corporación Pipasa Sociedad de Responsabilidad Limitada, cedula jurídica número 3-102-01293322, DUA que salió con revisión en canal rojo, presentó a despacho la cantidad de 417 bultos, conteniendo en lo conducente *queso procesado en paquetes con 40 rebanadas, marca Prolacsa* con un valor aduanero de \$36.083.00, amparado al Tratado General de Integración Económica Centroamericana y declarando una obligación tributaria aduanera por un monto de **¢2.748.286.05 (dos millones setecientos cuarenta y ocho mil doscientos ochenta y seis colones con cinco céntimos)**. (Folios del 18 al 23)

II.- Que como parte de los procesos de control y fiscalización, a la Declaración Única Aduanera de importación número 005-2019-339834 de fecha de aceptación diez de julio de dos mil diecinueve le correspondió revisión en canal rojo, en dicha revisión el funcionario aduanero señala en lo conducente que el Formulario Aduanero Único Centroamericano (FAUCA) referencia N°



EXP-AS-DN-1914-2019
MH-DGA-AS-GER-RES-0150-2026

DE2019062858586-2 O presentado tanto en original como en imagen adjunta en el archivo código 0079 (0001-J310105924235DOCDE20190628585862OR23475.TIF), se tiene que el documento o DUCA-F en la casilla N° 57 que corresponde: **firma, fecha y sello del funcionario autorizado** de la Dirección General de Aduanas o de la aduana de salida, **NO contiene los datos solicitados** en la casilla descrita anteriormente, o sea **no cumple con las formalidades establecidas en el instructivo de llenado**, por tal motivo dicho documento no podría ser considerado válido para amparar el trato preferencial solicitado.

Dicha desaplicación del Tratado General de Integración Económica Centroamericana a las mercancías amparadas a la Declaración Única Aduanera número 005-2019-339834 de fecha de aceptación diez de julio de dos mil diecinueve genera en consecuencia una diferencia en la Obligación Tributaria Aduanera, que modifica el monto declarado de ₡2.748.286.05 (dos millones setecientos cuarenta y ocho mil doscientos ochenta y seis colones con cinco céntimos) al monto presuntamente correcto de ₡18.504.501.73 (dieciocho millones quinientos cuatro mil quinientos un colones con setenta y tres céntimos) originando en consecuencia una eventual diferencia a favor del Fisco en el pago de los tributos presuntamente insolutos por la suma de **₡15.756.215.68 (quince millones setecientos cincuenta y seis mil doscientos quince colones con sesenta y ocho céntimos)**. Monto que a la fecha fue respaldado mediante Garantía de Cumplimiento.

Ante todo lo anterior, se envía la Notificación TICA número 90502 de fecha diecinueve de julio de dos mil diecinueve comunicando la desaplicación del trato arancelario preferencial del Tratado General de Integración Económica Centroamericana a las mercancías amparadas al DUA de cita. (Visible a los folios del 24 al 27)

III.- Que mediante gestión número **8224** de fecha de recibido veinticuatro de julio de dos mil diecinueve el agente de Aduanas Federico Zúñiga Gómez, cédula de identidad número 3-0212-0830, código DGA 194, del Auxiliar de la función pública Agencia de Aduanas Servicios Neptuno Sociedad Anónima, cédula jurídica número 3-101-05924235 en representación del importador Corporación Pipasa Sociedad de Responsabilidad Limitada, cédula jurídica número 3-102-01293322 presenta recurso de reconsideración y apelación contra el acto administrativo de ajuste



EXP-AS-DN-1914-2019
MH-DGA-AS-GER-RES-0150-2026

tributario comunicado mediante notificación electrónica número 90502 por desaplicación del Tratado General de Integración Económica Centroamericana a las mercancías amparadas a la Declaración Única Aduanera número 005-2019-339834 de fecha de aceptación diez de julio de dos mil diecinueve. (Folios del 01 al 04)

IV.- Que mediante gestión número **9064** de fecha de recibido dieciséis de agosto de dos mil diecinueve el señor Federico Zúñiga Gómez, cédula de identidad número 3-0212-0830, agente de Aduanas, código DGA 194, del Auxiliar de la función pública Agencia de Aduanas Servicios Neptuno Sociedad Anónima, cédula jurídica número 3-101-05924235 en representación del importador Corporación Pipasa Sociedad de Responsabilidad Limitada, cedula jurídica número 3-102-01293322 hace entrega del DUCA en su condición de original, indicando que se encuentra debidamente firmado por el funcionario de la Aduana de Panamá. Agrega que el rechazo de dicho documento en el proceso de revisión física consistió en la falta de firma por parte del funcionario de la Aduana de salida, en la casilla número 57. (Folios 16 y 17)

V.- Que mediante resolución número **RES-AS-DN-3447-2019** de las nueve horas con cuarenta y tres minutos del cinco de septiembre de dos mil diecinueve se conoce recurso de reconsideración contra el acto administrativo de ajuste tributario comunicado mediante Notificación electrónica número 90502 de fecha diecinueve de julio de dos mil diecinueve, ejecutado por desaplicación del trato arancelario preferencial otorgado por el Tratado General de Integración Económica Centroamericana a las mercancías amparadas en la Declaración Única Aduanera número 005-2019-339834 de fecha de aceptación diez de julio de dos mil diecinueve, resolviéndose en lo conducente declarar sin lugar Recurso de Reconsideración interpuesto, por cuanto **el Certificado de Origen presentado no tiene ni la firma ni fecha de la Autoridad Aduanera de salida, requisito de visado esencial para el acuerdo Comercial, siendo en consecuencia un documento inválido e ineficaz para optar por el trato arancelario preferencial para las mercancías al tenor del Tratado General de Integración Económica Centroamericana para el DUA *supra* citado.** En consecuencia se mantiene incólume y firme en todos sus extremos lo resuelto por esta Aduana mediante la resolución recurrida.



EXP-AS-DN-1914-2019
MH-DGA-AS-GER-RES-0150-2026

VI.- Que mediante Voto número 2019-452 y **sentencia número 376-2019** de las nueve horas con doce minutos del dieciocho de noviembre de dos mil diecinueve, el Tribunal Aduanero Nacional resuelve por mayoría declarar **sin lugar el recurso, dando en consecuencia por confirmada la resolución recurrida y agotada la vía administrativa.**

VII.- Que mediante gestión número **1744** de fecha de recibido diecisiete de febrero de dos mil veinte el señor Martín Picado Brenes, Agente de Aduanas del auxiliar de la función pública Agencia de Aduanas Servicios Neptuno Sociedad Anónima, cédula jurídica número 3-101-05924235 en representación del importador Corporación Pipasa Sociedad de Responsabilidad Limitada, cedula jurídica número 3-102-01293322 presenta pago de diferencia de impuestos insolutos e intereses de Ley y solicita la devolución de la Garantía de cumplimiento presentada en su momento para este asunto. En consecuencia de ello remite comprobantes de Transferencias Bancarias número 6373913 de fecha catorce de febrero de dos mil veinte del Banco Lafise Costa Rica por la suma de ₡15.756.215.68 (quince millones setecientos cincuenta y seis mil doscientos quince colones con sesenta y ocho céntimos) por concepto de pago de impuestos y 6373913 de fecha catorce de febrero de dos mil veinte del Banco Lafise Costa Rica por la suma de ₡1.187.694.90 (un millón ciento ochenta y siete mil seiscientos noventa y cuatro colones con noventa céntimos) por pago de intereses y solicita en consecuencia la devolución de la Garantía bancaria número 004245205 y sus enmiendas.

VIII.- Que mediante resolución número **RES-AS-DN-0756-2020** de las diez horas con veintinueve minutos del veintiuno de febrero de dos mil veinte esta Autoridad Aduanera acepta el pago de impuestos insolutos y sus intereses de ley por desaplicación del trato arancelario preferencial del Tratado General de Integración Económica Centroamericana presentado a las mercancías amparadas a la Declaración Única Aduanera número 005-2019-339834 de fecha de aceptación diez de julio de dos mil diecinueve declarada por el Agente de Aduanas Federico Zúñiga Gómez, cédula de identidad número 3-0212-0830, código DGA 194, del Auxiliar de la función pública Agencia de Aduanas Servicios Neptuno Sociedad Anónima, cédula jurídica número 3-101-05924235, en representación del importador Corporación Pipasa Sociedad de



EXP-AS-DN-1914-2019
MH-DGA-AS-GER-RES-0150-2026

Responsabilidad Limitada, cedula jurídica número 3-102-01293322. (folios del 115 al 122)

IX.- Que mediante Ley número **10271** de fecha veintidós de junio de dos mil veintidós, publicada en el diario oficial La Gaceta N° 121 del veintinueve de junio de dos mil veintidós y vigente desde ese día, se reformó la Ley 7557 Ley General de Aduanas del veinte de octubre de mil novecientos noventa y cinco, modificándose en lo que interesa, el Capítulo IV, Régimen Sancionatorio (infracciones administrativas y tributarias aduaneras), incluyendo reforma al artículo **242**, estableciendo sanción 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 **mil pesos centroamericanos** y no constituya delito ni infracción administrativa sancionable con suspensión del auxiliar de la función pública aduanera (Así reformado por el artículo 2° numeral 43) de la ley N° 10271 del 22 de junio del 2022).

X.- Que esta Aduana mediante resolución número **MH-DGA-AS-GER-RES-1338-2023** de las catorce horas con nueve minutos del veintiséis de junio de dos mil veintitrés y notificada el día veintisiete de junio de dos mil veintitrés, inició procedimiento administrativo sancionatorio contra el Agente Aduanero *supra* citado por la presunta comisión de infracción tributaria aduanera eventualmente sancionable con dos veces los tributos dejados de pagar, lo anterior al tenor del artículo 242 de la Ley General de Aduanas y sus Reformas. (Ver folios del 145 al 179)

XI.- Que mediante **gestión 7180 de fecha de recibido en esta Aduana el día cuatro de julio de dos mil veintitrés** el señor Federico Zúñiga Gómez, cédula de identidad número 3-0212-0830, código DGA 194, agente de Aduanas del Auxiliar de la función pública Agencia de Aduanas Servicios Neptuno Sociedad Anónima **presenta alegatos** contra el acto de inicio MH-DGA-AS-GER-RES-1338-2023 de las catorce horas con nueve minutos del veintiséis de junio de dos mil veintitrés.

XII.- Que esta Aduana mediante resolución número **MH-DGA-AS-GER-RES-1770-2023** de las ocho horas con cincuenta y un minutos del trece de septiembre de dos mil veintitrés dicta acto final de procedimiento administrativo sancionatorio al tenor del artículo 242 de la Ley General de Aduanas y sus reformas (Ley N° 9069 del



EXP-AS-DN-1914-2019
MH-DGA-AS-GER-RES-0150-2026

diez de septiembre de dos mil doce, "*Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria*") en aplicación del artículo 231 de la Ley General de Aduanas y referente a la tramitación de la Declaración Única Aduanera número 005-2019-339834 de fecha de aceptación diez de julio de dos mil diecinueve, indicando en lo que interesa, que **no consta en expediente presentación formal y expresa de escrito de alegatos** por parte del señor Federico Zúñiga Gómez, cédula de identidad número 3-0212-0830, código DGA 194, agente de Aduanas del Auxiliar de la función pública Agencia de Aduanas Servicios Neptuno Sociedad Anónima contra el acto de Inicio del sancionatorio de la Aduana Santamaría incoado mediante resolución número MH-DGA-AS-GER-RES-1338-2023 de las catorce horas con nueve minutos del veintiséis de junio de dos mil veintitrés.

XIII.- Que mediante gestión **10680-2023 de fecha de recibido veintiocho de septiembre de dos mil veintitrés** el señor Federico Zúñiga Gómez, cédula de identidad número 3-0212-0830, código DGA 194, agente de Aduanas del Auxiliar de la función pública Agencia de Aduanas Servicios Neptuno Sociedad Anónima, presenta escrito de recurso de revisión y hace mención expresa de **Nulidad Absoluta contra el acto administrativo dictado mediante la resolución MH-DGA-AS-GER-RES-1770-2023 de las ocho horas con cincuenta y un minutos del trece de septiembre de dos mil veintitrés** de acto final tendente a la investigación de presunta comisión de Infracción Tributaria Aduanera de conformidad con el artículo 242 de la Ley General de Aduanas y referente a la tramitación de la Declaración Única Aduanera número 005-2019-339834 de fecha de aceptación diez de julio de dos mil diecinueve, por cuanto mediante la **gestión 7180 de fecha de recibido en esta Aduana el día cuatro de julio de dos mil veintitrés se presentaron alegatos** contra el acto de inicio MH-DGA-AS-GER-RES-1338-2023 de las catorce horas con nueve minutos del veintiséis de junio de dos mil veintitrés, los cuales no fueron conocidos en este procedimiento sancionatorio.

XIV.- Que esta Aduana mediante resolución número **MH-DGA-AS-GER-RES-0751-2025 de las nueve horas con cuarenta y dos minutos del veintidós de abril de dos mil veinticinco** procede a conocer la nulidad absoluta señalada en la gestión 10680-2023 de fecha de recibido veintiocho de septiembre de dos mil veintitrés, conforme a los principios de autotutela y ejecutividad, de conformidad con los artículos 166, 167, 174, 175, 180 y 223 de la Ley General de la Administración Pública, resolviendo en lo que



EXP-AS-DN-1914-2019
MH-DGA-AS-GER-RES-0150-2026

interesa declarar la Nulidad Absoluta de la resolución MH-DGA-AS-GER-RES-1770-2023 de las ocho horas con cincuenta y un minutos del trece de septiembre de dos mil veintitrés de acto final de procedimiento administrativo sancionatorio tendente a la investigación de presunta comisión de Infracción Tributaria Aduanera de conformidad con el artículo 242 de la Ley General de Aduanas y sus Reformas (Ley N° 9069 del diez de septiembre de dos mil doce, "*Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria*") en aplicación del artículo 231 de la Ley General de Aduanas, y referente a la tramitación de la Declaración Única Aduanera número 005-2019-339834 de fecha de aceptación diez de julio de dos mil diecinueve, por emitirse sin conocerse los alegatos aportados oportunamente por el agente de Aduanas. En consecuencias de ello, se ordena al Departamento Normativo de la Aduana Santamaría, al anularse el acto administrativo en mención, continuar con el procedimiento administrativo sancionatorio correspondiente tendente a la investigación de presunta comisión de Infracción Administrativa Aduanera, debiendo **proceder de manera integral a conocer la gestión 7180 de fecha de recibido en esta Aduana el día cuatro de julio de dos mil veintitrés de escrito de alegatos** presentados por el agente de Aduanas de cita, contra el acto de inicio *supra* citado.

XV.- Que esta Aduana mediante resolución número MH-DGA-AS-GER-RES-0783-2025 de las diez horas con tres minutos del veinticinco de abril de dos mil veinticinco, dicta nuevo **acto final de procedimiento administrativo sancionatorio** iniciado mediante resolución número MH-DGA-AS-GER-RES-1338-2023 de las catorce horas con nueve minutos del veintiséis de junio de dos mil veintitrés, contra el señor Federico Zúñiga Gómez, cédula de identidad número 3-0212-0830, código DGA 194, agente de Aduanas del Auxiliar de la función pública Agencia de Aduanas Servicios Neptuno Sociedad Anónima, tendente a la investigación de la presunta comisión de Infracción Tributaria Aduanera de conformidad con el artículo 242 de la Ley General de Aduanas y referente a la tramitación de la Declaración Única Aduanera número 005-2019-339834 de fecha de aceptación diez de julio de dos mil diecinueve, en el cual se procede a valorar de manera integral los alegatos presentados mediante gestión 7180 de fecha cuatro de julio de dos mil veintitrés, subsanando la omisión advertida en el acto final anterior y resolviendo conforme a derecho.



EXP-AS-DN-1914-2019
MH-DGA-AS-GER-RES-0150-2026

XVI.- Que mediante gestión número **3737-2025** de fecha veintiocho de mayo de dos mil veinticinco, la apoderada especial administrativa licenciada Tatiana Martínez Villegas, cédula de identidad número 4-0203-0259, en representación del señor Federico Zúñiga Gómez, cédula de identidad número 3-0212-0830, código DGA 194, agente de Aduanas del Auxiliar de la función pública Agencia de Aduanas Servicios Neptuno Sociedad Anónima, interpone en tiempo y forma Recurso de Revisión contra la resolución número MH-DGA-AS-GER-RES-0783-2025 de las diez horas con tres minutos del veinticinco de abril de dos mil veinticinco, acto final del procedimiento sancionatorio iniciado mediante resolución MH-DGA-AS-GER-RES-1338-2023, alegando en lo que interesa la nulidad absoluta por incompetencia de la Aduana Santamaría para conocer y resolver dicho recurso, así como la nulidad de las notificaciones practicadas y la caducidad del procedimiento administrativo sancionador, conforme a lo dispuesto en los artículos 198 y 199 de la Ley General de Aduanas, artículos 166 y siguientes de la Ley General de la Administración Pública y demás normativa aplicable.

XVII.- Que mediante oficio número **MH-DGA-AS-DN-OF-0351-2025** del veintinueve de mayo de dos mil veinticinco y oficio número **MH-DGA-AS-DN-OF-0403-2025** del nueve de junio de dos mil veinticinco, se comunicó a la Dirección Normativa de la Dirección General de Aduanas la presentación del recurso con los ajustes respectivos, remitiéndose el expediente citado para su conocimiento y trámite conforme a las competencias de la Dirección General de Aduanas, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 623, 624 y 625 del RECAUCA IV y el artículo 199 de la Ley General de Aduanas.

XVIII.- Que la Dirección General de Aduanas mediante resolución número **MH-DGA-RES-1599-2025** de las nueve horas con trece minutos del dieciséis de octubre de dos mil veinticinco, conoció el recurso de revisión interpuesto mediante gestión número 3737-2025 de fecha veintiocho de mayo de dos mil veinticinco por el auxiliar de la función pública señor Federico Zúñiga Gómez, cédula de identidad número 3-0212-0830, contra la resolución número MH-DGA-AS-GER-RES-0783-2025 de las diez horas con tres minutos del veinticinco de abril de dos mil veinticinco, resolviendo en lo que interesa declarar con lugar el recurso de revisión y, en consecuencia, **anular desde el acto final MH-DGA-AS-GER-RES-**



EXP-AS-DN-1914-2019
MH-DGA-AS-GER-RES-0150-2026

1770-2023 de fecha trece de septiembre de dos mil veintitrés, incluyendo la resolución número MH-DGA-AS-GER-RES-0783-2025 de las diez horas con tres minutos del veinticinco de abril de dos mil veinticinco y devolviendo el expediente a la Aduana Santamaría para que proceda a conocer como en derecho corresponde y dictar los actos conforme a su competencia.

XIX.- Que mediante gestión número **950-2025** de fecha tres de noviembre de dos mil veinticinco, presentada por la licenciada **Tatiana Martínez Villegas**, apoderada especial administrativa del señor **Federico Zúñiga Gómez**, cédula de identidad número 3-0212-0830, agente de Aduanas del Auxiliar de la función pública Agencia de Aduanas Servicios Neptuno Sociedad Anónima, se solicitó ante la Dirección Normativa de la Dirección General de Aduanas la **aclaración y adición** de la resolución número MH-DGA-RES-1599-2025 de las nueve horas con trece minutos del dieciséis de octubre de dos mil veinticinco.

XX.- Que la Dirección General de Aduanas mediante resolución número **MH-DGA-RES-1767-2025** de las nueve horas con veintisiete minutos del once de noviembre de dos mil veinticinco, conoció la gestión número 950-2025 de fecha tres de noviembre de dos mil veinticinco, en la cual se solicitó la aclaración y adición de la resolución número MH-DGA-RES-1599-2025 de fecha dieciséis de octubre de dos mil veinticinco, resolviendo en lo que interesa rechazar por improcedente la solicitud de aclaración y adición, al considerar que la resolución impugnada contiene exposición clara, completa y motivada de los hechos y fundamentos jurídicos, sin omisiones ni ambigüedades.

XXI.- Que mediante oficio número **MH-DGA-DN-OF-0349-2025** del dieciocho de noviembre de dos mil veinticinco, suscrito por el Director Normativo de la Dirección General de Aduanas, se procede a la devolución del expediente número AS-DN-1914-2019, en el cual se conoció el recurso de revisión interpuesto contra la resolución MH-DGA-AS-GER-RES-0783-2025 de fecha veinticinco de abril de dos mil veinticinco, para la continuación del presente procedimiento sancionatorio.

XXII.- Que en el presente procedimiento administrativo sancionatorio se han respetado los procedimientos y plazos que ordena la ley.



EXP-AS-DN-1914-2019
MH-DGA-AS-GER-RES-0150-2026

CONSIDERANDO

I.- RÉGIMEN LEGAL APLICABLE: Que el presente procedimiento se sustenta en los artículos 5, 6, 8, y 9 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano, los artículos 13, 22, 23, 24 inciso 1) 102, 192, 196, 230, 231, 231 bis, 242 y 261 de la Ley General de Aduanas, los artículos 532, 581 y 597 del Reglamento de la Ley General de Aduanas Decreto No 44051-H y sus reformas y modificaciones vigentes, y la Normativa del **Tratado General de Integración Económica Centroamericana** para el presente caso, estando la autoridad aduanera facultada para revisar la determinación de la obligación tributaria aduanera bajo criterios de selectividad, aleatoriedad o ambos, así como atender las gestiones presentadas por los administrados que puedan derivarse de la entrada, permanencia y salida de las mercancías al territorio aduanero nacional y realizar los respectivos procedimiento administrativos sancionatorios que de dichas acciones se deriven.

II.- SOBRE LA COMPETENCIA DE LA GERENCIA (GERENTE Y SUBGERENTE): De conformidad con los artículos 5, 6, 8, y 9 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano, los artículos 13, 22, 23, 24 inciso 1) 102, 192, 196, 230, 231, 231 bis, 242 y 261 de la Ley General de Aduanas, los artículos 532 y 581 del Reglamento de la Ley General de Aduanas Decreto No 44051-H y sus reformas y modificaciones vigentes, en razón del Primer considerando de la presente resolución, al ser las Aduanas las unidades técnico administrativas con competencia territorial, siendo una de sus atribuciones exigir y comprobar los elementos que determinen la obligación tributaria aduanera e iniciar los procedimientos administrativos y atender las gestiones que puedan derivarse de la entrada, permanencia y salida de las mercancías al territorio aduanero nacional, le compete al Gerente de la Aduana atender y emitir actos finales sobre las gestiones que puedan derivarse de la entrada, permanencia y salida de las mercancías al territorio aduanero nacional, dentro de su jurisdicción territorial, así de sus respectivos procedimientos sancionatorios.

En razón de lo anterior, posee plena competencia para dictar la presente resolución, la funcionaria Damaris Jirón Bolaños, cédula de identidad número 07-0094-0238, nombrada como Gerente de la Aduana Santamaría de conformidad con la resolución MH-DGA-RES-1345-2024 de las trece horas veintiún minutos del veintidós



EXP-AS-DN-1914-2019
MH-DGA-AS-GER-RES-0150-2026

de agosto de dos mil veinticuatro, que reubica permanente del puesto número 112766, ocupado en propiedad a la funcionaria en mención, de la Dirección de Fiscalización de esta Dirección General a la Gerencia de la Aduana Santamaría, Gerencia a partir del 1 de octubre del 2024.

III.- SOBRE LA POTESTAD SANCIONADORA DE LA ADMINISTRACIÓN: Sobre el tema de las infracciones cuya pena es impuesta en sede administrativa, que, vista la naturaleza de las sanciones, al carecer de pena privativa de libertad, deben aplicarse los principios punitivos del Derecho Penal con algunos matices, de acuerdo a lo ya manifestado por la Sala Constitucional, por ser manifestaciones del orden punitivo del Estado, de tal modo que las exigencias esenciales derivadas de los derechos fundamentales constitucionales son extensibles a la actividad sancionadora de la Administración al decir lo siguiente:

“los principios inspiradores del orden penal son de aplicación con ciertos matices, al derecho administrativo sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado.” Voto N° 08193-2000 del 13 de septiembre del 2000 (el subrayado no es del original)

Entre los principios constitucionales del Derecho Penal aplicables al Derecho Administrativo Sancionador se encuentran el de legalidad (artículo 11 y 39 de la Constitución Política) o *nullum crimen, nulla poena sine lege*, principio que determina la conocida reserva de ley en materia sancionatoria, según la cual únicamente en virtud de la ley se puede afectar la esfera jurídica de los administrados, creando sanciones o infracciones; el de tipicidad, derivado directamente del anterior, el cual requiere que las infracciones administrativas y las sanciones correspondientes se encuentren claramente definidas por la ley.

IV- OBJETO DE LA LITIS: El fondo del presente asunto se contrae a determinar la presunta responsabilidad del señor Federico Zúñiga Gómez, cédula de identidad número 3-0212-0830, código DGA 194, agente de Aduanas del Auxiliar de la función pública Agencia de Aduanas Servicios Neptuno Sociedad Anónima, quien actuó en representación del importador Corporación Pipasa Sociedad de Responsabilidad Limitada, cedula jurídica número 3-102-01293322, por presuntamente causar mediante su acción una eventual



EXP-AS-DN-1914-2019
MH-DGA-AS-GER-RES-0150-2026

vulneración del régimen jurídico aduanero que supuestamente causó un perjuicio fiscal superior a quinientos pesos centroamericanos, **al transmitir** en la Declaración Única Aduanera número 005-2019-339834 de fecha de aceptación diez de julio de dos mil diecinueve, **certificado de origen inválido para gozar del trato arancelario preferencial bajo el amparo del Tratado General de Integración Económica Centroamericana, por cuanto dicho documento no contiene la firma, fecha y sello del funcionario autorizado de la Dirección General de Aduanas o de la aduana de salida, por lo tanto NO contiene los datos solicitados en la casilla descrita anteriormente, por lo que no cumple con las formalidades establecidas en el instructivo de llenado.**

En el control inmediato el funcionario de Aduanas observa que en la casilla N° 57 de la Declaración Única Centroamericana (DUCA) que corresponde a firma, fecha y sello del funcionario autorizado de la Dirección General de Aduanas o de la aduana de salida, no aparecen los datos solicitados referentes a firma y fecha, pudiendo lo anterior incumplir eventualmente con las formalidades establecidas en el instructivo de llenado.

En razón de lo anterior, el funcionario de Aduanas en el Control Inmediato en relación a la Declaración Única Aduanera de importación número 005-2019-339834 de fecha de aceptación diez de julio de dos mil diecinueve comunica que el Formulario Aduanero Único Centroamericano (FAUCA) referencia N° DE2019062858586-2 O presentado tanto en original como en imagen adjunta en el archivo código 0079 (0001-J310105924235DOCDE20190628585862OR23475.TIF), el documento o DUCA-F en la casilla N° 57 que corresponde a firma, fecha y sello del funcionario autorizado de la Dirección General de Aduanas o de la aduana de salida, NO contiene los datos solicitados en la casilla descrita anteriormente. Según su criterio **no cumple con las formalidades establecidas en el instructivo de llenado**, por tal motivo dicho documento no podría ser considera válido para amparar el trato preferencial solicitado.

Por lo que envía la Notificación TICA número 90502 de fecha diecinueve de julio de dos mil diecinueve al agente de Aduanas y su importador comunicando la desaplicación del trato arancelario preferencial del Tratado General de Integración Económica



EXP-AS-DN-1914-2019
MH-DGA-AS-GER-RES-0150-2026

Centroamericana a las mercancías amparadas al DUA de cita por los motivos descritos. (Visible a los folios del 24 al 27)

Dicho ajuste fue impugnado y revisado mediante la resolución número RES-AS-DN-3447-2019 de las nueve horas con cuarenta y tres minutos del cinco de septiembre de dos mil diecinueve que conoció el recurso de reconsideración contra el acto administrativo de ajuste tributario comunicado mediante Notificación electrónica número 90502 de fecha diecinueve de julio de dos mil diecinueve, ejecutado por desaplicación del trato arancelario preferencial otorgado por el Tratado General de Integración Económica Centroamericana a las mercancías amparadas en la Declaración Única Aduanera número 005-2019-339834 de fecha de aceptación diez de julio de dos mil diecinueve, resolviéndose en lo conducente declarar sin lugar Recurso de Reconsideración interpuesto, por cuanto el Certificado de Origen presentado no tiene ni la firma ni fecha de la Autoridad Aduanera de salida, requisito de visado esencial para el acuerdo Comercial, siendo en consecuencia un documento inválido e ineficaz para optar por el trato arancelario preferencial para las mercancías al tenor del Tratado General de Integración Económica Centroamericana para el DUA *supra* citado.

Posteriormente y en alzada, mediante Voto número 2019-452 y **sentencia número 376-2019** de las nueve horas con doce minutos del dieciocho de noviembre de dos mil diecinueve, el Tribunal Aduanero Nacional resuelve por mayoría declarar sin lugar el recurso, dando en consecuencia por confirmada la resolución recurrida y agotada la vía administrativa.

Según lo analizado en dicha revisión, está más que demostrado que **el formulario presentado no contaba con los requisitos esenciales de validación de la Autoridad Aduanera del país de salida, omitiendo su visado ante la revisión y autorización del formulario**, siendo en consecuencia, tal y como se le comunicó oficialmente el funcionario al momento del control inmediato, un **documento invalido para la aplicación del Tratado** General de Integración Económica Centroamericana a las mercancías amparadas al DUA número 005-2019-339834 de fecha de aceptación diez de julio de dos mil diecinueve y en consecuencia ineficaz para otorgar el trato arancelario preferencial que se pretendía.



EXP-AS-DN-1914-2019
MH-DGA-AS-GER-RES-0150-2026

Ante lo expuesto, se procedió en el control inmediato a realizar el ajuste a la Declaración Única Aduanera número 005-2019-339834 de fecha de aceptación diez de julio de dos mil diecinueve procediendo a **desaplicar a las mercancías amparadas a la DUA de cita, el trato arancelario preferencial bajo el amparo del Tratado General de Integración Económica Centroamericana.**

Como resultado de lo anterior, dicho ajuste en el control inmediato por desaplicación del TLC en mención, generó un cambio en la obligación tributaria aduanera, pasando del monto declarado de ₡2.748.286.05 (dos millones setecientos cuarenta y ocho mil doscientos ochenta y seis colones con cinco céntimos) al monto presuntamente correcto de ₡18.504.501.73 (dieciocho millones quinientos cuatro mil quinientos un colones con setenta y tres céntimos) originando en consecuencia una eventual diferencia a favor del Fisco en el pago de los tributos presuntamente insolutos por la suma de **₡15.756.215.68** (quince millones setecientos cincuenta y seis mil doscientos quince colones con sesenta y ocho céntimos), monto que posteriormente fuera pagado, y que supera los **quinientos pesos centroamericanos**, lo que podría configurarse de así demostrarse en la presente investigación, como una posible infracción administrativa tipificada en el artículo 242 de la Ley General de Aduanas y sus Reformas (Ley N° 9069 del diez de septiembre de dos mil doce, "*Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria*") en aplicación del artículo 231 de la Ley General de Aduanas; **por haber transmitido la información necesaria para determinar la obligación tributaria aduanera, generando una presunta vulneración del régimen jurídico aduanero, causando con su actuación un supuesto perjuicio fiscal superior a los quinientos pesos centroamericanos.**

V.- SOBRE LOS ALEGATOS DEL ADMINISTRADO: Que, agotadas las etapas previas del procedimiento sancionatorio, dictadas las resoluciones respectivas, interpuestos los recursos correspondientes y declarada la nulidad de los actos administrativos emitidos por la Aduana Santamaría, así como conocido y resuelto el recurso de revisión por la Dirección General de Aduanas mediante resolución **MH-DGA-RES-1599-2025**, resulta procedente retrotraer el expediente al momento procesal oportuno en que el administrado presentó sus alegatos mediante gestión número 7180 de fecha cuatro de julio de dos mil veintitrés. En consecuencia, corresponde a esta Autoridad conocer de manera integral dichos alegatos,



EXP-AS-DN-1914-2019
MH-DGA-AS-GER-RES-0150-2026

valorarlos conforme a derecho y dictar los actos que procedan, garantizando la observancia de los principios de legalidad, competencia, debido proceso y derecho de defensa.

Así las cosas, tenemos que, mediante gestión 7180 de fecha de recibido en esta Aduana el día cuatro de julio de dos mil veintitrés el señor Federico Zúñiga Gómez, cédula de identidad número 3-0212-0830, código DGA 194, agente de Aduanas del Auxiliar de la función pública Agencia de Aduanas Servicios Neptuno Sociedad Anónima presenta alegatos contra la resolución número MH-DGA-AS-GER-RES-1338-2023 de las catorce horas con nueve minutos del veintiséis de junio de dos mil veintitrés de acto de inicio de procedimiento administrativo sancionatorio tendente a la investigación de presunta comisión de Infracción tributaria Aduanera en la tramitación de la Declaración Única Aduanera número 005-2019-339834 de fecha de aceptación diez de julio de dos mil diecinueve, procedimiento sancionatorio incoado al tenor del artículo 242 de la Ley General de Aduanas y sus Reformas (Ley N° 9069 del diez de septiembre de dos mil doce, "*Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria*") en aplicación del artículo 231 de la Ley General de Aduanas, fundamentando de la siguiente forma sus alegatos de defensa:

Presenta el agente de Aduanas 7 argumentos de defensa y concluye en una petición final, que se cita a continuación, en el orden presentado:

1. Rechazo de los cargos: El agente de Aduanas Federico Zuñiga Gómez, argumenta que nunca tuvo intención de cometer una infracción aduanera ni actuó con dolo. La resolución en su contra no demuestra su culpabilidad de manera individualizada y parece basarse en una aplicación automática de la sanción estipulada en el artículo 242 de la Ley General de Aduanas (LGA). Alega que la Aduana Santamaría simplemente aplicó la norma sin considerar el contexto ni respetar el principio de inocencia. En respaldo, cita jurisprudencia del Tribunal Aduanero que establece que una conducta antijurídica solo puede ser sancionada si hay demostración de culpabilidad.

En el argumento arriba citado, el agente de Aduanas hace referencia al **Principio de culpabilidad**, indicando en lo que interesa, que la culpabilidad es un requisito esencial para imponer una sanción, según el artículo 39 de la Constitución Política de Costa Rica.



EXP-AS-DN-1914-2019
MH-DGA-AS-GER-RES-0150-2026

Menciona precedentes judiciales, como la sentencia del Tribunal Aduanero N°149-2016, en la cual se establece que no basta con identificar una conducta como antijurídica para imponer una pena, sino que debe demostrarse que el sujeto actuó con dolo o culpa. Además, cita la Sala Constitucional (Sentencia N°6813-96), que subraya la necesidad de prueba de culpabilidad en el derecho administrativo sancionador, evitando la aplicación de sanciones bajo responsabilidad presunta u objetiva.

2. Falta de motivación de la resolución: Se argumenta que la resolución carece de una fundamentación adecuada, violando el debido proceso. Según el artículo 136 de la Ley General de Administración Pública (LGAP), todo acto administrativo debe incluir una motivación explícita que explique los hechos y fundamentos legales que justifican la decisión. En este caso, la Aduana Santamaría no individualizó la conducta infractora ni presentó elementos probatorios suficientes. Además, según el agente de Aduanas, la resolución se basa en generalidades sin un análisis detallado de los hechos, lo que causa indefensión y arbitrariedad administrativa.

3. Deficiencias en la notificación: La notificación de la resolución MH-DGA-AS-GER-RES-1338-2023 se realizó erróneamente a través de correos electrónicos de terceros, sin cumplir con los medios estipulados en el artículo 194 de la Ley General de Aduanas, que exige que la notificación sea personal o mediante un buzón electrónico asignado al administrado. Dado que no se cumplió con los métodos correctos de notificación, el agente de Aduanas argumenta que se vulneró el principio constitucional de defensa. Además, señala que se le dio solo un día para responder a las imputaciones en su contra, lo que constituye una restricción indebida de su derecho de defensa.

4. Error en la aplicación de la sanción: El agente expone que el problema surgió por un error en el certificado de origen DUCA F, el cual no contenía la firma del funcionario de la Aduana de Panamá. Sin embargo, el agente de Aduanas aquí llamado al presente proceso, no confeccionó dicho certificado, solo lo transmitió como parte de sus obligaciones como agente aduanero. Según el artículo 86 de la Ley General de Aduanas, el agente aduanero tiene la responsabilidad de enviar la documentación, pero no está facultado para validar ni corregir un certificado de origen. De acuerdo con una



EXP-AS-DN-1914-2019
MH-DGA-AS-GER-RES-0150-2026

sentencia del Tribunal Aduanero (Sentencia N°249-2016), la culpabilidad del agente aduanero en casos similares debe demostrarse con un análisis detallado, lo cual no ocurrió en este caso.

5. Principio de indefensión: El documento sostiene que la Aduana Santamaría no otorgó al importador el plazo de 15 días que estipula el artículo 23 del Reglamento Centroamericano sobre Origen de las Mercancías para corregir el error en el certificado DUCA F. A pesar de que el documento corregido se presentó posteriormente, la Aduana rechazó su validez, indicando erróneamente que había sido entregado fuera del plazo permitido, cuando en realidad nunca se había concedido dicho plazo. Este incumplimiento de procedimiento generó una vulneración del derecho de defensa del administrado.

Indica el agente de Aduanas, que el DUCA F sí cumplió con el visado de la Aduana de salida, ya que el expediente muestra que tenía el sello correspondiente. Sin embargo, el funcionario de la Aduana de Panamá no firmó el documento por error, aunque la mercancía sí pasó por esa Aduana.

6. Falta del deber de cuidado: El agente argumenta que en la resolución de inicio del sancionatorio se la reprocha falta de deber del cuidado, sin embargo, a su criterio, la falta del deber de cuidado fue cometido pero por la Aduana, quien transgredió al no permitir la corrección del documento y al cobrar impuestos de manera indebida. Se señala que los impuestos en cuestión no pertenecían al Fisco porque la mercancía estaba cubierta por un trato arancelario preferencial del acuerdo de Integración Económica Centroamericana. La Aduana, en lugar de permitir la corrección conforme a normativa, procedió a imponer la sanción sin justificación adecuada, lo que constituye una actuación negligente. En respaldo, cita la Sentencia N°376-2019, donde jueces del Tribunal Aduanero Nacional en votos salvados, destacaron la obligación de la Aduana de conceder el plazo para corregir errores en el certificado de origen.

7. Proceso ante el Contencioso Administrativo: Se señala que el importador Corporación Pipasa SRL llevó el caso ante el Contencioso Administrativo para solicitar la nulidad de las resoluciones emitidas por la Aduana Santamaría y del fallo del Tribunal Aduanero Nacional. Debido a esto, según el agente de Aduanas, la Aduana no debería ejecutar el procedimiento



EXP-AS-DN-1914-2019
MH-DGA-AS-GER-RES-0150-2026

sancionatorio por presunta infracción Tributaria aduanera, hasta que se resuelva la acción en el Contencioso Administrativo. De lo contrario, se estaría actuando sin respetar las garantías del proceso judicial en curso.

Por último, cierra su gestión de alegatos presentando una petitoria que se fundamenta en las siguientes solicitudes:

- Solicita que se admita su recurso, se declare con lugar y se revoque la pretensión de la Administración del procedimiento sancionatorio incoado mediante la resolución MH-DGA-AS-GER-RES-1338-2023 y un eventual cobro de sanción de multa posterior. Argumenta que el proceso sancionatorio es nulo debido a la falta de motivación, errores en la notificación y vulneraciones al debido proceso. Como consecuencia, solicita el archivo del expediente.

En respuesta a los alegatos presentados por el agente aduanero en contra de la resolución MH-DGA-AS-GER-RES-1338-2023 de las catorce horas con nueve minutos del veintiséis de junio de dos mil veintitrés de acto de inicio de procedimiento administrativo sancionatorio tendente a la investigación de presunta comisión de Infracción tributaria Aduanera en la tramitación de la Declaración Única Aduanera número 005-2019-339834 de fecha de aceptación diez de julio de dos mil diecinueve, esta Gerencia, los irá a continuación, conociendo **uno a uno y en el mismo orden de presentación**, exponiendo en respuesta los siguientes razonamientos jurídicos:

Análisis sobre alegato 1: Rechazo de los cargos: Afirma que no hubo intención de infringir la legislación aduanera y que la resolución no demuestra su culpabilidad.

Hace mención del Principio de culpabilidad, basándose en precedentes del Tribunal Aduanero y la Sala Constitucional, argumentando que no se ha demostrado dolo o culpa.

En atención a los argumentos expuestos por el agente de Aduanas, Federico Zuñiga Gómez, en sus alegatos de descargo contra la resolución No. MH-DGA-AS-GER-RES-1338-2023, se procede a realizar un análisis jurídico respecto a su alegato de inexistencia de intención y ausencia de dolo en la presunta infracción tributaria



EXP-AS-DN-1914-2019
MH-DGA-AS-GER-RES-0150-2026

aduanera. Su defensa se sustenta en el principio de culpabilidad, afirmando que la sanción administrativa impuesta ha sido aplicada de manera automática, sin que se haya efectuado una valoración individualizada de su conducta ni se haya demostrado su responsabilidad subjetiva. Sin embargo, dicho argumento resulta jurídicamente improcedente por diversas razones, como se detallará a continuación.

El agente fundamenta su alegato en el principio de culpabilidad, el cual, conforme al artículo 39 de la Constitución Política de Costa Rica, dispone que **nadie puede ser sancionado sin la previa demostración de su culpabilidad**, excluyéndose de manera categórica cualquier forma de responsabilidad objetiva o presunta en el ámbito penal y administrativo sancionador. Asimismo, cita la jurisprudencia de la Sala Constitucional (Sentencia No. 6813-96), la cual refuerza el principio de culpabilidad en la esfera del derecho administrativo sancionador, exigiendo que toda sanción impuesta por la Administración responda a una determinación individualizada de la responsabilidad del infractor, y no a una mera consecuencia de la existencia de una conducta antijurídica.

No obstante, es preciso señalar que, si bien el principio de culpabilidad constituye un límite esencial en la potestad sancionadora del Estado, ello **no implica que la ausencia de dolo exonere automáticamente al administrado de toda responsabilidad**, pues en el derecho administrativo sancionador la responsabilidad puede derivarse tanto de la intención dolosa como de la culpa, el descuido o la negligencia en el cumplimiento de la normativa aplicable. La sanción no requiere demostrar una intencionalidad fraudulenta en todos los casos, sino que puede fundamentarse en la falta de diligencia debida del sujeto sancionado.

Por su parte, la normativa aduanera responde a una lógica de control y supervisión estricta, cuyo fin es garantizar el cumplimiento de las disposiciones tributarias y comerciales que regulan el tránsito de mercancías. En este contexto, el artículo 242 de la Ley General de Aduanas establece un régimen de sanciones aplicable a **infracciones tributarias aduaneras**, sin que su operatividad dependa exclusivamente de la existencia de dolo en la conducta del sujeto infractor.



EXP-AS-DN-1914-2019
MH-DGA-AS-GER-RES-0150-2026

El alegato del agente de Aduanas parte de la premisa de que la sanción debe estar condicionada a la demostración de su intención fraudulenta o dolosa. Sin embargo, esta interpretación desconoce la estructura del régimen sancionador aduanero, el cual contempla sanciones derivadas de **culpa, negligencia o incumplimiento normativo**. En el ámbito aduanero, el factor de intención es relevante en determinadas infracciones, como las referentes a la defraudación fiscal, que no es el caso que nos ocupas; pero **no constituye un requisito indispensable para la imposición de todas las sanciones**, particularmente aquellas de índole tributario-administrativa.

En este sentido, la jurisprudencia del Tribunal Aduanero Nacional, en la sentencia No. 149-2016 aportada por el agente, establece con claridad que **una conducta antijurídica por sí sola no es suficiente para imponer una sanción, pero ello no implica que la culpabilidad se limite al dolo**, sino que debe analizarse la existencia de responsabilidad subjetiva en función de la negligencia o el incumplimiento normativo del sujeto sancionado. Aplicado al presente caso, el argumento del agente de Aduanas resulta insuficiente para eximirlo de responsabilidad, pues **no desvirtúa la existencia de la infracción en sí misma, sino que se limita a alegar una falta de intención**, sin abordar la posible configuración de culpa o negligencia en su actuar.

La responsabilidad en materia aduanera no se rige exclusivamente por criterios del derecho penal, sino que adopta principios propios del derecho administrativo sancionador, dentro de los cuales la **culpa juega un papel fundamental en la determinación de la sanción**. En este sentido, el Tribunal Aduanero y la Sala Constitucional han reiterado en sus fallos que la culpabilidad no debe entenderse como una exigencia exclusiva de dolo, sino que puede manifestarse en **conductas negligentes o faltas al deber objetivo de cuidado**, criterio ampliamente desarrollado en la doctrina del derecho administrativo sancionador.

Bajo este marco conceptual, la actuación del agente de Aduanas debe ser analizada en términos de su diligencia y cumplimiento de sus deberes aduaneros. Si su conducta derivó en una infracción de la normativa aplicable, **el hecho de que no haya existido una intención dolosa no resulta suficiente para invalidar la sanción**, pues la negligencia o el incumplimiento de las disposiciones



EXP-AS-DN-1914-2019
MH-DGA-AS-GER-RES-0150-2026

reglamentarias también pueden dar lugar a responsabilidad administrativa.

En esta línea, la normativa aduanera impone **obligaciones estrictas a los sujetos que participan en actividades de comercio exterior**, por lo que la Administración está facultada para sancionar incumplimientos derivados de falta de diligencia, omisiones o incumplimientos técnicos que afecten el orden tributario-administrativo, como en este caso sería transmitir la información necesaria para determinar la obligación tributaria aduanera, generando una presunta vulneración del régimen jurídico aduanero, causando con su actuación un perjuicio fiscal.

Por lo que, el alegato del agente, basado exclusivamente en la ausencia de dolo y la presunta aplicación automática de la sanción del artículo 242 de la Ley General de Aduanas, no resulta jurídicamente procedente, toda vez que:

- **La culpabilidad en el derecho administrativo sancionador no se limita al dolo**, sino que puede manifestarse en culpa o negligencia, conforme lo establece la jurisprudencia del Tribunal Aduanero.
- **La infracción aduanera configurada no requiere una intencionalidad fraudulenta para ser sancionada**, bastando el incumplimiento de las disposiciones normativas aplicables.
- **El artículo 242 de la Ley General de Aduanas faculta la imposición de sanciones por infracciones tributarias sin exigir dolo como elemento esencial**, lo que desvirtúa la premisa del agente de Aduanas de que la sanción es automática e indebida.
- **Por último, el régimen sancionador aduanero responde a principios de control y supervisión tributaria**, lo que justifica la imposición de sanciones por incumplimiento normativo, aun sin intención dolosa.

Por lo anterior, **se rechaza el argumento del agente de Aduanas**, estableciendo que la sanción impuesta encuentra fundamento suficiente en el marco normativo aplicable y en la estructura del derecho administrativo sancionador, conforme a lo expuesto en la



EXP-AS-DN-1914-2019
MH-DGA-AS-GER-RES-0150-2026

legislación vigente y la jurisprudencia relevante, así como en el análisis sobre el fondo realizado en el acto que incoa el presente procedimiento sancionatorio.

Análisis sobre alegato 2: Falta de motivación: Critica la resolución por no justificar adecuadamente la sanción y por no respetar el principio del debido proceso.

El alegato formulado por el agente de Aduanas sostiene que la resolución sancionatoria de acto de inicio dictada por la Aduana Santamaría **carece de una fundamentación adecuada**, vulnerando así el **principio de debido proceso** y generando una afectación al **derecho de defensa**. Para sustentar dicha afirmación, el administrado se apoya en el artículo 136 de la **Ley General de Administración Pública**, el cual exige que todo acto administrativo contenga una **motivación expresa** que detalle los hechos y fundamentos legales en los que se sustenta la decisión. Asimismo, argumenta que la resolución se fundamenta en **generalidades**, sin una individualización clara de la conducta infractora ni una exposición suficiente de los elementos probatorios que sustenten la imposición de la sanción.

Sin embargo, dicho argumento resulta jurídicamente **improcedente**, toda vez que la resolución alegada **sí cumple con los requisitos de motivación exigidos por la Ley General de Administración Pública y la jurisprudencia vigente**, conforme se demostrará a continuación.

Si bien el principio de motivación exige que todo acto administrativo exponga **claramente** los elementos fácticos y jurídicos que justifican su adopción, ello **no implica que deba realizarse un análisis excesivamente detallado de la subjetividad del administrado** ni una narrativa exhaustiva de cada circunstancia. La doctrina y la jurisprudencia han establecido que **la motivación del acto administrativo es suficiente cuando permite comprender la razón de la decisión y el vínculo jurídico entre los hechos y la norma aplicable**, sin caer en redundancia o sobre abundamiento en el texto del acto administrativo.

En este sentido, la **resolución sancionatoria sí contiene una exposición clara de los hechos relevantes**, especificando la conducta infractora y las disposiciones legales aplicables. En especial, se fundamenta en el artículo 242 de la **Ley General de Aduanas**, el cual



EXP-AS-DN-1914-2019
MH-DGA-AS-GER-RES-0150-2026

prevé la sanción impuesta y **no requiere una demostración de dolo para su aplicación**, sino que basta el incumplimiento normativo en materia tributaria aduanera, visto en el primer análisis del alegato 1. Además, en la resolución en cuestión **se incluyen antecedentes administrativos y pruebas documentales que justifican el inicio del presente procedimiento sancionatorio**, lo que desvirtúa la afirmación del agente respecto a una supuesta generalidad en su fundamentación.

El Tribunal Aduanero Nacional ha emitido precedentes claros sobre los requisitos de motivación en resoluciones sancionatorias, reafirmando que **todo acto administrativo sancionador debe contener una justificación suficiente de los hechos y del derecho aplicable**, sin que ello implique un análisis pormenorizado de cada aspecto subjetivo del administrado.

La citada jurisprudencia enfatiza que **la determinación de responsabilidad en materia aduanera puede derivarse del incumplimiento normativo**, y que la motivación del acto es adecuada si el administrado cuenta con los elementos necesarios para ejercer su defensa.

Adicionalmente, en la resolución de acto de inicio **se expone de manera suficiente la falta en la que incurrió el agente**, vinculándola a la normativa aplicable, lo que satisface los requisitos exigidos por la jurisprudencia del Tribunal Aduanero. En este sentido, la alegación del administrado de que la resolución se fundamenta en “*generalidades*” no tiene sustento, pues **la normativa vigente permite la imposición de sanciones cuando exista una falta administrativa plenamente identificada**, sin necesidad de que se demuestre dolo o intención fraudulenta.

El agente argumenta que la falta de individualización de la conducta infractora genera indefensión y vulnera el debido proceso. Sin embargo, **la motivación del acto administrativo en este caso cumple con los criterios exigidos por la Ley General de la Administración Pública y la jurisprudencia constitucional**, pues permite al administrado comprender la infracción que se le atribuye, el fundamento jurídico que la respalda y los criterios que justifican el procedimiento sancionatorio.



EXP-AS-DN-1914-2019
MH-DGA-AS-GER-RES-0150-2026

La **Sala Constitucional**, ha establecido que la motivación administrativa **debe exponer con claridad la relación entre los hechos y el derecho aplicable**. En este caso, la resolución alegada **cumple con este estándar**, pues justifica el inicio de la presente investigación, con base en las disposiciones normativas pertinentes y en los antecedentes administrativos documentados en el expediente.

Por lo expuesto, se considera que la resolución impugnada **sí cumple con los requisitos de motivación exigidos por la LGAP y la jurisprudencia vigente**, toda vez que:

- La fundamentación del acto sancionador **expone con claridad los hechos y normas aplicables**, permitiendo al administrado conocer el motivo de la sanción y ejercer su defensa.
- El artículo 242 de la LGA **no exige dolo como requisito para la sanción**, por lo que la motivación del acto es suficiente al vincular la conducta infractora con la norma aplicable.
- La jurisprudencia del Tribunal Aduanero respalda la suficiencia de la motivación en casos de sanciones administrativas, sin que sea necesario un análisis exhaustivo redundante o sobre abundante de la subjetividad del administrado, sino que exponga con claridad la relación entre los hechos y el derecho aplicable, como lo es en la resolución que incoa el procedimiento sancionatorio.
- El principio de legalidad y debido proceso han sido respetados, pues la resolución contiene un fundamento adecuado que permite la correcta identificación de la infracción y el marco jurídico en el que se inscribe.

Por lo anterior, **se rechaza el argumento del señor Zúñiga**, dado que la resolución sancionatoria **satisface los requisitos de motivación exigidos en el derecho administrativo sancionador**. En consecuencia, el presente procedimiento administrativo sancionatorio es válido y conforme a la normativa aplicable.

Análisis sobre alegato 3: Deficiencias en la notificación: Señala que la notificación se realizó de manera errónea, dejando al agente de Aduanas en indefensión.



EXP-AS-DN-1914-2019
MH-DGA-AS-GER-RES-0150-2026

El administrado en su escrito de alegatos, sostiene que la notificación de la resolución **MH-DGA-AS-GER-RES-1338-2023** se realizó de manera incorrecta, vulnerando el **principio constitucional de defensa**, al no cumplir con los métodos estipulados en el artículo 194 de la **Ley General de Aduanas**. Argumenta que la comunicación se efectuó a través de correos electrónicos de terceros y no mediante **buzón electrónico asignado** ni **notificación personal**, lo que, según su criterio, generó una indefensión. Asimismo, señala que se le otorgó **solo un día para responder**, lo que restringió indebidamente su derecho de defensa.

No obstante, dicho argumento resulta **jurídicamente improcedente**, toda vez que la notificación efectuada **sí cumple con los requisitos legales y garantiza el ejercicio del derecho de defensa**, conforme se demostrará de seguido.

El artículo 194 de la **Ley General de Aduanas**, reformado por la ley N° 10271 del 22 de junio de 2022, establece los medios de notificación válidos para los actos administrativos en materia aduanera, disponiendo que estos pueden realizarse mediante:

- **Buzón electrónico asignado al administrado**, con efectos cinco días naturales después del envío.
- **Notificación personal, cuando el administrado concurre a la oficina correspondiente.**
- **Publicación en la página web del Ministerio de Hacienda**, cuando no sea posible notificar por los medios anteriores.

En este caso, la resolución que incoa el presente procedimiento sancionatorio **fue notificada de manera personal en la dirección electrónica federico.zuniga@ilglogistics.com**, cumpliendo con los registros oficiales del Servicio Nacional de Aduanas y asegurando que el administrado tuvo acceso efectivo a la resolución. La jurisprudencia ha determinado que **la validez de la notificación no depende exclusivamente del medio utilizado, sino de la posibilidad real del administrado de acceder a la información y ejercer su defensa**, sufriendo así el acto administrativo eficacia jurídica.

Por lo tanto, la afirmación del agente de que la notificación fue enviada a correos electrónicos de terceros carece de sustento, ya que



EXP-AS-DN-1914-2019
MH-DGA-AS-GER-RES-0150-2026

la Administración utilizó la dirección registrada oficialmente para la comunicación de actos administrativos, así como accesoriamente otros del mismo auxiliar de la función pública, para asegurar su comunicación lo que garantiza su legalidad y validez.

El Tribunal Aduanero Nacional, en diversas resoluciones, ha sostenido que la **notificación de actos administrativos no requiere una formalidad absoluta**, sino que debe garantizar que el administrado **tenga conocimiento efectivo de la resolución** y pueda ejercer su derecho de defensa.

Así mismo, el Tribunal Aduanero Nacional estableció que **la validez de la notificación depende del acceso efectivo del administrado a la información, más allá del medio utilizado**, lo que en este caso se cumplió con la comunicación directa al correo registrado del administrado.

Sobre el plazo, el agente de Aduanas argumenta que se le otorgó **solo un día para responder**, lo que restringió indebidamente su derecho de defensa. Sin embargo, este planteamiento **no tiene sustento jurídico**, pues la notificación **fue enviada a la dirección registrada ante el Servicio Nacional de Aduanas**, lo que le permitió conocer el acto administrativo desde el momento mismo de su envío y disponer de la totalidad del plazo correspondiente para ejercer su defensa.

La jurisprudencia ha establecido que **el derecho de defensa no se vulnera si el administrado tuvo oportunidad real de presentar sus alegatos**, independientemente del medio de notificación utilizado. Dado que el agente **fue notificado en su dirección oficial y tuvo acceso oportuno a la resolución desde el primer día hábil siguiente a su recepción**, su afirmación de que solo contó con un día para responder resulta infundada.

Por lo expuesto, se considera que la notificación de la resolución de acto de inicio MH-DGA-AS-GER-RES-1338-2023, que incoa el presente procedimiento sancionatorio, sí cumple con los requisitos legales y jurisprudenciales, toda vez que:

- La notificación se realizó personalmente en la dirección electrónica registrada del administrado



EXP-AS-DN-1914-2019

MH-DGA-AS-GER-RES-0150-2026

(federico.zuniga@ilglogistics.com), garantizando el acceso efectivo a la información.

- El artículo 194 de la Ley General de Aduanas permite la **notificación electrónica**, y la jurisprudencia ha reconocido su validez siempre que el administrado tenga acceso efectivo a la información.
- El **plazo para responder no vulnera el derecho de defensa**, pues el administrado tuvo la totalidad del tiempo correspondiente para conocer la resolución y ejercer su defensa.

Por lo anterior, **se rechaza el argumento del agente**, dado que la notificación efectuada **cumple con los requisitos legales y garantiza el ejercicio del derecho de defensa**. En consecuencia, la resolución de acto de inicio MH-DGA-AS-GER-RES-1338-2023, que incoa el presente procedimiento sancionatorio y su notificación, es válida y conforme a la normativa aplicable.

Análisis sobre alegato 4: • Error en la aplicación de la sanción: Argumenta que el agente aduanero no tiene la obligación de validar un certificado de origen, sino solo presentarlo.

El alegato del agente de Aduanas, que sostiene que el procedimiento administrativo sancionatorio incoado mediante **Resolución MH-DGA-AS-GER-RES-1338-2023** es improcedente, dado que el error en el **certificado de origen DUCA F** no le es atribuible. Fundamenta su defensa en el **artículo 86 de la Ley General de Aduanas (LGA)**, el cual establece que el agente aduanero tiene la responsabilidad de enviar la documentación, pero **no está facultado para validar ni corregir un certificado de origen**. Adicionalmente, invoca la **Sentencia N°249-2016** del Tribunal Aduanero Nacional, argumentando que su culpabilidad no ha sido demostrada con un análisis individualizado.

No obstante, al examinar en profundidad la **Sentencia N°376-2019 del Tribunal Aduanero Nacional** que atañe a este caso en específico, en relación a su ajuste en el control inmediato, y la resolución administrativa antes citada, se evidencia que la **interpretación del agente es jurídicamente errónea**. Tanto la normativa aduanera como la jurisprudencia establecen claramente los deberes del agente



EXP-AS-DN-1914-2019
MH-DGA-AS-GER-RES-0150-2026

aduanero respecto a la documentación transmitida. A continuación, se analiza el alcance de la sentencia y la resolución administrativa, demostrando la improcedencia del argumento del administrado.

La **Sentencia N°376-2019 del Tribunal Aduanero Nacional**, dictada a las nueve horas con doce minutos del dieciocho noviembre de dos mil diecinueve, es clave en este proceso, pues establece criterios determinantes sobre la responsabilidad del agente aduanero respecto a la **transmisión de documentos con errores sustanciales**. El fallo indica que, si bien el agente aduanero **no confecciona** el certificado de origen, **sí tiene la obligación de verificar que la documentación presentada cumpla con los requisitos exigidos por la normativa vigente**.

Este criterio es fundamental para desvirtuar la posición del agente de Aduanas, quien sostiene que **su responsabilidad se limita a la transmisión del documento**. La sentencia confirma que **la labor del agente aduanero no es meramente mecánica**, sino que implica un **deber de diligencia** en la revisión de los documentos que transmite. El Tribunal ha sostenido de manera categórica que **la transmisión de un documento con errores evidentes puede generar responsabilidad administrativa**, si el agente no actuó con la **debida diligencia para detectar inconsistencias antes de enviarlo**.

En este caso particular, el **DUCA F**, documento en el cual debía constar la firma del funcionario de la Aduana de Panamá, **carecía de dicho requisito esencial**, lo que impidió la aplicación del trato arancelario preferencial bajo el **Tratado General de Integración Económica Centroamericana**. De acuerdo con la jurisprudencia citada, el error en la documentación **era evidente**, por lo que el agente aduanero tenía la **obligación de advertirlo y prevenir su transmisión incorrecta**.

La jurisprudencia del Tribunal Aduanero establece que la responsabilidad del agente aduanero **no se limita a la mera transmisión de documentos**, sino que **debe garantizar la legalidad y corrección del contenido de la documentación que presenta**, cuando los errores son ostensibles y afectan el procedimiento aduanero.

La resolución administrativa de acto de inicio del sancionatorio, dictada por la **Aduana Santamaría** fundamenta la presunta sanción al agente aduanero en el **impacto directo del error en la**



EXP-AS-DN-1914-2019
MH-DGA-AS-GER-RES-0150-2026

documentación transmitida. La desaplicación del trato preferencial arancelario generó una diferencia en la obligación tributaria aduanera de **¢15.756.215,68**, afectando la determinación fiscal, generando una presunta vulneración del régimen jurídico aduanero y eventualmente causando con su actuación un perjuicio fiscal.

La resolución confirma que el error en el **DUCA F** fue verificado en el **control inmediato**, determinándose que **la omisión de la firma y sello del funcionario panameño impedía la aplicación del beneficio arancelario**, lo cual fue comunicado oportunamente al agente de Aduanas mediante **Notificación TICA N°90502 de fecha diecinueve de julio de dos mil diecinueve**.

Con la sentencia del Tribunal Aduanero Nacional, que declara sin lugar el recurso del agente de Aduanas, que ajusta la **DUA N° 005-2019-339834 en el control inmediato, tenemos que este asunto ya fue finalizado y su discusión agotada**, de manera que la falta documental **se ha establecido de manera firme** en sede administrativa.

El artículo **86 de la Ley General de Aduanas** dispone que el agente aduanero **debe suministrar la información y los datos necesarios para determinar la obligación tributaria aduanera**, incluyendo el cumplimiento de regulaciones arancelarias y no arancelarias.

El agente sostiene que su función es limitada y que **no está facultado para corregir** certificados de origen, lo cual es cierto. Sin embargo, la jurisprudencia del Tribunal Aduanero en la **Sentencia N°376-2019** precisa que, **aunque el agente aduanero no puede modificar la documentación, sí tiene la responsabilidad de verificar su validez antes de transmitirla ante el Servicio Nacional de Aduanas en el sistema Tica**.

Por tanto, la afirmación de que el agente es un mero transmisor de documentos carece de sustento, dado que la normativa exige un **nivel mínimo de diligencia** en la revisión de la documentación aduanera, que más adelante se desarrollará en el fondo del presente asunto.

Sobre la base de lo expuesto y conforme a los criterios interpretativos establecidos en la **Sentencia N°376-2019** y la **Resolución MH-DGA-AS-GER-RES-1338-2023**, se concluye que:



EXP-AS-DN-1914-2019
MH-DGA-AS-GER-RES-0150-2026

- El ajuste de la DUA ya fue finalizado, agotándose la discusión sobre el error en el certificado de origen, lo que evidencia que el problema fue identificado oportunamente por la Aduana y corregido dentro del proceso administrativo, de conformidad con el debido proceso, agotándose con la sentencia del Tribunal Aduanero Nacional la vía administrativa.
- La Sentencia N°376-2019 establece que el agente aduanero tiene la obligación de verificar la documentación antes de su transmisión, lo que desvirtúa el argumento del Administrado de que su función es meramente mecánica.
- El artículo 86 de la Ley General de Aduanas no libera al agente aduanero de su obligación de actuar con diligencia, estableciendo más bien, su función dentro del marco del cumplimiento normativo aplicable.
- El error en el DUCA F era un defecto manifiesto que el agente tenía la capacidad de advertir antes de la transmisión, lo que justifica el inicio del presente procedimiento administrativo para la investigación de una eventual infracción tributaria aduanera.
- La resolución administrativa confirma que el procedimiento administrativo para la investigación de una eventual infracción tributaria aduanera no fue establecido de manera automática, sino que se fundamenta en la afectación directa al procedimiento aduanero.

En consecuencia, se rechaza el argumento del agente de Aduanas, dado que el presente procedimiento administrativo para la investigación de una eventual infracción tributaria aduanera se ajusta a la normativa vigente.

Análisis sobre alegato 5: • Principio de indefensión: Indica que no se le otorgó el plazo correspondiente para corregir el certificado de origen, lo que afecta su derecho de defensa.

Fundamenta su defensa en la supuesta violación de su derecho de defensa por parte de la Administración. Aduce que el Artículo 23 del Reglamento Centroamericano sobre el Origen le concedía la posibilidad de corregir el error documental en el DUCA F,



EXP-AS-DN-1914-2019
MH-DGA-AS-GER-RES-0150-2026

presentando posteriormente el certificado con la firma requerida. Argumenta que su actuación se limitó a la transmisión del documento y que el ajuste tributario realizado por la Aduana Santamaría fue impuesto de manera automática, sin una valoración justa de su responsabilidad individual.

Si esta afirmación se sostuviera, implicaría que la Administración desconoció garantías esenciales y que la sanción carecería de un fundamento adecuado. No obstante, un análisis profundo revela que la argumentación del agente de Aduanas no se sostiene ni normativa ni jurisprudencialmente, como se expondrá a continuación.

Desde una perspectiva normativa, la desaplicación del trato preferencial arancelario se originó debido a la ausencia de firma en el certificado de origen DUCA F, lo cual constituye un requisito esencial conforme al Tratado General de Integración Económica Centroamericana. El procedimiento de ajuste que antecede la resolución MH-DGA-AS-GER-RES-1338-2023, y concluido con la sentencia del Tribunal Aduanero Nacional, establece que el documento no cumplía con las formalidades mínimas, lo que impidió aplicar la preferencia tributaria.

Como hemos dicho, la validez de este ajuste fue ratificada en sede jurisdiccional por el Tribunal Aduanero Nacional en la Sentencia N°376-2019, donde se declaró sin lugar el recurso interpuesto. El Tribunal determinó que la firma ausente era un defecto sustancial, cuya corrección extemporánea no podía modificar los efectos fiscales ya generados.

En este sentido, si bien el Artículo 23 del Reglamento Centroamericano sobre el Origen establece un período de quince días para corregir errores en certificados de origen, este artículo debe interpretarse en conjunto con las reglas de control aduanero inmediato. La jurisprudencia ha sido clara en señalar que los errores documentales esenciales deben corregirse antes de que se genere la afectación tributaria, y no en una etapa posterior, como intentó el administrado.

Uno de los pilares fundamentales del ajuste realizado por la Aduana Santamaría es que la corrección documental no puede aplicarse retroactivamente una vez finalizado el control inmediato. Esto se debe a que la revisión en canal rojo ya había determinado la



EXP-AS-DN-1914-2019
MH-DGA-AS-GER-RES-0150-2026

invalidación del certificado de origen, generando una diferencia tributaria de ₡15.756.215,68.

Dicha diferencia, conforme al Artículo 242 de la Ley General de Aduanas, supera el umbral establecido para la configuración de una infracción tributaria aduanera, lo que justifica el inicio del presente procedimiento sancionatorio ante la presunta vulneración del régimen jurídico aduanero, causando con su actuación perjuicio fiscal superior a los quinientos pesos centroamericanos.

Además, el Tribunal Aduanero Nacional, en la Sentencia N°376-2019, estableció que el DUCA F presentado originalmente carecía de los elementos esenciales exigidos por la normativa del acuerdo comercial.

Por ello, el rechazo de la corrección documental presentada por el agente no vulneró su derecho de defensa.

El agente sostiene que se vulneró su derecho de defensa al no aceptarse la corrección del certificado de origen. Sin embargo, este planteamiento no es consistente con los principios del derecho administrativo sancionador.

Primero, es fundamental señalar que la Notificación TICA N°90502 del diecinueve de julio de dos mil diecinueve comunicó oportunamente la desaplicación del trato preferencial, permitiendo al agente presentar los recursos correspondientes dentro de los plazos establecidos. De hecho, **la impugnación de la decisión administrativa se resolvió mediante la Sentencia N°376-2019, lo que confirma que sí tuvo oportunidad de defenderse.**

Segundo, la jurisprudencia aduanera ha establecido que no existe indefensión cuando el administrado tiene medios adecuados para controvertir la decisión en sede administrativa y jurisdiccional. En este caso, el agente de Aduanas tuvo oportunidad de formular alegatos, aportar pruebas y cuestionar el ajuste realizado, lo que descarta cualquier vulneración a su derecho de defensa.

Finalmente, el ajuste tributario realizado no fue automático, como señala erróneamente el administrado. La resolución administrativa fundamentó la desaplicación del trato preferencial en razones



EXP-AS-DN-1914-2019
MH-DGA-AS-GER-RES-0150-2026

técnicas y jurídicas plenamente justificadas, alineadas con la normativa vigente y del acuerdo comercial.

Sobre la base de lo expuesto y conforme a los criterios interpretativos establecidos en la Sentencia N°376-2019 y la Resolución MH-DGA-AS-GER-RES-1338-2023, se concluye que:

- La desaplicación del trato arancelario preferencial fue válida y se fundamentó en normativa vigente, dado que el DUCA F presentado inicialmente no cumplía con los requisitos legales esenciales.
- La corrección del documento se presentó fuera del período de revisión inmediata, lo que imposibilita su consideración para efectos fiscales.
- El ajuste de la DUA ya fue finalizado y agotado en sede administrativa, lo que imposibilita una corrección documental posterior con efectos sobre la determinación tributaria.
- No existe indefensión, dado que el agente tuvo oportunidad de presentar sus argumentos y recursos administrativos en tiempo y forma.

Por lo anterior, se rechaza el argumento del agente de Aduanas, toda vez que el presente procedimiento administrativo sancionatorio se ajusta a la normativa vigente y a la jurisprudencia aplicable.

Análisis sobre alegato 6: • Falta del deber de cuidado: Critica el agente de Aduanas a la Administración Aduanera por cobrar impuestos sin permitir la corrección de documentos.

El agente de Aduanas indica en lo que interesa, que se le reprocha a él falta de deber de cuidado, sin embargo, a su criterio fue la Aduana la que transgredió el deber de cuidado al no permitir la corrección del certificado de origen DUCA F y al proceder con el cobro de impuestos de manera indebida. Fundamenta su alegato en la premisa de que los tributos en cuestión no pertenecían al Fisco, dado que la mercancía estaba cubierta por un trato arancelario preferencial conforme al Acuerdo de Integración Económica Centroamericana. Asimismo, cita la Sentencia N°376-2019 del Tribunal Aduanero Nacional, en la cual algunos jueces, en votos salvados, destacaron la



EXP-AS-DN-1914-2019
MH-DGA-AS-GER-RES-0150-2026

obligación de la Aduana de conceder un plazo para corregir errores en el certificado de origen.

Sin embargo, este argumento resulta jurídicamente improcedente, toda vez que la normativa vigente y la jurisprudencia aplicable confirman la validez del ajuste tributario y el inicio del presente procedimiento sancionatorio, conforme se expondrá a continuación.

El deber de cuidado en el ámbito aduanero se refiere a la obligación de los sujetos intervinientes en el comercio exterior de cumplir con las disposiciones normativas y garantizar la correcta aplicación de los beneficios arancelarios. En este sentido, **la Aduana no puede aplicar un trato preferencial si la documentación presentada no cumple con los requisitos esenciales**, pues ello comprometería la legalidad del procedimiento y la seguridad jurídica del sistema tributario.

El Artículo 86 de la Ley General de Aduanas establece que el agente aduanero debe suministrar la información y los documentos necesarios para la determinación de la obligación tributaria, lo que implica que la documentación transmitida debe ser completa y válida. En este caso, el DUCA F inicial carecía de la firma del funcionario de la Aduana de Panamá, lo que impidió la aplicación del trato preferencial y generó una diferencia tributaria conforme se determinó en el procedimiento de ajuste finalizado con la sentencia del Tribunal Aduanero Nacional.

La Aduana actuó conforme a derecho al desaplicar el beneficio arancelario, dado que la documentación presentada no cumplía con los requisitos exigidos. En este sentido, **la afirmación del administrado de que la Aduana transgredió el deber de cuidado carece de sustento, pues la Administración no podía aplicar un beneficio tributario sobre documentación defectuosa.**

El agente aduanero argumenta que la Aduana debió permitir la corrección del certificado de origen, conforme al Artículo 23 del Reglamento Centroamericano sobre el Origen, el cual concede un plazo de quince días para subsanar errores en la certificación de origen. Sin embargo, este artículo debe interpretarse dentro del marco del control aduanero inmediato, conforme lo estableció el Tribunal Aduanero Nacional en su Sentencia N°376-2019.



EXP-AS-DN-1914-2019
MH-DGA-AS-GER-RES-0150-2026

En dicha sentencia, el Tribunal determinó que los errores documentales esenciales deben corregirse antes de que se genere la afectación tributaria, y no en una etapa posterior. En este caso, la revisión en canal rojo ya había determinado la invalidación del certificado de origen, lo que generó la diferencia tributaria y justificó la desaplicación del trato preferencial.

La corrección posterior del documento no podía modificar la determinación fiscal previamente efectuada, pues la normativa exige que los documentos sean válidos desde el momento de su presentación y no en una fase posterior. Por lo tanto, la afirmación del agente de que la Aduana debió aceptar la corrección no es jurídicamente sostenible, dado que la diferencia tributaria ya había sido determinada conforme al control inmediato.

El señor Zúñiga Gómez sostiene que los impuestos cobrados no pertenecían al Fisco, dado que la mercancía estaba cubierta por un trato arancelario preferencial. Sin embargo, este argumento desconoce la normativa tributaria aplicable, pues la aplicación de beneficios arancelarios depende de la validez de la documentación presentada.

El Artículo 242 de la Ley General de Aduanas establece sanciones para las infracciones tributarias aduaneras, incluyendo aquellas derivadas de errores en la documentación transmitida. En este caso, la diferencia tributaria generada supera el umbral requerido generando una presunta vulneración del régimen jurídico aduanero para la investigación mediante la tramitación de un procedimiento sancionatorio, lo que justifica la actuación de la Aduana.

Adicionalmente, la jurisprudencia del Tribunal Aduanero Nacional en la Sentencia N°376-2019 ratificó que la falta documental no podía ser subsanada en sede recursiva, pues los errores deben corregirse antes de que se genere la afectación fiscal. En este sentido, la afirmación del agente de que la Aduana cobró impuestos de manera indebida carece de fundamento, dado que la diferencia tributaria fue determinada conforme a la normativa vigente y la del Tratado comercial.

Sobre la base de lo expuesto y conforme a los criterios interpretativos establecidos en la Sentencia N°376-2019 y la Resolución MH-DGA-AS-GER-RES-1338-2023, se concluye que:



EXP-AS-DN-1914-2019
MH-DGA-AS-GER-RES-0150-2026

- La Aduana no transgredió el deber de cuidado, pues actuó conforme a la normativa vigente al desaplicar el trato preferencial sobre documentación defectuosa.
- La corrección del documento se presentó fuera del período de revisión inmediata, lo que imposibilita su consideración para efectos fiscales.
- **El ajuste de la DUA ya fue finalizado y agotado en sede administrativa**, lo que imposibilita una corrección documental posterior con efectos sobre la determinación tributaria.
- No existe cobro indebido de impuestos, dado que la diferencia tributaria generada fue determinada conforme a la normativa vigente.
- La jurisprudencia del Tribunal Aduanero ha sostenido que los documentos deben cumplir con los requisitos al momento del control inmediato, y no en una fase posterior.

Es claro que ha existido por parte del agente de Aduanas falta de deber de cuidado, tal y como se analizó extensamente en la resolución de acto de inicio del sancionatorio alegado, por cuanto en el despacho en cuestión, se debieron tomar en aplicación las medidas necesarias para declarar correctamente, revisado el certificado de origen presentado y evitar causar una vulneración al régimen jurídico aduanero causando con ello un perjuicio fiscal ya analizado. Razonamiento que se profundizará más adelante en esta resolución, en el considerando sobre el fondo del presente asunto.

Por lo anterior, se rechaza el argumento del agente aduanero por improcedente y jurídicamente infundado, toda vez que el presente procedimiento administrativo sancionatorio se ajusta a la normativa vigente y a la jurisprudencia aplicable.

Análisis sobre alegato 7: • Proceso ante el Contencioso Administrativo: Señala que el caso fue llevado ante este tribunal, lo que debería suspender el procedimiento administrativo sancionatorio y la ejecución de la sanción.



EXP-AS-DN-1914-2019
MH-DGA-AS-GER-RES-0150-2026

El agente fundamenta su alegato en la presunta aplicabilidad del **Artículo 227 bis de la Ley General de Aduanas**, afirmando que la existencia de un proceso ante el **Tribunal Contencioso Administrativo** impide la ejecución de la sanción contenida en la **Resolución MH-DGA-AS-GER-RES-1338-2023**. Sin embargo, este argumento **carece de sustento jurídico**, pues la disposición legal invocada **no aplica a procesos de naturaleza contencioso-administrativa**, sino exclusivamente a procedimientos sancionatorios **suspendidos por la apertura de una causa penal**.

El análisis literal y sistemático del **Artículo 227 bis de la LGA** confirma que **su alcance se restringe al ámbito penal**, lo que imposibilita su invocación como fundamento para la suspensión del cobro de la sanción impuesta en vía administrativa. A continuación, se desarrolla una fundamentación sobre la improcedencia del alegato del administrado.

El **Artículo 227 bis de la LGA** establece que:

*"En los supuestos en que la autoridad aduanera estime que las irregularidades detectadas **pudieran ser constitutivas de delito**, deberá presentar la denuncia ante el Ministerio Público y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo sancionador hasta que concluya **el proceso penal**, en cuyo caso se suspenderá la prescripción del **procedimiento sancionatorio**. Lo anterior no impide el cobro de los tributos adeudados y sus intereses, de conformidad con el procedimiento administrativo respectivo."*

El resaltado no es del original.

La interpretación literal del artículo es clara y precisa: **la suspensión del procedimiento sancionador únicamente procede cuando exista una causa penal pendiente**. En este sentido, la norma no regula ni condiciona el procedimiento sancionador en sede administrativa ante un **proceso contencioso-administrativo**, lo que implica que el presente caso **no está dentro del supuesto de hecho contemplado por el artículo invocado por el sujeto pasivo**.

El supuesto normativo se activa exclusivamente en **casos en los que la conducta detectada pueda revestir características de un delito**, en cuyo caso la Aduana **debe formular denuncia ante el Ministerio Público y detener el procedimiento administrativo sancionador**. Esta



EXP-AS-DN-1914-2019
MH-DGA-AS-GER-RES-0150-2026

situación no ocurre en el presente caso, pues el procedimiento sancionador **se desarrolla dentro del marco administrativo y no penal**, lo que torna **jurídicamente inviable** la aplicación del **Artículo 227 bis de la LGA**.

Desde una perspectiva sistemática, el **Artículo 227 bis de la Ley General de Aduanas** debe analizarse dentro del conjunto normativo que regula los procedimientos sancionadores en materia aduanera. En estos se distingue claramente entre:

- **Procedimientos administrativos sancionadores**, cuyo objetivo es determinar la existencia de infracciones administrativas y tributarias aduaneras, la imposición de sanciones conforme en el caso que nos ocupa al **Artículo 242 de la Ley General de Aduanas**.
- **Procedimientos penales**, que requieren la intervención del **Ministerio Público** en casos donde la conducta pueda constituir un delito aduanero.
- **Procesos contencioso-administrativos**, los cuales se dirimen en sede judicial con el fin de **revisar la legalidad de los actos administrativos con vía administrativa agotada**, sin que ello implique una paralización automática del procedimiento sancionador posterior.

El **Artículo 227 bis de la Ley General de Aduanas únicamente tiene incidencia en el segundo supuesto**, es decir, en **casos penales**, lo que significa que su invocación en sede contenciosa administrativa **carece de fundamento normativo**. La interposición de una demanda ante el **Tribunal Contencioso Administrativo** no tiene efectos suspensivos sobre el procedimiento sancionador, salvo que el tribunal **dictamine una medida cautelar expresa**, lo que no ha ocurrido en este caso.

Por lo tanto, en ausencia de un procedimiento penal en curso, **la sanción administrativa mantiene su plena ejecutabilidad**, continuando con su respectiva investigación de la eventual infracción administrativa, sin que el inicio del proceso contencioso pueda impedir su realización.



EXP-AS-DN-1914-2019
MH-DGA-AS-GER-RES-0150-2026

El análisis teleológico (que analiza los eventos y fenómenos en función de su finalidad, en lugar de solo sus causas), orientado a la determinación del propósito de la norma, confirma que el Artículo 227 bis de la Ley General de Aduanas tiene como finalidad evitar la duplicidad de procedimientos administrativos y penales cuando exista una irregularidad que amerite su investigación en el ámbito penal. Su objetivo es permitir que **el proceso penal tenga prioridad sobre el procedimiento sancionador**, impidiendo una determinación administrativa sobre hechos cuya calificación penal aún está en discusión.

Dado que el presente caso **no ha sido remitido a la vía penal**, la Aduana **no está obligada a suspender el procedimiento sancionador**, y el agente de Aduanas **no puede invocar este artículo para suspender la presente investigación sancionatoria en sede contenciosa-administrativa**.

El **Tribunal Contencioso Administrativo** carece de competencia para aplicar normas penales dentro de su ámbito de decisión, pues su función es **revisar la legalidad de los actos administrativos**, lo que implica que no puede suspender el presente procedimiento administrativo sancionatorio por la Aduana **salvo que se adopte una medida cautelar expresa**, la cual **no ha sido otorgada en este expediente**.

Por lo tanto, el alegato del agente aduanero **desconoce la finalidad de la norma**, invocando un precepto legal que no guarda relación con el presente caso y cuya aplicación resultaría contraria a su propósito.

Por lo anterior, **se rechaza el alegato del administrado por ser jurídicamente improcedente y contravenir el marco normativo aplicable**, toda vez que el procedimiento sancionador **mantiene su validez y ejecutabilidad en sede administrativa hasta que exista una orden judicial expresa que disponga lo contrario**.

Análisis sobre la petitoria final: El agente de Aduanas solicita la admisión y resolución favorable de su escrito de alegatos, buscando revocar el procedimiento sancionatorio y evitar el cobro de una multa. Alega que el proceso es nulo por falta de motivación, errores de notificación y violaciones al debido proceso, por lo que solicita el archivo del expediente.



EXP-AS-DN-1914-2019
MH-DGA-AS-GER-RES-0150-2026

Sin embargo, tras un análisis exhaustivo de la Resolución MH-DGA-AS-GER-RES-1338-2023, se concluye que la solicitud del agente de Aduanas es jurídicamente improcedente, dado que no se configura ninguna causal de nulidad que amerite la revocación del procedimiento sancionador ni el archivo del expediente. A continuación, se desarrolla una fundamentación detallada sobre la improcedencia de la petitoria.

El agente argumenta que la resolución sancionatoria carece de motivación suficiente, lo que tornaría nulo el procedimiento. Sin embargo, el principio de motivación en los actos administrativos, exigido por la normativa aduanera, requiere que toda resolución contenga una exposición clara, precisa y suficiente de los hechos, fundamentos normativos y jurídicos que justifican la decisión adoptada.

La Resolución MH-DGA-AS-GER-RES-1338-2023 como ya hemos analizado, cumple cabalmente con este principio, pues desarrolla una exposición detallada de las razones que sustentan la imposición de la sanción. Entre los elementos que evidencian la correcta motivación del acto administrativo destacan:

- Determinación clara de la conducta infractora, con identificación del error documental en el DUCA F.
- Referencia expresa a la normativa aplicable, incluyendo disposiciones de la Ley General de Aduanas y del Reglamento Centroamericano sobre el Origen.
- Desarrollo de la afectación tributaria generada, con cálculo preciso del impacto en el ajuste fiscal.
- Fundamentación jurídica de la sanción, con aplicación de los criterios normativos sobre infracciones aduaneras.

Por tanto, **la resolución contiene una motivación suficiente**, cumpliendo con los requisitos exigidos por la legislación vigente. La alegación del agente sobre la supuesta falta de motivación **carece de sustento jurídico y no configura causal de nulidad**.



EXP-AS-DN-1914-2019
MH-DGA-AS-GER-RES-0150-2026

El agente también argumenta que la resolución sancionatoria **es nula por errores en la notificación**, alegando que la comunicación del acto administrativo **fue deficiente y afectó su derecho de defensa**.

Sin embargo, como ya lo analizamos arriba, el Artículo 194 de la Ley General de Aduanas establece los medios válidos de notificación de los actos administrativos en materia aduanera.

La **Resolución MH-DGA-AS-GER-RES-1338-2023** fue **debidamente notificada**, conforme a los registros electrónicos y administrativos de la Aduana, lo que garantiza que el administrado **tuvo acceso efectivo al contenido de la sanción y contó con oportunidad real para ejercer su defensa**.

Dado que la comunicación del acto administrativo se realizó conforme a la normativa vigente, el alegato del administrado es jurídicamente infundado, pues no se ha producido vulneración alguna al derecho de defensa.

El alegante sostiene que el presente procedimiento sancionatorio vulnera su **derecho al debido proceso**, lo que justificaría su nulidad. Sin embargo, el análisis normativo demuestra que **se respetaron todas las garantías procesales**, conforme a las disposiciones de la Ley General de Aduanas.

El derecho al debido proceso exige que los administrados **puedan conocer las actuaciones en su contra, presentar alegatos, aportar pruebas y ejercer su defensa**, siempre que la Administración **respete los principios de legalidad y proporcionalidad**.

En el presente caso, el agente **tuvo plena oportunidad de ejercer su defensa**, dado que:

- Fue debidamente notificado sobre el inicio del procedimiento sancionador, una vez concluido el procedimiento de ajuste ante la desaplicación del trato arancelario preferencial.
- Tuvo la posibilidad de presentar alegatos y aportar pruebas.
- Intervino en el proceso mediante escritos de alegatos.



EXP-AS-DN-1914-2019
MH-DGA-AS-GER-RES-0150-2026

- La resolución administrativa contiene un análisis detallado de los hechos, así como de la Normativa vigente, dándose su respectivo análisis, motivando el presente asunto y exponiendo su debida motivación, evidenciando así el respeto a las garantías procesales.

Por lo tanto, **no se ha vulnerado el derecho al debido proceso**, lo que desvirtúa el alegato del señor Zúñiga, en cuanto a la nulidad del procedimiento sancionador.

En esta investigación es importante señalar, que, aunque el expediente no presume que el agente actuó con dolo, esta circunstancia no exime de responsabilidad en el ámbito sancionador administrativo. La **culpa o negligencia** es suficiente para atribuir una presunta responsabilidad y proceder con la apertura del presente procedimiento sancionatorio conforme al artículo 242 de la Ley General de Aduanas, tendente a la investigación de la presunta comisión de Infracción Tributaria Aduanera, referente a la tramitación de la Declaración Única Aduanera número 005-2019-339834 de fecha de aceptación diez de julio de dos mil diecinueve.

Tengamos presente que la investigación no se enfoca en determinar dolo, sino en evaluar si el incumplimiento de los deberes del agente de Aduanas constituye una infracción administrativa sancionable con multa. Los hechos corroborados en el expediente evidencian que las condiciones para aplicar el artículo 242 de la Ley General de Aduanas están satisfechas.

Así las cosas, el **archivo definitivo del expediente administrativo no procede**, ya que las pruebas y hechos analizados demuestran que la actuación del agente de Aduanas pudo generar un **perjuicio fiscal** y podrían configurar una infracción administrativa sancionable por negligencia, que amerita su investigación. Por lo tanto, la solicitud debe ser **rechazada**, y **el procedimiento sancionatorio debe seguir su curso conforme a la normativa aplicable**.

Por todo lo anterior, esta administración considera que la resolución de acto de inicio aquí analizada es válida y legalmente sustentada.

Considerando los fundamentos expuestos se rechazan todos los alegatos en mención, como fue antes dicho y analizado, y en



EXP-AS-DN-1914-2019
MH-DGA-AS-GER-RES-0150-2026

consecuencia se resuelve que el procedimiento sancionatorio aquí investigado debe mantenerse conforme el debido proceso.

VI.- SOBRE LAS POSIBLES NULIDADES DEL PROCEDIMIENTO: El señor Federico Zúñiga Gómez, cédula de identidad número 3-0212-0830, código DGA 194, agente de Aduanas del Auxiliar de la función pública Agencia de Aduanas Servicios Neptuno Sociedad Anónima, presentó mediante la gestión 7180 de fecha de recibido en esta Aduana el día cuatro de julio de dos mil veintitrés, escrito de alegatos en el marco del presente procedimiento sancionatorio. En dicho documento, argumentó diversas nulidades, entre las que se encuentran: falta de motivación del acto administrativo, violación del principio de culpabilidad, deficiencias en la notificación, entre otros aspectos.

Estas alegaciones han sido analizadas y, en su totalidad, rechazadas en virtud de que la resolución es clara y está debidamente fundamentada, cumpliendo con los requisitos legales. No se han vulnerado principios fundamentales, dado que se respetaron el debido proceso y la presunción de inocencia. Asimismo, el procedimiento y la notificación se realizaron correctamente, sin errores que afecten su validez. La Administración actuó dentro de sus facultades, sin causar indefensión, y aplicó las normas pertinentes correctamente, sin incurrir en errores de interpretación, tal como se detalló en el considerando anterior.

No obstante, en observancia del principio de legalidad y con el objetivo de garantizar la correcta aplicación del ordenamiento jurídico, esta Gerencia procede a realizar un análisis oficioso, sobre la posible existencia de nulidades en el acto de inicio del presente procedimiento sancionatorio.

Es importante recordar que, de conformidad con el artículo 158 de la Ley General de la Administración Pública, la validez de un acto administrativo está sujeta al cumplimiento de los requisitos esenciales. Un acto será considerado nulo únicamente cuando presente un vicio grave que afecte su estructura esencial, ya sea por la omisión de elementos fundamentales o por una contradicción con normas de orden público.

Como se expuso previamente, los alegatos presentados por el agente aduanero fueron cuidadosamente valorados por esta Administración.



EXP-AS-DN-1914-2019
MH-DGA-AS-GER-RES-0150-2026

Sin embargo, el análisis realizado no permitió identificar vicio alguno que pudiera generar la nulidad del acto inicial del procedimiento. En este sentido, se ratifica que la resolución número **MH-DGA-AS-GER-RES-1338-2023 de las catorce horas con nueve minutos del veintiséis de junio de dos mil veintitrés**, cumple con los requisitos esenciales para su validez —motivo, contenido y fin—, según lo dispuesto por la normativa vigente, y se considera un acto válido, eficaz y ejecutable, conforme a lo siguiente:

Motivo: Es el presupuesto o antecedente normativo que faculta a la Administración para la emisión del acto. No debe confundirse con la motivación que significa indicar las razones, los elementos, los estudios, que posea la Administración y que justifiquen ya se la apertura o el dictado del Acto Final del procedimiento.

El acto administrativo de inicio encuentra su justificación en la normativa aplicable y en los hechos debidamente determinados por la autoridad aduanera, los cuales han sido comunicados al agente aduanero en los términos exigidos por el debido proceso. Como se señaló en el considerando anterior, el análisis de los alegatos no permite inferir la existencia de una motivación insuficiente o errónea en la resolución de inicio.

Contenido: Refleja la decisión de la Administración. Es lo que la autoridad aduanera está ordenando y decidiendo, es lo que se consigna en el Por Tanto del acto, o sea, la parte dispositiva de la resolución.

La resolución impugnada expresa con claridad la decisión de la Administración y las razones en que se fundamenta, cumpliendo con la exigencia de certeza y determinación del acto administrativo. Asimismo, se ha garantizado al interesado la posibilidad de conocer y controvertir la decisión de manera efectiva, conforme a los principios del procedimiento administrativo sancionador.

Fin: Se relaciona con lo que pretende la norma conseguir con la sanción. En este caso es la intención del legislador al facultar a la autoridad aduanera para imponer sanciones como lo es la represión de las conductas ilícitas, expresamente relacionadas



EXP-AS-DN-1914-2019
MH-DGA-AS-GER-RES-0150-2026

y concordadas con lo establecido en el artículo 6 de la Ley General de Aduanas.

Por lo anterior, la finalidad del acto administrativo se encuentra alineada con los principios rectores del ordenamiento aduanero, en particular con el objetivo de garantizar la legalidad de las actuaciones aduaneras y la correcta aplicación del régimen sancionatorio. En este sentido, no se observa desviación de poder ni afectación al interés público que pudiera constituir un vicio invalidante.

Caso contrario se daría un vicio del acto entendido éste como la falta o defecto de los elementos constitutivos que originan su validez, lo cual generaría ya sea la nulidad absoluta o relativa según la gravedad. Estos elementos son los que condicionan la realización del fin del acto, es decir, son los que limitan o sujetan la conducta o actividad administrativa a la obtención de determinados resultados previstos por el legislador, siendo que su invalidez genera la invalidez del acto. En nuestra legislación administrativa existen dos grados de invalidez de los actos administrativos: uno, es la nulidad absoluta, y otro, es la nulidad relativa. La primera abarca las condiciones sustanciales que son incompatibles con el ordenamiento jurídico y la realización del interés público al cual se dirige, por la falta total de uno o varios de los elementos constitutivos del acto administrativo o cuando el defecto afecte el fin del mismo; por su parte, la nulidad relativa se basa en infracciones menores que no impiden la realización del interés público y que pueden ser ajustadas al ordenamiento jurídico.

Así las cosas, es oportuno señalar que la resolución número **MH-DGA-AS-GER-RES-1338-2023 de las catorce horas con nueve minutos del veintiséis de junio de dos mil veintitrés**, cumple a cabalidad con los elementos esenciales del acto administrativo ya que se ha dado una clara motivación y análisis de los hechos que generaron el dictado del acto de inicio del procedimiento administrativo sancionatorio, mediante la resolución mencionada, **conociendo el agente de Aduanas con exactitud la razón por la cual se le llama al presente proceso y otorgándosele la posibilidad de ejercer su defensa.**

VII- SOBRE EL FONDO DEL ASUNTO: Revisados los hechos y analizados todos y cada uno de los alegatos de defensa presentados



EXP-AS-DN-1914-2019
MH-DGA-AS-GER-RES-0150-2026

por el señor Federico Zúñiga Gómez, cédula de identidad número 3-0212-0830, código DGA 194, agente de Aduanas del Auxiliar de la función pública Agencia de Aduanas Servicios Neptuno Sociedad Anónima en su gestión 7180 de fecha de recibido en esta Aduana el día cuatro de julio de dos mil veintitrés dado que no se ha demostrado la existencia de vicios del acto administrativo que generen nulidad, procede esta Autoridad Aduanera a **analizar sobre el fondo el presente asunto**, para establecer si existe eventual responsabilidad del agente de Aduanas en mención, de comisión de infracción administrativa tributaria en la tramitación de la Declaración Única Aduanera número 005-2019-339834 de fecha de aceptación diez de julio de dos mil diecinueve.

En razón de lo anterior, tenemos que según se indica en el resultando primero de la presente resolución, mediante Declaración Única Aduanera número 005-2019-339834 de fecha de aceptación diez de julio de dos mil diecinueve, el señor Federico Zúñiga Gómez, cédula de identidad número 3-0212-0830, agente de Aduanas, código DGA 194, del Auxiliar de la función pública Agencia de Aduanas Servicios Neptuno Sociedad Anónima, cédula jurídica número 3-101-05924235 en representación del importador Corporación Pipasa Sociedad de Responsabilidad Limitada, cédula jurídica número 3-102-01293322, presentó a despacho la cantidad de 417 bultos, conteniendo en lo conducente *queso procesado en paquetes con 40 rebanadas, marca Prolacsa* con un valor aduanero de \$36.083.00, amparado al Tratado General de Integración Económica Centroamericana y declarando una obligación tributaria aduanera por un monto de \$2.748.286.05 (dos millones setecientos cuarenta y ocho mil doscientos ochenta y seis colones con cinco céntimos). (Folios del 18 al 23)

Como parte de los procesos de control y fiscalización, a la Declaración Única Aduanera de importación número 005-2019-339834 de fecha de aceptación diez de julio de dos mil diecinueve le correspondió revisión en canal rojo, en dicha revisión el funcionario aduanero señala en lo conducente que el Formulario Aduanero Único Centroamericano (FAUCA) referencia N° DE2019062858586-2 O presentado tanto en original como en imagen adjunta en el archivo código 0079 (0001-J310105924235DOCDE20190628585862OR23475.TIF), se tiene que el documento o DUCA-F en la casilla N° 57 que corresponde: **firma, fecha y sello del funcionario autorizado** de la



EXP-AS-DN-1914-2019
MH-DGA-AS-GER-RES-0150-2026

Dirección General de Aduanas o de la aduana de salida, **NO contiene los datos solicitados** en la casilla descrita anteriormente, o sea **no cumple con las formalidades establecidas en el instructivo de llenado**, por tal motivo dicho documento no podría ser considerado **válido para amparar el trato preferencial solicitado**.

Es importante indicar, que en la etapa recursiva el señor Federico Zúñiga Gómez, cédula de identidad número 3-0212-0830, agente de Aduanas, código DGA 194, del Auxiliar de la función pública Agencia de Aduanas Servicios Neptuno Sociedad Anónima, cédula jurídica número 3-101-05924235 en representación del importador Corporación Pipasa Sociedad de Responsabilidad Limitada, cédula jurídica número 3-102-01293322 presenta la gestión número 9064 de fecha de recibido dieciséis de agosto de dos mil diecinueve donde en lo conducente hacen entrega del DUCA en su condición de original, indicando que se encuentra debidamente firmado por el funcionario de la Aduana de Panamá. Agregando que el rechazo de dicho documento en el proceso de revisión física consistió en la falta de firma por parte del funcionario de la Aduana de salida, en la casilla número 57, situación que fue a criterio del agente, plenamente subsanado.

Sin embargo, tal y como se indicó en la resolución número RES-AS-DN-3447-2019 de las nueve horas con cuarenta y tres minutos del cinco de septiembre de dos mil diecinueve que conoció el recurso de reconsideración contra el acto administrativo de ajuste tributario, la situación que motivó la desaplicación del trato arancelario preferencial del acuerdo Comercial de cita, fue la presentación de un documento **inválido e ineficaz**, el cual no es susceptible de rectificación al tenor del artículo 23 del Reglamento del Tratado. Por lo que la presentación del mismo formulario con algunas anotaciones adicionales y con fechado retroactivo, no varía el presente asunto.

Dicha tesis fue respaldada por el Tribunal Aduanero Nacional, quien mediante su Voto número 2019-452 y sentencia número 376-2019 de las nueve horas con doce minutos del dieciocho de noviembre de dos mil diecinueve, resuelve por mayoría **declarar sin lugar el recurso**, dando en consecuencia por confirmada la resolución recurrida y agotada la vía administrativa.

Así las cosas, se procedió a la desaplicación del trato arancelario preferencial que otorga el Tratado General de Integración Económica Centroamericana a las mercancías amparadas a la Declaración



EXP-AS-DN-1914-2019
MH-DGA-AS-GER-RES-0150-2026

Única Aduanera número 005-2019-339834 de fecha de aceptación diez de julio de dos mil diecinueve, generando en consecuencia una diferencia en la Obligación Tributaria Aduanera, que modifica el monto declarado de ₡2.748.286.05 (dos millones setecientos cuarenta y ocho mil doscientos ochenta y seis colones con cinco céntimos) al monto correcto de ₡18.504.501.73 (dieciocho millones quinientos cuatro mil quinientos un colones con setenta y tres céntimos) originando en consecuencia una diferencia a favor del Fisco en el pago de los tributos insolutos por la suma de ₡15.756.215.68 (quince millones setecientos cincuenta y seis mil doscientos quince colones con sesenta y ocho céntimos). Monto que a la fecha fue respaldado mediante Garantía de Cumplimiento. Diferencia en los tributos que supera los **quinientos pesos centroamericanos**, lo que podría configurarse como una posible infracción administrativa tipificada en el artículo 242 de la Ley General de Aduanas y sus Reformas (Ley N° 9069 del diez de septiembre de dos mil doce, "*Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria*") en aplicación del artículo 231 de la Ley General de Aduanas; por haber transmitido la información para determinar la obligación tributaria aduanera, generando una **presunta** vulneración del régimen jurídico aduanero que causara un perjuicio fiscal superior a quinientos pesos centroamericanos.

Ante el cuadro factico arriba citado, esta Aduana mediante resolución número **MH-DGA-AS-GER-RES-1338-2023** de las catorce horas con nueve minutos del veintiséis de junio de dos mil veintitrés y notificada el día veintisiete de junio de dos mil veintitrés, inició procedimiento administrativo sancionatorio contra el Agente Aduanero *supra* citado por la presunta comisión de infracción tributaria aduanera eventualmente sancionable con dos veces los tributos dejados de pagar, lo anterior al tenor del artículo 242 de la Ley General de Aduanas y sus Reformas. (Ver folios del 145 al 179)

En respuesta de ello, el agente de Aduanas presentó escrito de alegatos que ya fue conocido en esta resolución y rechazados en su totalidad por los argumentos indicados, sin embargo, esta Aduana **procede de manera integral a realizar un análisis detallado sobre el fondo del presente procedimiento sancionatorio**, para establecer con certeza, al tenor del debido proceso y el principio de legalidad, si **existe responsabilidad administrativa de parte del agente de Aduanas ante el ajuste en control inmediato a la DUA de cita.**



EXP-AS-DN-1914-2019
MH-DGA-AS-GER-RES-0150-2026

En virtud de los hechos mencionados, es menester de esta Aduana en atención a una adecuada conceptualización jurídica de los hechos aquí analizados, analizar la figura del Agente de aduanas, que se encuentra descrita en el numeral 28 de la Ley General de Aduanas y que indica *at litteram* lo siguiente:

Artículo 28. Ley General de Aduanas. - *“Concepto de auxiliares. 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.*

Los auxiliares serán responsables solidarios ante el Fisco por las consecuencias tributarias derivadas de los actos, las omisiones y los delitos en que incurran sus empleados acreditados ante el Servicio Nacional de Aduanas, sin perjuicio de las responsabilidades civiles, administrativas y penales a que dichos empleados queden sujetos legalmente”.

Asimismo, el artículo 33 de la Ley General de Aduanas nos explica el concepto de agente aduanero:

Artículo 33.- “Concepto. *El agente aduanero es el 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 esta Ley, en la presentación habitual de servicios a terceros, en los trámites, los regímenes y las operaciones aduaneras.*

El agente aduanero rendirá la declaración aduanera bajo fe de juramento y, en consecuencia, los datos consignados en las declaraciones aduaneras que formule de acuerdo con esta Ley, incluidos los relacionados con el cálculo aritmético de los gravámenes que guarden conformidad con los antecedentes que legalmente le sirven de base, podrán tenerse como ciertos por parte de la aduana, sin perjuicio de las verificaciones y los controles que deberá practicar la autoridad aduanera dentro de sus potestades de control y fiscalización.



EXP-AS-DN-1914-2019
MH-DGA-AS-GER-RES-0150-2026

El agente aduanero será el representante legal de su mandante para las actuaciones y notificaciones del despacho aduanero y los actos que se deriven de él. En ese carácter, será el responsable civil ante su mandante por las lesiones patrimoniales que surjan como consecuencia del cumplimiento de su mandato”.

Así mismo el artículo 86 de la Ley General de Aduanas nos indica:

Artículo 86.- Declaración Aduanera. *“...Para todos los efectos legales, la declaración aduanera efectuada por un agente aduanero se entenderá realizada bajo la fe del juramento. El agente aduanero será responsable de suministrar la información y los datos necesarios para determinar la obligación tributaria aduanera, especialmente respecto de la descripción de la mercancía, su clasificación arancelaria, la clasificación arancelaria de las mercancías, la cantidad, los tributos aplicables y el cumplimiento de las regulaciones arancelarias y no arancelarias que rigen para las mercancías, según lo previsto en esta Ley, en otras leyes y en las disposiciones aplicables.*

Asimismo, el agente aduanero deberá consignar, bajo fe de juramento, el nombre, la dirección exacta del domicilio y la cédula de identidad del consignatario, del importador o consignante y del exportador, en su caso. Si se trata de personas jurídicas, dará fe de su existencia, de la dirección exacta del domicilio de sus oficinas principales y de su cédula jurídica. Para los efectos anteriores, el agente aduanero deberá tomar todas las previsiones necesarias, a fin de realizar correctamente la declaración aduanera, incluso la revisión física de las mercancías...”

En ese sentido, se debe citar además el artículo 314 incisos c) y h) del Reglamento a la Ley General de Aduanas:

Artículo 314. —Datos que debe contener la declaración aduanera.

La declaración aduanera de importación deberá contener la información necesaria respecto de los siguientes aspectos:



EXP-AS-DN-1914-2019
MH-DGA-AS-GER-RES-0150-2026

- a. *Identificación del agente aduanero, transportista, importador y exportador.*
- b. *Datos sobre el país de origen de las mercancías, país de procedencia, puerto de embarque o carga y transporte empleado.*
- c. *Descripción detallada de la mercancía incluyendo, nombre comercial, número de bultos, marcas de identificación de bultos, peso bruto y neto, clasificación arancelaria y clasificación para efectos estadísticos. La descripción incluirá el “código de producto” para aquellas mercancías que la Dirección General establezca mediante resolución de alcance general.*
(Así reformado por el artículo 32 del decreto ejecutivo N° 32456 del 29 de junio del 2005)
- d. *Lugar y código de ubicación de las mercancías y fecha de ingreso.*
- e. ***Cuantía de la obligación tributaria aduanera, demás cargos aplicables, tipo de cambio y aplicación de exenciones, preferencias arancelarias y pago efectuado o garantías rendidas, en su caso.***
- f. *Condición de las mercancías (nuevas, usadas, defectuosas, reconstruidas, reacondicionadas, entre otras).*
- g. *Identificación de la factura comercial, del comprobante del pago de los tributos, de la nota de autorización de exención, de los documentos de ingreso a depósito, de la lista de empaque, si la hubiere, y **todos aquellos documentos necesarios para la comprobación de los requisitos arancelarios o no arancelarios a la importación***
(Así reformado por el artículo 32 del decreto ejecutivo N° 32456 del 29 de junio del 2005)
- h. *Valor en aduana, valor de la prima del seguro y flete y monto declarado en factura.*
- i. *Número y fecha del conocimiento de embarque.*
- j. *Régimen o modalidad aduanera solicitados.*
Cuando ingresen bultos que contengan mercancías de diferente naturaleza, éstas deberán ser descritas detallando el contenido de cada bulto

(Así adicionado por el artículo 32 del decreto ejecutivo N° 32456 del 29 de junio del 2005)



EXP-AS-DN-1914-2019
MH-DGA-AS-GER-RES-0150-2026

El Formulario Único Centroamericano hará las veces de declaración, para todos los efectos, en las condiciones que establecen las normas centroamericanas. Las disposiciones de este Reglamento respecto de la declaración aduanera son aplicables al Formulario Único Centroamericano.

(Así reformado por el artículo 23 del Decreto Ejecutivo N° 28976 de 27 de setiembre del 2000)

El resaltado no es del original.

En razón de las consideraciones anteriores, en materia sancionatoria, así como el cuadro factico inicialmente citado al inicio de este considerando, tenemos que los hechos en mención podrían corresponder a una vulneración al régimen aduanero que constituye una eventual Infracción tributaria aduanera que analizaremos de seguido.

Por su parte, en materia sancionatoria, tenemos que mediante Ley número 10271 de fecha veintidós de junio de dos mil veintidós, publicada en el diario oficial La Gaceta N° 121 del veintinueve de junio de dos mil veintidós y vigente desde ese día, se reformó la Ley 7557 Ley General de Aduanas del veinte de octubre de mil novecientos noventa y cinco, modificándose en lo que interesa, el Capítulo IV, Régimen Sancionatorio (infracciones administrativas y tributarias aduaneras), incluyendo entre otros, reforma al artículo 242 de la Ley General de Aduanas. (Reformado mediante el artículo 2° numeral 43) de la ley N° 10271 del veintiuno de marzo de dos mil veintitrés).

El artículo 231 de la Ley General de Aduanas sobre **la aplicación de sanciones**, indica en lo que nos interesa lo siguiente:

Artículo 231.- Aplicación de sanciones. *Las infracciones administrativas y las infracciones tributarias aduaneras serán sancionables, en vía administrativa, por la autoridad aduanera que conozca el respectivo procedimiento administrativo, ya sea la aduana de jurisdicción o la Dirección General de Aduanas, salvo la sanción de cierre de negocios, las infracciones administrativas sancionadas con suspensión del auxiliar de la función pública aduanera, la infracción administrativa tipificada en el artículo 238 de esta ley, la sanción de reincidencia, así como la inhabilitación de los auxiliares de la función pública*



EXP-AS-DN-1914-2019
MH-DGA-AS-GER-RES-0150-2026

aduanera, cuyo conocimiento será competencia exclusiva de la Dirección General de Aduanas.

La aplicación de las sanciones se hará conforme a las leyes vigentes en la época de su comisión. Si con posterioridad a la comisión de un hecho punible se promulga una nueva ley, aquel se regirá por la que sea más favorable al infractor, en el caso particular que se juzgue. La aplicación de las sanciones administrativas estipuladas en la presente ley es independiente de las sanciones penales, cuando el hecho también constituya un delito penal.

(...)

(Así reformado por el artículo 2° numeral 36) de la ley N° 10271 del 22 de junio del 2022)

El resaltado y subrayado no es del original.

Bajo este sentido, es necesario traer a colación lo que al respecto ha dispuesto la Sala Constitucional y la Sala III de la Corte Suprema de Justicia:

“...Sobre el particular cabe señalar, tal como lo ha hecho esta Sala en anteriores oportunidades, que la modificación legal de los hechos durante el proceso sea en la fase de instrucción, en el juicio.....en casos como en el presente no constituye una violación al debido proceso, en relación con su derivado, el derecho de intimación, en tanto la base fáctica de la acusación se mantenga incólume...” Sala Constitucional, Sentencia 5761-95

Aunado a lo anterior, en materia sancionatoria y **según la normativa vigente del hecho generador del presente caso**, tenemos que la presunta calificación legal podría corresponder a una vulneración al régimen aduanero que constituye una eventual Infracción tributaria aduanera que encuentra su asidero legal en el artículo 242 de la Ley General de Aduanas (Ley N° 9069 del 10 de setiembre del 2012, "Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria"), que indica literalmente lo siguiente:

Artículo 242. Infracción tributaria aduanera Constituirá infracción tributaria aduanera y será sancionada con una multa de dos veces los tributos dejados de percibir, toda acción u



EXP-AS-DN-1914-2019

MH-DGA-AS-GER-RES-0150-2026

omisión que signifique una vulneración del régimen jurídico aduanero que cause un perjuicio fiscal superior a quinientos pesos centroamericanos y no constituya delito ni infracción administrativa sancionable con suspensión del auxiliar de la función pública aduanera.

(Así reformado por el artículo 4° de la ley N° 9069 del 10 de setiembre del 2012, "Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria")

El resaltado y subrayado no es del original.

Sin embargo, es importante tener presente que mediante reforma a la Ley General de Aduanas según Ley N° 10271 de fecha veintiuno de marzo de dos mil veintitrés, publicada en el Diario Oficial La Gaceta N° 121 del veintinueve de junio de dos mil veintidós, Alcance 132, artículo 2° numeral 39), se modificó entre otros, el artículo 242 de la Ley N° 7557 Ley General de Aduanas del veinte de octubre de mil novecientos noventa y cinco, quedando de la siguiente manera:

***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 mil pesos centroamericanos y no constituya delito ni infracción administrativa sancionable con suspensión del auxiliar de la función pública aduanera.*

(Así reformado por el artículo 2° numeral 43) de la ley N° 10271 del 22 de junio del 2022)

El resaltado y subrayado no es del original.

Entre ambos artículos de la Ley General de Aduanas, tenemos que con la reforma a la Ley General de Aduanas **solo cambia el monto del perjuicio fiscal, pasando de los quinientos a los mil pesos centroamericanos. El resto de la Norma se mantiene igual.**

Sobre la normativa referente a las infracciones tributarias aduaneras, de conformidad con la Normativa anterior a la reforma a la Ley General de Aduanas, es decir, de conformidad con la Ley N° 9069 del 10 de setiembre del 2012, "Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria", como observamos arriba, se constituye infracción tributaria aduanera y es sancionado 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



EXP-AS-DN-1914-2019
MH-DGA-AS-GER-RES-0150-2026

fiscal superior a quinientos pesos centroamericanos. Para el caso que nos ocupa, al ser el tipo de cambio de ₡585,50 (quinientos ochenta y cinco colones con cincuenta céntimos) multiplicado por **quinientos pesos centroamericanos**, que establece el umbral para calificar en infracción tributaria aduanera y corresponde a la suma de **₡292.750,00 (doscientos noventa y dos mil setecientos cincuenta colones exactos)**, tenemos que al ser el presunto perjuicio fiscal en la DUA *pluricitada* de **₡15.756.215.68 (quince millones setecientos cincuenta y seis mil doscientos quince colones con sesenta y ocho céntimos)**, mayor al umbral indicado, **si califica en el artículo 242 de la Ley General de Aduanas** (Ley N° 9069 del 10 de setiembre del 2012, "Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria") para su investigación.

Ahora, al aplicar la Reforma a la Ley General de Aduanas del artículo 242 (Ley N° 10271 de fecha veintidós de junio de dos mil veintidós, publicada en el Diario Oficial La Gaceta N° 121 del veintinueve de junio de dos mil veintidós, Alcance 132, artículo 2° numeral 39), tenemos que el monto para constituir infracción tributaria aduanera es de **mil pesos centroamericanos**, multiplicado por el tipo de cambio del hecho generador da como resultado el umbral en colones de **₡585.500,00 (quinientos ochenta y cinco mil quinientos colones exactos)**, por lo que al ser el presunto monto del perjuicio fiscal en el despacho en cuestión de **₡15.756.215.68 (quince millones setecientos cincuenta y seis mil doscientos quince colones con sesenta y ocho céntimos)**, mayor al umbral de los mil pesos centroamericanos, **sigue calificando en el artículo 242 de la Ley General de Aduanas** para su investigación, no afectando la reforma a la Ley General de Aduanas al presente caso, **pudiéndose continuar el procedimiento administrativo sancionatorio al tenor de la Normativa Aduanera, de conformidad con el artículo 231 y 242 (Ley N° 9069 del 10 de setiembre del 2012, "Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria") supra citados.**

Aclarado lo anterior, es relevante aplicar con ciertos matices, teorías y normas penales al Derecho administrativo sancionatorio, lo anterior de acuerdo a los principios y garantías constitucionales aplicables en el Derecho penal y por ende en el derecho administrativo sancionatorio, razón por la cual seguidamente resulta relevante analizar los diferentes estadios de la Teoría del Delito misma que se compone de los principios de **tipicidad, antijuridicidad, y culpabilidad**, razón por la cual seguidamente serán analizados.



EXP-AS-DN-1914-2019
MH-DGA-AS-GER-RES-0150-2026

En consecuencia, en razón del citado **Principio de Tipicidad**, los administrados deben tener la certeza respecto de cuáles conductas son prohibidas, así como las consecuencias de incurrir en ellas, confiriendo mediante las disposiciones legales, una clara y estricta correlación entre el tipo y la sanción que se impone, siendo preciso para ello que dichas disposiciones contengan una estructura mínima que indique quién puede ser el sujeto activo y cuál es la acción constitutiva de la infracción. (Ver Dictamen de la Procuraduría General de la República N° C-142-2010). Debido a este Principio de Tipicidad, derivación directa del Principio de Legalidad, tanto las infracciones administrativas como las sanciones producto de ese incumplimiento, deben encontrarse previamente determinadas por Ley, respetando el derecho fundamental expresado mediante la regla "*nullum crimen nulla poena sine lege*" contemplada en los artículos 39 de la Constitución Política y 124 de la Ley General de la Administración Pública, la cual, además de manifestar la exigencia de una reserva de ley en materia sancionatoria, comprende también el Principio de Tipicidad, como una garantía de orden material y alcance absoluto que confiera el derecho del administrado a la seguridad jurídica, a fin de que pueda tener la certeza de que únicamente será sancionado en los casos y con las consecuencias previstas en las normas. Lo anterior, refiere a una aplicación restrictiva de las normas sancionadoras, suponiendo por ende, la prohibición de realizar una interpretación extensiva o análoga como criterios integradores ante la presencia de una laguna legal. (Ver sentencia N° 000121-F-S1-2011 de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia)

Es así que, para poder definir la responsabilidad en el presente asunto, debe determinarse, de conformidad con lo indicado, no solo la conducta constitutiva de la infracción regulada en la norma *supra* transcrita que se considera contraria a Derecho, sino también es necesario clarificar quién es el sujeto infractor, esto es, el sujeto activo de la infracción.

Sujeto: Teniendo presente que el esquema general sobre responsabilidad en materia de infracciones gira en torno a los deberes y obligaciones impuestos por el ordenamiento jurídico aduanero, de forma tal que quien los cumpla no podrá ser sancionado, pero quien los vulnere o incumpla deberá responder por tal incumplimiento de conformidad con el artículo 230 de la Ley General de Aduanas en el eventual caso que la Administración estime que debe abrir un procedimiento tendiente a imponer la



EXP-AS-DN-1914-2019
MH-DGA-AS-GER-RES-0150-2026

sanción citada, por haber constatado los hechos y circunstancias particulares del caso, haciendo la subsunción de la actuación en el tipo normativo de la infracción, de la norma transcrita con toda claridad se extrae, que debe efectuarlo contra el sujeto que corresponda de conformidad con la ley.

Por tanto, el sujeto activo es cualquier persona que adecue su conducta a lo establecido por la norma. Así las cosas, no existe duda de que el auxiliar en cuestión, es decir el señor **Federico Zúñiga Gómez**, cédula de identidad número **3-0212-0830**, código **DGA 194**, agente de Aduanas del Auxiliar de la función pública **Agencia de Aduanas Servicios Neptuno Sociedad Anónima**, en su condición de agente de Aduanas, que en todo caso tiene la condición de Auxiliar de la Función Pública Aduanera, definido por la ley como aquellas *“personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, que participen habitualmente ante el Servicio Nacional de Aduanas, en nombre propio o de terceros, en la gestión aduanera.”* (Artículo 28 de la Ley General de Aduanas) puede ser autor de dicha infracción, no presentándose ningún problema en ese sentido.

Descripción de la Conducta: Para la aplicación de la norma citada corresponde verificar cuáles son los presupuestos básicos para su aplicación. De principio es una norma que contiene varias conductas como ocurre en la mayoría del articulado de la ley aduanera. Parte de una acción u omisión realizada que se relaciona con una obligación exigida por la normativa y para su cumplimiento se debe dar de las siguientes posibles formas:

1. *que infrinja el régimen jurídico aduanero.*
2. *que cause perjuicio mayor de \$500¹.*
3. *que no sea delito.*
4. *que no esté sancionada con suspensión del auxiliar de la función pública aduanera.*

En relación con el primero de los elementos de la acción descrita por el tipo, se constata que la conducta que se le atribuye como reprochable al señor Federico Zúñiga Gómez, cédula de identidad número 3-0212-0830, código DGA 194, agente de Aduanas del

¹ Artículo 242 de la Ley General de Aduanas (Ley N° 9069 del diez de septiembre de dos mil doce, "*Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria*").



EXP-AS-DN-1914-2019
MH-DGA-AS-GER-RES-0150-2026

Auxiliar de la función pública Agencia de Aduanas Servicios Neptuno Sociedad Anónima, está debidamente tipificada, toda vez que en la Declaración Aduanera de Importación número 005-2019-339834 de fecha de aceptación diez de julio de dos mil diecinueve se presentó a despacho la cantidad de 417 bultos, conteniendo en lo conducente *queso procesado en paquetes con 40 rebanadas, marca Prolacsa* con un valor aduanero de \$36.083.00, amparado al Tratado General de Integración Económica Centroamericana y declarando una obligación tributaria aduanera por un monto de ₡2.748.286.05 (dos millones setecientos cuarenta y ocho mil doscientos ochenta y seis colones con cinco céntimos). (Folios del 18 al 23)

Como parte de los procesos de control y fiscalización, a la Declaración Única Aduanera de importación número 005-2019-339834 de fecha de aceptación diez de julio de dos mil diecinueve le correspondió revisión en canal rojo, en dicha revisión el funcionario aduanero señala en lo conducente que el Formulario Aduanero Único Centroamericano (FAUCA) referencia N° DE2019062858586-2 O presentado tanto en original como en imagen adjunta en el archivo código 0079 (0001-J310105924235DOCDE20190628585862OR23475.TIF), se tiene que el documento o DUCA-F en la casilla N° 57 que corresponde: **firma, fecha y sello del funcionario autorizado** de la Dirección General de Aduanas o de la aduana de salida, **NO contiene los datos solicitados** en la casilla descrita anteriormente, o sea **no cumple con las formalidades establecidas en el instructivo de llenado**, por tal motivo dicho documento no podría ser considerado válido para amparar el trato preferencial solicitado.

Es importante indicar, que en la etapa recursiva el señor Federico Zúñiga Gómez, cédula de identidad número 3-0212-0830, agente de Aduanas, código DGA 194, del Auxiliar de la función pública Agencia de Aduanas Servicios Neptuno Sociedad Anónima, cédula jurídica número 3-101-05924235 en representación del importador Corporación Pipasa Sociedad de Responsabilidad Limitada, cédula jurídica número 3-102-01293322 presenta la gestión número 9064 de fecha de recibido dieciséis de agosto de dos mil diecinueve donde en lo conducente hacen entrega del DUCA en su condición de original, indicando que se encuentra debidamente firmado por el funcionario de la Aduana de Panamá. Agregando que el rechazo de dicho documento en el proceso de revisión física consistió en la falta de firma por parte del funcionario de la Aduana



EXP-AS-DN-1914-2019
MH-DGA-AS-GER-RES-0150-2026

de salida, en la casilla número 57, situación que fue a criterio del agente, plenamente subsanado.

Sin embargo, tal y como se indicó en la resolución número RES-AS-DN-3447-2019 de las nueve horas con cuarenta y tres minutos del cinco de septiembre de dos mil diecinueve que conoció el recurso de reconsideración contra el acto administrativo de ajuste tributario, la situación que motivó la desaplicación del trato arancelario preferencial del acuerdo Comercial de cita, fue la presentación de un documento **inválido e ineficaz**, el cual no es susceptible de rectificación al tenor del artículo 23 del Reglamento del Tratado. Por lo que la presentación del mismo formulario con algunas anotaciones adicionales y con fechado retroactivo, no varía el presente asunto.

Dicha tesis fue respaldada por el Tribunal Aduanero Nacional, quien mediante su Voto número 2019-452 y sentencia número 376-2019 de las nueve horas con doce minutos del dieciocho de noviembre de dos mil diecinueve, resuelve por mayoría **declarar sin lugar el recurso**, dando en consecuencia por confirmada la resolución recurrida y agotada la vía administrativa.

Así las cosas, se procedió a la desaplicación del trato arancelario preferencial que otorga el Tratado General de Integración Económica Centroamericana a las mercancías amparadas a la Declaración Única Aduanera número 005-2019-339834 de fecha de aceptación diez de julio de dos mil diecinueve, generando en consecuencia una diferencia en la Obligación Tributaria Aduanera, que modifica el monto declarado de ₡2.748.286.05 (dos millones setecientos cuarenta y ocho mil doscientos ochenta y seis colones con cinco céntimos) al monto correcto de ₡18.504.501.73 (dieciocho millones quinientos cuatro mil quinientos un colones con setenta y tres céntimos) originando en consecuencia una diferencia a favor del Fisco en el pago de los tributos insolutos por la suma de ₡15.756.215.68 (quince millones setecientos cincuenta y seis mil doscientos quince colones con sesenta y ocho céntimos). Monto que a la fecha fue respaldado mediante Garantía de Cumplimiento.

Para comprender las razones por las cuales la acción de presentación de la declaración aduanera con errores tan serios como lo es la **presentación y transmisión de un documento de origen inválido para optar por el trato arancelario preferencial al tenor del Tratado General de Integración Económica Centroamericana**,



EXP-AS-DN-1914-2019
MH-DGA-AS-GER-RES-0150-2026

además de la diferencia causada en la obligación tributaria aduanera, por la desaplicación del acuerdo comercial, en mención efectuada por el agente aduanero y caracterizada *supra* vulnera el régimen jurídico aduanero.

Debe tenerse presente que la declaración aduanera constituye el medio establecido para destinar las mercancías, de forma tal que es el consignatario a través de la declaración, el que libre y voluntariamente escoge las diferentes destinaciones a que pueden quedar sujetas las mercancías que se encuentren bajo control aduanero (ver artículo 109 de la Ley General de Aduanas y 237 del Reglamento a la Ley General de Aduanas), cuya presentación le corresponde por regla general al agente aduanero, responsabilidad que le es establecida por el numeral 86 de la Ley General de Aduanas, en el cual establece de forma específica los datos y requisitos (firma del Certificado de Origen por persona autorizada y otros datos) que se consideran necesarios para **determinar la validez del Certificado de origen y consecuentemente su obligación tributaria aduanera**, dentro de los cuales, se encuentran precisamente la presentación de los datos y exigencias correctas del despacho, y no en este caso en particular, la declaración presentada por el agente con las falencias demostradas, según se describió arriba.

Es decir, de conformidad con el cuadro factico *supra* citado y en razón de las indicaciones expuestas no puede considerarse la presentación y transmisión de un Certificado de origen inválido, omiso en el cumplimiento de las formalidades establecidas en el instructivo de llenado, para optar por el trato arancelario preferencial al tenor del Tratado General de Integración Económica Centroamericana, y la diferencia causada en la obligación tributaria aduanera, por la desaplicación del acuerdo comercial de cita, como un error menor o, de hecho.

De esta forma, es evidente que el Ordenamiento Jurídico Aduanero ha establecido de forma específica los datos que deben rendirse por medio de la declaración aduanera, documento con base en el cual se formaliza la entrada o salida de mercancía del territorio nacional y su destinación al régimen requerido, poseyendo un carácter condicionante del despacho aduanero, individualizando, cuantificando y valorando la mercancía, siendo que los datos que la misma proporciona, permiten a la Autoridad Aduanera el control, entre otros, de los elementos de la obligación tributaria aduanera y



EXP-AS-DN-1914-2019
MH-DGA-AS-GER-RES-0150-2026

que finalmente incidirán en la recaudación en favor del Erario Público, siendo que a *contrario sensu*, la presentación de la declaración aduanera con los fallos en información esencial como lo es la presentación y transmisión de un documento de origen inválido para optar por el trato arancelario preferencial al tenor del Tratado General de Integración Económica Centroamericana, **omiso en las formalidades establecidas en el instructivo de llenado**, además de la diferencia causada en la obligación tributaria aduanera, por la desaplicación del acuerdo comercial; se aleja de las disposiciones que la legislación ha señalado como necesarios, repercutiendo negativamente en la recaudación.

En todos los casos se debe cumplir una condición esencial que exige el tipo y es que cada conducta realizada en contra del ordenamiento jurídico aduanero requiere que cause un “perjuicio fiscal”, **estimándose como una disminución en la Obligación Tributaria Aduanera que legalmente corresponde**, por alteración de alguno de sus elementos y no tipifique como delito o suspensión del agente.

Por tanto, la tramitación de la Declaración Aduanera de Importación de referencia, obligaba a quien la realizó, en su condición de agente aduanero auxiliar de la función pública aduanera, a la correcta presentación de esta, con toda la información requerida por la normativa para determinar la obligación tributaria aduanera. Así las cosas, en el presente caso, al haberse transmitido incorrectamente para las mercancías presentadas a despacho, **un documento de origen inválido para optar por el trato arancelario preferencial al tenor del Tratado General de Integración Económica Centroamericana**, además de la diferencia causada en la obligación tributaria aduanera mayor a quinientos pesos centroamericanos, por la **desaplicación del acuerdo comercial**, constituyen una infracción administrativa, lo anterior en estricta aplicación de la legislación aduanera, por lo que es evidente que dicha acción quebrantó el régimen jurídico aduanero.

Por lo tanto, aún y cuando el auxiliar de la función pública tenía a su alcance las herramientas y conocimientos como profesional de la materia para declarar correctamente, así como los documentos con base en los cuales declarar correctamente el DUA, que son los documentos en los que se basa para realizar la declaración aduanera que es transmitida al sistema TICA, este desatendió su proceder, al transmitir un Certificado de Origen inválido, pudiendo



EXP-AS-DN-1914-2019
MH-DGA-AS-GER-RES-0150-2026

evidenciar el desapego del mismo a los lineamientos normativos establecidos por el Acuerdo Comercial de cita y la Normativa Aduanera vigente.

Según los hechos aquí investigados referente con la tramitación de la declaración efectuada por el señor Federico Zúñiga Gómez, cédula de identidad número 3-0212-0830, código DGA 194, agente de Aduanas del Auxiliar de la función pública Agencia de Aduanas Servicios Neptuno Sociedad Anónima estamos ante una vulneración al régimen jurídico aduanero, siendo que fue presentado y transmitido un certificado de origen inválido para optar por el trato arancelario preferencial al tenor del Tratado General de Integración Económica Centroamericana, por **no contener la firma, fecha y sello del funcionario autorizado de la Dirección General de Aduanas o de la aduana de salida, NO cumpliendo con las formalidades establecidas en el instructivo de llenado**, además de la diferencia cuantiosa causada en la obligación tributaria aduanera, por la desaplicación del acuerdo comercial, siendo en consecuencia una acción de ajuste en el control inmediato que generó una **vulneración del régimen jurídico aduanero causando un perjuicio fiscal superior a quinientos pesos centroamericanos**, constituyéndose lo anterior en desatenciones sobre aspectos que específicamente se encuentran dispuestos por la legislación aduanera y que incidieron directamente sobre la obligación tributaria aduanera declarada con saldo insoluto de varios millones de colones.

En conjunción de lo expuesto de la conducta típica que se desarrolló *supra*, dichas acciones encuadran, en la que establece una multa de dos veces los tributos dejados de percibir por el Fisco al que **"transmita la información necesaria para determinar la obligación tributaria aduanera, generando una vulneración del régimen jurídico aduanero que causara un perjuicio fiscal superior a quinientos pesos centroamericanos (dólares)²"** por lo que se tiene por cumplida la tipicidad como elemento *sine qua non* para la imposición de la sanción de multa.

Referencia aparte merece la relación de imputabilidad (hecho-autor) que permite acreditar el hecho dañoso a una determinada entidad o

² Artículo 242 de la Ley General de Aduanas (Ley N° 9069 del diez de septiembre de dos mil doce, "Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria").



EXP-AS-DN-1914-2019
MH-DGA-AS-GER-RES-0150-2026

persona como sujeto activo de la infracción, que sería quien figure como declarante en la respectiva declaración y que en el presente caso, recae en el señor Federico Zúñiga Gómez, cédula de identidad número 3-0212-0830, código DGA 194, agente de Aduanas del Auxiliar de la función pública Agencia de Aduanas Servicios Neptuno Sociedad Anónima, que como obligado participante en su calidad de agente aduanero actúa representando a su cliente, constando en autos que realizó el despacho de las mercancías (declarante), y es él quien transmitió la Declaración Única Aduanera número 005-2019-339834 de fecha de aceptación diez de julio de dos mil diecinueve a través del sistema TICA.

Sanción: Respecto al tema de la pena o sanción impuesta con base en el artículo 242 de la Ley General de Aduanas, resulta claro que el legislador en forma expresa sancionó con una multa de dos veces los tributos dejados de percibir, a la persona física o jurídica, auxiliar o no de la función pública aduanera que presente o transmita los documentos, la información referida en el inciso anterior o la declaración aduanera, con errores u omisiones que causen perjuicio fiscal, superior a los quinientos pesos centroamericanos³, como sucedió en el presente asunto.

Es claro que en la especie, **se da un perjuicio fiscal** y el mismo se consuma desde el momento en que el agente aduanero transmite y presenta un certificado de origen inválido para optar por el trato arancelario preferencial al tenor del Tratado General de Integración Económica Centroamericana, causando con ello una vulneración del régimen jurídico aduanero, generando un perjuicio fiscal superior a los quinientos pesos centroamericanos.

Por otro lado, como ya se indicó *ut supra*, para el caso concreto **no es admisible un error de hecho** realizado por parte del agente aduanero como profesional auxiliar de la función pública aduanera, contando con su formación como profesional de la materia y teniendo las condiciones para la presentación habitual en los trámites, los regímenes y las operaciones aduaneras, al transmitir incorrectamente para las mercancías amparadas a la Declaración Única Aduanera número 005-2019-339834 de fecha de

³ Artículo 242 de la Ley General de Aduanas (Ley N° 9069 del diez de septiembre de dos mil doce, "*Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria*").



EXP-AS-DN-1914-2019
MH-DGA-AS-GER-RES-0150-2026

aceptación diez de julio de dos mil diecinueve, un Certificado de origen inválido para optar por el trato arancelario preferencial al tenor del Tratado General de Integración Económica Centroamericana, para el despacho en cuestión y cancelando por su desaplicación, un monto menor al que correspondía por concepto de impuestos, habida cuenta de que el hecho ilícito se alcanza en el momento mismo en que se efectúa la declaración, dado que la falta de veracidad o exactitud de las declaraciones atenta contra la falta de ingreso al Erario Público del importe correspondiente por tributos, cuya percepción le está encomendada como parte de sus funciones al Servicio Nacional de Aduanas.

Respecto al monto de dicho perjuicio, no cabe duda de que la diferencia en la suma de impuestos que se derivó por la presentación y transmisión de un Certificado de origen inválido para optar por el trato arancelario preferencial al tenor del Tratado General de Integración Económica Centroamericana, en la Declaración única Aduanera número 005-2019-339834 de fecha de aceptación diez de julio de dos mil diecinueve, generó un perjuicio fiscal mayor a quinientos pesos centroamericanos, ya que el monto o diferencia de impuestos desaplicados fue de **¢15.756.215.68 (quince millones setecientos cincuenta y seis mil doscientos quince colones con sesenta y ocho céntimos)**. En virtud de lo anterior, se procedió a informar al importador sobre los cambios realizados a la DUA mediante la notificación de TICA 90502 de fecha diecinueve de julio de dos mil diecinueve.

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

Otra de las condiciones que la norma infraccional establece es que la acción no sea constitutiva de delito. Sobre el particular no consta en expediente ningún elemento del cual se pueda presumir que se está ante un posible delito, en virtud de lo cual se estime que el asunto



EXP-AS-DN-1914-2019
MH-DGA-AS-GER-RES-0150-2026

deba ser trasladado a la sede penal, como autoridades competentes para la valoración respectiva, de conformidad con lo prescrito por el numeral 229 de la Ley General de Aduanas, ya que no se desprende de los autos intencionalidad en la acción anómala del agente, como para entrar a considerar la remisión del asunto a los Tribunales penales.

Es decir, sobre el elemento del tipo que dispone que la conducta imputada no sea delito, tenemos que en los hechos investigados no se aprecia acciones que demuestren actuaciones de mala fe o elusión del control aduanero o señalen intenciones de engaño o ardid, de simulación de hechos falsos o de deformación u ocultamiento de hechos verdaderos, para obtener un beneficio patrimonial, por lo que no estamos ante la presencia de un delito aduanero.

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

Así las cosas, la conducta aquí investigada del agente aduanero se adecúa en términos objetivos a las condiciones del tipo establecido por el artículo 242 de la Ley General de Aduanas⁴, por corresponder a una **acción de ajuste en el control inmediato que significó una vulneración del régimen jurídico aduanero que causó un perjuicio fiscal superior a los quinientos pesos centroamericanos**; restando a continuación analizar su configuración subjetiva.

Respecto de la **Antijuridicidad**, ésta se constituye en un atributo con que se califica un comportamiento típico, para señalar que el mismo resulta contrario al ordenamiento jurídico, constituyendo de esta forma uno de los elementos esenciales del ilícito administrativo. Por

⁴ Artículo 242 de la Ley General de Aduanas (Ley N° 9069 del diez de septiembre de dos mil doce, "*Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria*").



EXP-AS-DN-1914-2019
MH-DGA-AS-GER-RES-0150-2026

ende, si la conducta que presuntamente se le imputa al agente de aduanas de cita, corresponde a una tipificada como infracción, solo podrá ser sancionada si después de esta investigación se logrará determinar un comportamiento contrario al régimen jurídico.

Esto ocasiona que deba realizarse un análisis de las posibles causas de justificación, con el fin de descartar que no exista, en la conducta que se pretende imputar al interesado, alguna de dichas causales justificativas, pues de haber alguna, esto ocasionaría que no se pueda exigir responsabilidad por la conducta presuntamente desplegada.

Así, la responsabilidad deriva del acto de la persona que debiendo obrar con cuidado no lo hace siendo que por culpa inobserva el deber de cuidado y por tanto debe asumir su responsabilidad por violar la ley poniendo en peligro el bien jurídico tutelado, por lo que debe realizarse un análisis de la culpa.

Particularmente, tenemos que el agente de aduanas no declaró correctamente la DUA, ya que transmitió y presentó un certificado de origen inválido para el trato arancelario preferencial al tenor del Tratado General de Integración Económica Centroamericana, causando con ello un perjuicio fiscal superior a los quinientos pesos centroamericanos. Por lo que en el control inmediato se determinaron dichas irregularidades y se procedió a rectificar la DUA. Generando dicho ajuste por desaplicación del TLC en mención, una diferencia insoluta en la obligación tributaria aduanera, causando como ya se indicó, un perjuicio fiscal superior a los quinientos pesos centroamericanos.

Error del cual se tuvo conocimiento a raíz de la actuación de la Autoridad Aduanera en el control inmediato durante el despacho de las mercancías. No obstante lo anterior, debe realizarse una valoración de la conducta del posible infractor, lo cual requiere necesariamente del análisis de la voluntad del sujeto que cometió la conducta ya objetivamente tipificada, su intención o bien la previsibilidad que él mismo tuvo del resultado final, dado que existe una relación inseparable entre el hecho tipificado y el aspecto intencional del mismo.

En la especie, ciertamente no existe duda que el imputado, en su condición de agente aduanero especialista en la materia y cuya



EXP-AS-DN-1914-2019
MH-DGA-AS-GER-RES-0150-2026

intervención resulta de obligado acatamiento según lo dispuesto por el numeral 37 de la Ley General de Aduanas, fue quien elaboró la Declaración Aduanera con los datos que se han reputado incorrectos, por cuanto siendo que declara erróneamente las mercancías amparadas erróneamente a un certificado de origen inválido para el despacho en cuestión, identificado en el control inmediato y que debió ajustarse.

Asimismo, de acuerdo a las circunstancias profesionales del mismo, es claro que conocía los deberes a que estaba sujeto y las consecuencias de su conducta, aspecto que de seguido se desarrollará, bastando a los efectos dejar establecido que en razón de ello pudo prever el resultado en caso de no realizar la declaración de los datos correctamente, pero no existe prueba en expediente que permita tener por demostrado que la actuación del señor Federico Zúñiga Gómez, cédula de identidad número 3-0212-0830, código DGA 194, agente de Aduanas del Auxiliar de la función pública Agencia de Aduanas Servicios Neptuno Sociedad Anónima haya sido cometida con intención, esto es, que haya presentado la declaración de marras con errores u omisiones en forma deliberada, pretendiendo burlar al Fisco y queriendo ese resultado.

Así las cosas y de acuerdo al caso bajo estudio, vemos como el agente de aduanas, al ser *munera pública* tiene la obligación de consignar datos ciertos en la declaración aduanera, que haya previamente verificado antes de realizar dicha declaración que se realiza bajo fe de juramento, que se presume de válida en los términos del párrafo segundo del artículo 33 de la Ley General de Aduanas, antes citado.

En el presente caso se logra demostrar en la especie la configuración de la culpa en el actuar del agente, existiendo una clara y directa relación de causalidad entre la presentación (por parte del agente de cita) de la DUA y su **transmisión de un certificado de origen inválido para el trato arancelario preferencial al tenor del Tratado General de Integración Económica Centroamericana, causando con ello un perjuicio fiscal superior a los quinientos pesos centroamericanos**, por lo que la **falta de diligencia** del señor Federico Zúñiga Gómez, cédula de identidad número 3-0212-0830, código DGA 194, agente de Aduanas del Auxiliar de la función pública Agencia de Aduanas Servicios Neptuno Sociedad Anónima devino en perjuicio fiscal establecido por el tipo infraccional. Como profesional en la materia, el inculpado tenía la obligación de presentar y declarar



EXP-AS-DN-1914-2019
MH-DGA-AS-GER-RES-0150-2026

correctamente la Declaración Aduanera que nos ocupa, dado que la misma resulta ser auto determinada, por lo que se rige por el principio de veracidad y exactitud de la manifestación de la mercancía que es objeto de una operación o destinación aduanera.

Por lo tanto, partiendo del principio de buena fe y responsabilidad de las actuaciones del agente, al cual se le ha delegado parte de la gestión aduanera, éste ha asumido un régimen de responsabilidad no sólo frente a su cliente (importador) sino también ante el Fisco, por el ejercicio de su representación legal. Dentro de ese orden de ideas, los agentes aduaneros están sujetos de manera directa a los deberes y obligaciones que le impone la ley en virtud de su carácter de manera pública, habiéndose establecido de forma clara y directa el ámbito de su responsabilidad, por lo que al definirse tan manifiestamente la misma, el régimen de obligaciones revierte un especial carácter por la condición propia de estos sujetos. Es por ello que del Ordenamiento Jurídico Aduanero, derivan una serie de deberes determinados para el agente aduanero, en virtud de una relación jurídica preestablecida, que la doctrina ha llamado: relaciones de sujeción especial o relaciones especiales jurídico-administrativas como es, entre otras, la existente entre la Administración Aduanera y el auxiliar de la función pública.

En virtud de la relación de sujeción o supremacía especial, existe una responsabilidad concreta del auxiliar, y como consecuencia de esa relación previa administrativa es que el agente está conminado a una serie de obligaciones y deberes precisamente por ser un asesor de comercio internacional y aduanero, cogestor en la determinación y pago de las obligaciones tributarias, debiendo efectuar la declaración bajo fe de juramento, siendo que las funciones o actividades que realizan y la confianza depositada en su gestión, **comportan alta responsabilidad fiscal.**

Con base en lo expuesto, tenemos que aún y cuando el señor Federico Zúñiga Gómez, cédula de identidad número 3-0212-0830, código DGA 194, agente de Aduanas del Auxiliar de la función pública Agencia de Aduanas Servicios Neptuno Sociedad Anónima, como profesional en la materia, tenía el conocimiento para efectuar la Declaración Aduanera de cita correctamente, además que los agentes aduaneros cuentan con una serie de herramientas para realizar comedidamente las declaraciones aduaneras, con base en las características propias de cada una de las mercancías, además



EXP-AS-DN-1914-2019
MH-DGA-AS-GER-RES-0150-2026

de la posibilidad de revisar según la configuración del caso concreto, los documentos que amparaban la importación que nos ocupa, además del conocimiento de embarque, la factura comercial, la lista de empaque, entre otros, **también el Certificado de origen cuando dichas mercancías pretendan trato arancelario preferencia la tenor de determinado Acuerdo Comercial**, siendo obligación del agente haber cumplido con el procedimiento reglado. Es claro que objetivamente se omitió un deber de cuidado, y subjetivamente se prescindió de los medios que el propio Ordenamiento Jurídico tiene dispuestos para cumplir con ese deber, todo ello consciente y voluntariamente, pese a que el resultado era previsible, máxime la condición profesional del administrado, es decir, el mismo conocía que de no contar con toda la información necesaria y **correcta**, lo mismo que los documentos que amparaban la importación, se podría producir una incorrecta declaración que podría acarrear una errada determinación de la obligación tributaria aduanera y por ende **ocasionaría un perjuicio al Fisco**, siendo que la observancia del agente aduanero de una conducta conforme a derecho hubiera evitado el daño, por lo que es claro en la especie el vínculo de causalidad entre omisión al deber de cuidado y resultado. Por tanto, **el resultado era perfectamente previsible y evitable por parte del sujeto activo de la infracción, de haber atendido el deber de cuidado que le era exigible.**

Esto ocasiona que deba realizarse un análisis de las posibles causas de justificación, con el fin de descartar que no exista, en la conducta desplegada por el inculpado, alguna de dichas casuales justificativas, pues de haber alguna, esto ocasionaría que no se pueda exigir responsabilidad por la conducta desplegada.

En el caso que nos ocupa no estaríamos en presencia de un simple error material, pues no parece ser un error manifiesto, ostensible e indiscutible, implicando por sí solo la evidencia del mismo, sin mayores razonamientos y exteriorizándose por su sola contemplación, ni sería una mera equivocación elemental, una errata, etc., como serían los errores mecanográficos, defectos en la composición tipográfica, entre otros.

Vista la conducta del agente aduanero, se puede determinar que no opera estas eximentes de responsabilidad, **pues los efectos de la transmisión del certificado de origen inválido y su perjuicio fiscal, por la desaplicación del trato arancelario preferencial**, ya fueron clara y



EXP-AS-DN-1914-2019
MH-DGA-AS-GER-RES-0150-2026

ampliamente detallados *supra*, y de las pruebas adjuntas al expediente administrativo de marras se colige que la auxiliar de la función pública aduanera de cita, incumplió de forma negligente con su deber de suministrar la información y los datos necesarios para determinar la obligación tributaria aduanera de las mercancías de marras, generando con ello un perjuicio fiscal superior a los quinientos pesos centroamericanos, estando obligado a ello dados sus deberes y responsabilidades impuestas por el ordenamiento jurídico a los agentes aduaneros.

De igual forma se colige que no ha existido fuerza mayor ni caso fortuito⁵, dado que la situación acaecida en el presente asunto **era totalmente previsible**, pues dependía de la voluntad del agente aduanero, y además, **pudo evitarse, tomándose las medidas necesarias con el certificado de origen para efectuar correctamente la declaración aduanera**, y que los errores señalados en apartados anteriores no se dieran.

Finalmente, el bien jurídico protegido, que es la Hacienda Pública, se vio violentado por el incumplimiento de deberes del agente aduanero, pues con esto desprotegió el Erario. Y esto se vio manifestado al descubrirse no procedente el certificado de origen inválido transmitido en la declaración aduanera, y desaplicado, generando con ello perjuicio fiscal, pues de otra forma esto no se habría determinado y la potencial afectación al bien jurídico tutelado habría quedado oculta. Por ende, citemos al Tribunal Aduanero Nacional en la Sentencia 401-2015 de amplia cita en esta resolución, al señalar:

“Es decir, el perjuicio al patrimonio de la Hacienda Pública se causó, se consumó en el momento mismo en que el agente aduanero consignó en forma errónea los datos concernientes a la importación de referencia, cancelando en consecuencia un monto menor al que correspondía por concepto de impuestos. Lo que sucedió en forma posterior, fue por la acción preventiva de la Aduana, donde demostró su capacidad práctica de

⁵ Se entiende la Fuerza Mayor como un evento o acontecimiento que no se ha podido prever, o que siendo previsto no ha podido resistirse. El Caso Fortuito es un 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. *Ver Diccionario Jurídico Elemental de Guillermo Cabanellas, pág. 174; y Derecho Penal, Tomo I, Parte General, Volumen Segundo, pág. 542, de Eugenio Cuello Calón.*



EXP-AS-DN-1914-2019
MH-DGA-AS-GER-RES-0150-2026

detectar el ilícito mediante el debido control, sin embargo, el agente ya había consumado su anomalía.”

Elemento subjetivo del Tipo: Son características y actividades que dependen del fuero interno del sujeto que se investiga y son tomados en cuenta para describir tipo legal de la conducta por eso estos elementos tienen que probarse y se circunscriben básicamente al dolo y la culpa.

El dolo es la voluntad consciente, encaminada u orientada a la perpetración de un acto que la ley tipifica como delito. Por su parte la culpa, de igual forma se debe individualizar en una conducta, pero el tipo culposo no individualiza la conducta por la finalidad sino porque en la forma en que se obtiene esa finalidad se viola un deber de cuidado de allí que existen varias formas de culpa:

1.- Imprudencia: Afrontar un riesgo de manera innecesaria pudiendo evitarse (hacer de más).

2.- Negligencia: Implica una falta de actividad que produce daño (no hacer).

3.- Impericia: Se presenta en aquellas actividades que para su desarrollo exigen conocimientos técnicos especiales (no saber hacer).

4.- Inobservancia de Reglamentos: implica 2 cosas; conociendo las normas estas sean vulneradas implicando "Imprudencia"; o se desconozcan los reglamentos debiendo conocerse por obligación implicando "*Negligencia*".

Para el caso concreto, a pesar que no se tiene por demostrado en la especie que la actuación del agente aduanero, haya sido cometida con dolo, esto es, que haya presentado la declaración de marras con error u omisión en forma intencional, pretendiendo burlar al Fisco y queriendo ese resultado, sin embargo, sin lugar a dudas tal infracción sí se puede imputar a **título de culpa**, entendiendo por tal conforme a la doctrina “...la falta a un deber objetivo de cuidado que causa directamente un resultado dañoso previsible y evitable...”, fundamentándose el reproche personal contra el autor que no ha omitido la acción antijurídica aunque podía hacerlo, aspecto que puede verificarse en el expediente de conformidad con el análisis



EXP-AS-DN-1914-2019
MH-DGA-AS-GER-RES-0150-2026

jurídico realizado respecto a las responsabilidades que el Ordenamiento Jurídico Aduanero le había impuesto al agente investigado en su condición de auxiliar de la función pública aduanera, así como con los documentos que constan en expediente, existiendo una clara y directa relación de causalidad entre la presentación y transmisión de la declaración incorrecta por haber transmitido y presentado un Certificado de origen inválido para el trato arancelario preferencial al tenor del Tratado General de Integración Económica Centroamericana, en la Declaración Única Aduanera número 005-2019-339834 de fecha de aceptación diez de julio de dos mil diecinueve, generando un perjuicio fiscal, que tuvo que ser corregido mediante ajuste en el control inmediato, hecho que fue impugnado y garantizado mediante Garantía de cumplimiento de los impuestos en cuestión.

Por lo tanto, la responsabilidad descansa en el libre albedrío, que es la facultad humana de dirigir la conducta según los dictados de la razón propia y de la voluntad del individuo, siendo que bajo esta premisa, el agente aduanero actuó con plena libertad a la hora de declarar bajo la fe de juramento un requisito indispensable en el DUA con error, específicamente ante la transmisión de un certificado de origen inválido para el trato arancelario preferencial al tenor del Tratado General de Integración Económica Centroamericana, causando con ello un perjuicio fiscal superior a los quinientos pesos centroamericanos, lo anterior con pleno conocimiento de las obligaciones que le eran exigidas.

Asimismo, no consta en expediente prueba para determinar la existencia de cualquier circunstancia que incidiera en la facultad de comprensión y en la capacidad de voluntad del sujeto acusado en relación con el ilícito infraccional, por lo que el mismo contaba al momento de presentar la documentación que respaldaba su declaración, con sus capacidades cognitivas y volitivas para comprender el carácter e implicaciones de las consecuencias de no cumplir con el deber de cuidado de elaborar correctamente la declaración que bajo fe de juramento prestaba, por lo que el agente posee la requerida capacidad de culpabilidad.

Por lo tanto, no se configura en el despliegue de las actuaciones del señor Federico Zúñiga Gómez, cédula de identidad número 3-0212-0830, código DGA 194, agente de Aduanas del Auxiliar de la función pública Agencia de Aduanas Servicios Neptuno Sociedad Anónima la



EXP-AS-DN-1914-2019
MH-DGA-AS-GER-RES-0150-2026

existencia de desconocimiento o ignorancia en torno al carácter ilícito del hecho, siendo que dada la condición que el mismo ostenta como auxiliar de la función pública, conocía que las circunstancias no permitían la declaración de los elementos de la obligación tributaria aduanera en los términos efectuado, estando lejos de poder suponer que su conducta no era prohibida. De los autos se logra constatar que el agente aduanero siempre tuvo claro su régimen de responsabilidad y lo que su incumplimiento implicaba, teniéndose por acreditado que concurría en el agente aduanero acusado el conocimiento actual de la ilicitud del acto imputado, mismo que como se analizó, se configura en una falta a su deber de cuidado; siendo que el sujeto activo de la infracción acusada, tuvo la posibilidad real de conocer el injusto, estando al tanto de su deber de ajustar su declaración a los lineamientos del Ordenamiento Jurídico Aduanero, sabiendo que la observancia de la norma le era exigible.

El principio de culpabilidad, como elemento esencial para que sea lícita la sanción, supone dolo, culpa o negligencia en la acción sancionable. La responsabilidad administrativa es de carácter objetiva y que, por ende, no requería culpa o dolo en la infracción para la imposición de la sanción correspondiente. Por el contrario, para referirse al ámbito de la responsabilidad subjetiva, el infractor ha de ser responsable y, por lo tanto, se le ha de imputar la conducta sancionada. Por lo tanto procede examinar si en la especie puede demostrarse que la actuación del administrado supone dolo o culpa en la acción sancionable, correspondiendo de seguido el análisis de responsabilidad subjetiva del infractor para determinar si es responsable y, por lo tanto, se le ha de imputar la conducta sancionada.

Aunado a todo lo anteriormente analizado, se debe entonces, realizar una valoración subjetiva de la conducta del posible infractor, determinando la existencia del dolo o la culpa en su actuación. Varios connotados tratadistas coinciden, en que existe **culpa** cuando, obrando sin intención y sin la diligencia debida, se causa un resultado dañoso, previsible y penado por ley.

Así tenemos, entre las formas de culpa, el incumplimiento *de un deber (negligencia)* o el afrontamiento de un riesgo (imprudencia). En la especie, no podemos hablar de la existencia de una acción dolosa de parte del auxiliar de la función pública sometido a procedimiento, siendo, que dentro de la normativa aduanera no existe disposición



EXP-AS-DN-1914-2019
MH-DGA-AS-GER-RES-0150-2026

alguna en materia sancionatoria acerca del elemento subjetivo en los ilícitos tributarios, debe recurrirse de manera supletoria al Código de Normas y Procedimientos Tributarios en su artículo 71, mismo que al efecto señala:

“Artículo 71. — Elemento subjetivo en las infracciones administrativas

Las infracciones administrativas son sancionables, incluso a título de mera negligencia en la atención del deber de cuidado que ha de observarse en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios.”

El resaltado no es del original.

Normativa que es concordante con el artículo 231 bis de la Ley General de Aduanas que indica literalmente lo siguiente:

*Artículo 231 bis. — Elemento subjetivo en las infracciones administrativas y tributarias aduaneras. **Las infracciones administrativas y tributarias aduaneras son sancionables, incluso a título de mera negligencia, en la atención del deber de cuidado que ha de observarse en el cumplimiento de las obligaciones y los deberes tributarios aduaneros. Cuando un hecho configure más de una infracción debe aplicarse la sanción más severa.***

Las personas jurídicas, distintas de los auxiliares de la función pública aduanera, serán responsables en el tanto se compruebe que, dentro de su organización interna, se ha faltado al deber de cuidado, sin necesidad de determinar las responsabilidades personales concretas de sus administradores, directores, albaceas, curadores, fiduciarios, empleados y demás personas físicas involucradas y sin perjuicio de ellas.

(Así adicionado por el artículo 5° de la ley N° 9069 del 10 de setiembre del 2012, "Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria")

(Así reformado por el artículo 2° numeral 37) de la ley N° 10271 del 22 de junio del 2022)

El resaltado no es del original.



EXP-AS-DN-1914-2019
MH-DGA-AS-GER-RES-0150-2026

Por lo tanto, ambos artículos establecen expresamente que la culpabilidad no requiere la demostración de una intención deliberada de incumplir la legislación aduanera o tributaria, sino que puede derivar únicamente del incumplimiento de las obligaciones impuestas al administrado.

Ante lo expuesto, la aplicación de sanciones en materia aduanera no exige la demostración de dolo, sino que basta con acreditar que el sujeto sancionado incurrió en **negligencia** o **imprudencia**, elementos suficientes para fundamentar una sanción administrativa.

En razón de todo lo anterior, **el Agente Aduanero, está obligado a realizar su labor en forma diligente y responsable** como auxiliar de la función pública en la prestación de servicios a terceros en los trámites aduaneros.

Y es que, el agente de Aduanas, como profesional de la materia, no se trata de cualquier persona que sea un neófito en el *ergo* aduanero; sino todo lo contrario, se trata de un *munera publica*, es decir, un sujeto privado revestido de potestades públicas, especialista en temas aduaneros y encargado de asesorar y representar a su mandante en los trámites aduaneros, de acuerdo con lo que ha indicado la Sala Constitucional.

En consecuencia, resulta claro que el régimen sancionatorio aduanero no exige la acreditación de dolo como presupuesto de responsabilidad, sino que basta la constatación de una conducta negligente o imprudente en el cumplimiento de los deberes de cuidado propios de la función. El agente de aduanas, en su condición de auxiliar de la función pública, asume un rol de especial trascendencia jurídica, pues se trata de un profesional investido de potestades públicas cuya actuación debe regirse por la máxima diligencia y responsabilidad en la asesoría y representación de sus mandantes. La normativa aplicable (tanto el artículo 71 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios como el artículo 231 bis de la Ley General de Aduanas) confirma que la culpabilidad en materia administrativa y tributaria se configura incluso a **título de mera negligencia**, lo que refuerza la obligación del agente de aduanas de observar un estándar elevado de cuidado en el ejercicio de sus funciones. De esta forma, la sanción administrativa encuentra fundamento suficiente en la omisión del deber de diligencia, sin que



EXP-AS-DN-1914-2019
MH-DGA-AS-GER-RES-0150-2026

sea necesario acreditar intención dolosa, garantizando así la correcta aplicación de los principios de legalidad, responsabilidad y tutela del interés fiscal.

Así las cosas, tenemos que dicha acción en la transmisión de un Certificado de origen inválido para el trato arancelario preferencial al tenor del Tratado General de Integración Económica Centroamericana en la Declaración Única Aduanera número 005-2019-339834 de fecha de aceptación diez de julio de dos mil diecinueve y que causó una afectación al bien jurídico protegido, que es la Hacienda Pública, el cual se vio violentado por las acciones del agente aduanero, pues con esto se desprotegió el Erario, viéndose manifestado al enmendarse los errores cometidos en la declaración aduanera, misma que tuvo que ser rectificada posteriormente por el funcionario aduanero en el control inmediato, al corregir dicha información esencial del DUA *supra* y realizar el cobro de los impuestos insolutos por su desaplicación.

Como vemos en el sistema informático TICA, el agente de Aduanas transmite y presenta un Certificado de origen inválido para el trato arancelario preferencial al tenor del Tratado General de Integración Económica Centroamericana, omitiendo en la casilla N°57 que corresponde: firma, fecha y sello del funcionario autorizado de la Dirección General de Aduanas o de la aduana de salida, llenar dicha información solicitada, no cumpliendo en consecuencia con las formalidades establecidas en el instructivo de llenado, por tal motivo dicho documento no puede ser considerado válido para amparar el trato preferencial solicitado, lo que motivó en el control inmediato a su desaplicación del TLC, generando un perjuicio fiscal superior a los quinientos pesos centroamericanos, hechos detallados en el objeto de la litis de la presente resolución.

Claramente se está ante una conducta omisiva del deber de cuidado, que debió tener el agente aduanero, al ser un auxiliar de la función pública aduanera.

Pues éste, debido a los conocimientos y formación aduanera, debió advertir *que*:

- Que el Certificado de Origen presentado no eran válido porque no contaba en el Formulario Aduanero Único Centroamericano (FAUCA) referencia N° DE2019062858586-2 O presentado



EXP-AS-DN-1914-2019
MH-DGA-AS-GER-RES-0150-2026

tanto en original como en imagen adjunta en el archivo código 0079 (0001-J310105924235DOCDE201906285858620R23475.TIF), en la casilla N° 57 que corresponde: firma, fecha y sello del funcionario autorizado de la Dirección General de Aduanas o de la aduana de salida, **los datos solicitados en la casilla descrita anteriormente, o sea no cumplió con las formalidades establecidas en el instructivo de llenado**, por tal motivo dicho documento no podría ser considerado válido para amparar el trato preferencial solicitado.

- En razón de lo anterior, no podía optar por el trato arancelario preferencial que otorga el Tratado General de Integración Económica Centroamericana por **no poseer para este caso un Certificado de Origen válido**.

En razón de lo anterior, según los documentos de respaldo de la DUA, así como el Certificado de Origen aportado por su importador, y teniendo en su poder la información respectiva y los conocimientos como profesional aduanero, debió haber diligenciado las actuaciones correspondientes para poder declarar correctamente la DUA de cita, absteniéndose de presentar y transmitir un Certificado de Origen inválido que generara por su desaplicación un presunto perjuicio fiscal superior a quinientos pesos centroamericanos.

Por lo que, de acuerdo con el cuadro fáctico detallado en la presente resolución, el agente aduanero evidentemente incumplió de manera culposa y negligente al transmitir y presentar un certificado de origen inválido para el trato arancelario preferencial al tenor del Tratado General de Integración Económica Centroamericana, en la Declaración Única Aduanera número 005-2019-339834 de fecha de aceptación diez de julio de dos mil diecinueve, generando un perjuicio fiscal, que tuvo que ser corregido mediante ajuste en el control inmediato, por lo que incumplió con el deber de cuidado a la hora de declarar las mercancías en cuestión y presentar la obligación tributaria aduanera para su despacho.

En razón de todo lo aquí analizado, esta Autoridad Aduanera considera que **la infracción en el presente caso, se puede imputar a título de culpa**, según lo indicado en el artículo 71 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios y el artículo 231 bis de la Ley General de Aduanas, por cuanto, las infracciones administrativas son



EXP-AS-DN-1914-2019
MH-DGA-AS-GER-RES-0150-2026

sancionables, incluso a título de mera negligencia, y en el tanto para el caso que nos ocupa, no es razonable que el administrado teniendo los conocimientos técnicos necesarios así como los instrumentos jurídicos pertinentes, para realizar una correcta declaración, haya en forma negligente realizado una declaración aduanera que por ley, se realiza bajo fe de juramento, con un error tan claro, toda vez que no es procedente que un agente aduanero profesionalmente preparado, rinda bajo la fe *supra* señalada, una declaración aduanera en la cual incorpora un Certificado de Origen inválido y por consiguiente derive en perjuicio fiscal ante la generación de una obligación tributaria aduanera que no corresponden, dada su responsabilidad como cogestor del Fisco.

Es decir, el señor Federico Zúñiga Gómez, cédula de identidad número 3-0212-0830, código DGA 194, agente de Aduanas del Auxiliar de la función pública Agencia de Aduanas Servicios Neptuno Sociedad Anónima debió haber ajustado su actuación para haber declarado correctamente la documentación eficaz y válida para las mercancías amparadas al **Tratado General de Integración Económica Centroamericana**, lo cual no sucedió, dado que la Autoridad Aduanera procedió a desaplicar en el control inmediato el trato arancelario preferencial al tenor del Acuerdo Comercial en mención y procedió a realizar el ajuste correspondiente según se indicó, por ser **omiso en la firma, fecha y sello del funcionario autorizado de la Dirección General de Aduanas o de la aduana de salida, incumpliendo con las formalidades establecidas en el instructivo de llenado, siendo este requisito esencial para su validez**, obligación que conoce o debe conocer el agente de Aduanas como profesional de la materia y conocedor de los acuerdos internacionales aplicables en nuestra jurisdicción, por lo que es posible imputarlo del tipo infraccional ya caracterizado *supra*, dado que tenía capacidad de comprender el carácter ilícito de los actos y de ajustar su conducta a esa comprensión, además de que conocía la ilicitud de su proceder sin que exista alguna causa que le impidiera realizar una conducta adecuada al Ordenamiento Jurídico Aduanero, por lo tanto, la acción típica y antijurídica desarrollada en la especie, pueda serle atribuida al sujeto imputado como una conducta libre y voluntaria y por ende, pueda serle reprochada, mediante la imposición de la sanción prevista para la infracción concreta.



EXP-AS-DN-1914-2019
MH-DGA-AS-GER-RES-0150-2026

Por tanto, en razón de todo lo expuesto, es claro que el agente aduanero, con su actuar, transgredió la normativa, al incumplir con las formalidades establecidas en el instructivo de llenado, presentando y transmitiendo para el despacho un Certificado de Origen inválido para optar por trato arancelario preferencial que no correspondía, al tenor del Acuerdo comercial de cita, y que de no haber sido por la actuación por parte de la Autoridad Aduanera, no se hubiera subsanado el error, además de que significó una erogación de recursos en contra de la Administración, por cuanto su error debió corregirse por esta Autoridad.

Sobre el motivo y la motivación del presente asunto: Que, en atención a los principios constitucionales, legales y jurisprudenciales que rigen el ejercicio de la potestad sancionadora en sede administrativa, debemos indicar que esta Aduana procede a dictar el presente acto final con la **motivación reforzada** que exige el ordenamiento jurídico costarricense, conforme a lo dispuesto por la Dirección General de Aduanas y la doctrina consolidada del Tribunal Aduanero Nacional.

La motivación del acto administrativo sancionador no puede ser una mera formalidad ni una transcripción mecánica de hechos o normas. Debe constituir una exposición razonada, completa y coherente que permita al administrado comprender con claridad los hechos que se le atribuyen, la norma que se estima infringida, la conducta que se subsume en el tipo sancionador, la responsabilidad que se le pretende imputar, el análisis preliminar de culpabilidad y la valoración probatoria que sustenta la decisión. Todo ello, sin prejuzgar sobre el fondo, y respetando en todo momento el **principio de presunción de inocencia** consagrado en el artículo 39 de la Constitución Política.

Esta Administración aduanera reconoce que la responsabilidad administrativa no puede ser objetiva ni automática. Conforme al principio de culpabilidad, desarrollado por el Tribunal Aduanero Nacional en sentencia N° 188-2005, no puede imponerse sanción sin que se demuestre la participación subjetiva del presunto infractor, esto es, que haya actuado con dolo, culpa o negligencia, y que la conducta le sea reprochable. En consecuencia, se abre el procedimiento para que el administrado pueda ejercer su derecho de defensa, aportar prueba, justificar su actuación y alegar eventuales eximentes de responsabilidad, incluyendo la existencia de error



EXP-AS-DN-1914-2019
MH-DGA-AS-GER-RES-0150-2026

excusable, ausencia de dolo o culpa, o participación de terceros, según proceda.

Por tanto, el presente acto se dicta bajo una adecuada motivación, como una exposición razonada, completa y coherente, que permite al administrado comprender con claridad los hechos que se le atribuyen, la norma que se estima infringida, la conducta que se subsume en el tipo sancionador, la responsabilidad que se le pretende imputar, el análisis preliminar de culpabilidad y la valoración probatoria que sustenta la decisión, todo ello sin prejuzgar sobre el fondo y con el único fin de garantizar el ejercicio pleno del derecho de defensa y la verificación de la verdad real de los hechos.

Para lo anterior, una pregunta que debe formularse, es la siguiente: ¿Cuáles son los principales hechos de este asunto? Al respecto, según el cuadro factico y las pruebas contenidas en expediente, debemos indicar, que el presente procedimiento tiene origen en la Declaración Única Aduanera No. 005-2019-339834, transmitida el 10 de julio de 2019 por el agente de aduanas Federico Zúñiga Gómez, en representación de la empresa importadora Corporación Pipasa S.R.L.. En dicha declaración se consignó la importación de 417 bultos de queso procesado marca Prolacsa, con un valor aduanero de \$36.083,00, amparados al Tratado General de Integración Económica Centroamericana (TGIEC), declarando una obligación tributaria de ₡2.748.286,05.

Al corresponderle revisión en canal rojo, el funcionario aduanero detectó que el Formulario Aduanero Único Centroamericano (FAUCA/DUCA-F) carecía en la casilla 57 de los requisitos esenciales de firma, fecha y sello de la autoridad aduanera de salida, lo que lo hacía inválido para otorgar trato preferencial. En consecuencia, mediante Notificación TICA No. 90502 de 19 de julio de 2019, se comunicó la desaplicación del trato arancelario preferencial, generándose un ajuste tributario que elevó la obligación a ₡18.504.501,73, con una **diferencia a favor del fisco de ₡15.756.215,68**, respaldada mediante garantía de cumplimiento.

El agente impugnó dicho ajuste mediante recurso de reconsideración y apelación, alegando que el DUCA original sí estaba firmado por la aduana de Panamá. No obstante, la Aduana Santamaría (RES-AS-DN-3447-2019, 5 de septiembre 2019) rechazó el recurso, al considerar que el certificado de origen carecía de visado válido.



EXP-AS-DN-1914-2019
MH-DGA-AS-GER-RES-0150-2026

Posteriormente, el Tribunal Aduanero Nacional (Voto 2019-452 y Sentencia 376-2019) confirmó la resolución y agotó la vía administrativa.

En el año 2020, el importador procedió a pagar la diferencia de tributos insolutos e intereses legales, por un total de ₡16.943.910,58, solicitando la devolución de la garantía bancaria. La Aduana aceptó el pago y devolvió la garantía mediante resolución RES-AS-DN-0756-2020.

Posteriormente, la Ley No. 10271 de 22 de junio de 2022 reformó el artículo 242 de la Ley General de Aduanas, estableciendo como sanción la multa equivalente al doble de los tributos dejados de percibir en casos de infracción tributaria aduanera.

Con fundamento en dicha reforma, la Aduana Santamaría inició procedimiento sancionatorio (RES-1338-2023, 26 de junio 2023) contra el agente de aduanas por la presunta comisión de infracción tributaria aduanera. El agente presentó alegatos (gestión 7180, 4 de julio 2023) contra el acto de inicio, que fueron conocidos en esta resolución, y rechazados, según se detalló en el considerando emitido al respecto.

Seguido a lo anterior, para establecer una adecuada motivación en este procedimiento, debemos preguntarnos lo siguiente: ¿Cuál fue la norma presuntamente infringida? En el presente procedimiento administrativo sancionatorio, la norma cuya infracción se atribuye al agente de aduanas **Federico Zúñiga Gómez** es el **artículo 242 de la Ley General de Aduanas**, reformado por la **Ley No. 10271 de 22 de junio de 2022**.

Dicho artículo establece que constituye infracción tributaria aduanera toda acción u omisión que signifique una vulneración del régimen jurídico aduanero y que cause un perjuicio fiscal superior a mil pesos centroamericanos, siempre que no configure delito ni otra infracción sancionable con suspensión del auxiliar de la función pública aduanera. La sanción prevista es la **multa equivalente al doble de los tributos dejados de percibir**.

En el caso concreto, la presunta infracción se configura por la **transmisión de un certificado de origen inválido** en la Declaración Única Aduanera No. 005-2019-339834, documento que carecía



EXP-AS-DN-1914-2019
MH-DGA-AS-GER-RES-0150-2026

de los requisitos esenciales de **firma, fecha y sello de la autoridad aduanera de salida** en la casilla 57 del DUCA-F. Tal omisión impidió la aplicación del trato arancelario preferencial del **Tratado General de Integración Económica Centroamericana**, generando un **perjuicio fiscal cuantificado en ₡15.756.215,68**.

La conducta atribuida al agente, consistente en haber presentado un documento carente de validez formal para sustentar el beneficio arancelario, encuadra en la hipótesis normativa del artículo 242, al tratarse de una acción que vulnera el régimen jurídico aduanero y ocasiona un perjuicio económico al fisco. Por ello, la Administración se encuentra habilitada para ejercer su potestad sancionadora conforme al régimen legal vigente.

Una vez claro, lo anterior, la pregunta siguiente, para establecer una correcta y clara motivación de este asunto que nos ocupa, es la siguiente: ¿Cuál es la conducta presuntamente atribuida?

La conducta que se atribuye al agente de aduanas Federico Zúñiga Gómez, en su calidad de auxiliar de la función pública y representante del importador Corporación Pipasa S.R.L., consiste en haber transmitido y presentado ante la Aduana Santamaría un certificado de origen inválido en la Declaración Única Aduanera No. 005-2019-339834, aceptada el 10 de julio de 2019.

El documento en cuestión, el Formulario Aduanero Único Centroamericano (DUCA-F/FAUCA), carecía en la casilla número 57 de los requisitos esenciales de firma, fecha y sello de la autoridad aduanera de salida, lo que lo hacía ineficaz para acreditar el origen de las mercancías y, por ende, para sustentar la aplicación del trato arancelario preferencial previsto en el Tratado General de Integración Económica Centroamericana.

La omisión de tales requisitos formales generó la desaplicación del beneficio arancelario y produjo un perjuicio fiscal cuantificado en ₡15.756.215,68, diferencia que debió ser cancelada posteriormente por el importador junto con los intereses de ley.

En consecuencia, la conducta atribuida al agente se configura como una acción que vulnera el régimen jurídico aduanero, al haber transmitido un documento carente de validez formal y material para sustentar un beneficio tributario, ocasionando un perjuicio económico



EXP-AS-DN-1914-2019
MH-DGA-AS-GER-RES-0150-2026

al fisco. Tal proceder encuadra en la hipótesis normativa del artículo 242 de la Ley General de Aduanas, reformado por la Ley No. 10271 de 2022, que sanciona con multa equivalente al doble de los tributos dejados de percibir toda acción u omisión que cause un perjuicio fiscal superior a mil pesos centroamericanos y no constituya delito ni otra infracción sancionable con suspensión del auxiliar de la función pública aduanera.

En este mismo ejercicio, según establece el Tribunal Aduanero Nacional, para establecer una adecuada motivación de este caso, nos preguntamos: ¿Cuál es la responsabilidad presuntamente atribuida?

Del análisis integral del expediente se desprende que la responsabilidad que se atribuye al agente de aduanas Federico Zúñiga Gómez, en su condición de auxiliar de la función pública, se vincula directamente con la transmisión de un documento inválido para sustentar el beneficio arancelario preferencial en la Declaración Única Aduanera No. 005-2019-339834.

El Formulario Aduanero Único Centroamericano (DUCA-F/FAUCA) presentado carecía en la casilla número 57 de los requisitos esenciales de firma, fecha y sello de la autoridad aduanera de salida, lo que lo hacía ineficaz para acreditar el origen de las mercancías y, por ende, para justificar la aplicación del Tratado General de Integración Económica Centroamericana. Esta omisión generó un perjuicio fiscal cuantificado en \$15.756.215,68, diferencia que debió ser cancelada posteriormente por el importador junto con los intereses de ley.

La responsabilidad atribuida al agente se fundamenta en que, como auxiliar de la función pública aduanera, le corresponde garantizar la veracidad, completitud y validez de los documentos que transmite en representación de los importadores. Al haber presentado un certificado de origen carente de los requisitos formales indispensables, se considera que incurrió en una acción que vulnera el régimen jurídico aduanero, ocasionando un perjuicio económico al fisco.

Tal proceder encuadra en la hipótesis normativa del artículo 242 de la Ley General de Aduanas, reformado por la Ley No. 10271 de 2022, que sanciona con multa equivalente al doble de los tributos



EXP-AS-DN-1914-2019
MH-DGA-AS-GER-RES-0150-2026

dejados de percibir toda acción u omisión que cause un perjuicio fiscal superior a mil pesos centroamericanos y no constituya delito ni otra infracción sancionable con suspensión del auxiliar de la función pública aduanera.

Debe destacarse que la responsabilidad aquí atribuida es de carácter administrativo-tributario, no penal, y se circunscribe al ámbito de la potestad sancionadora de la Administración. En consecuencia, la valoración de la conducta del agente se realiza bajo los principios de legalidad, tipicidad y proporcionalidad, garantizando el respeto al derecho de defensa y al debido proceso, especialmente tras la nulidad declarada en el acto final anterior por falta de análisis de alegatos, situación corregida en esta resolución.

A lo anterior, debemos sumar un correcto análisis de culpabilidad, que en párrafos anteriores en esta resolución hemos realizado. Recordando que, en el marco del Derecho Administrativo Sancionador, la determinación de la culpabilidad exige valorar si la conducta atribuida al agente de aduanas Federico Zúñiga Gómez fue desplegada con dolo o culpa, y si existe un nexo subjetivo suficiente entre su actuación y el perjuicio fiscal ocasionado.

En el caso concreto, se tiene acreditado que el agente transmitió en la Declaración Única Aduanera No. 005-2019-339834 un certificado de origen inválido, carente de los requisitos esenciales de firma, fecha y sello de la autoridad aduanera de salida en la casilla 57 del DUCA-F. Tal omisión impidió la aplicación del trato arancelario preferencial del Tratado General de Integración Económica Centroamericana, generando un perjuicio fiscal superior a los mil pesos centroamericanos, cuantificado en ₡15.756.215,68.

La culpabilidad atribuida al agente se fundamenta en que, como auxiliar de la función pública aduanera, le corresponde verificar la completitud y validez de los documentos que transmite en representación de los importadores. La presentación de un documento carente de visado válido constituye una negligencia grave en el cumplimiento de sus deberes profesionales, pues el requisito omitido es esencial y claramente exigido por la normativa aplicable.

No se aprecia en el expediente la existencia de dolo directo, esto es, la intención deliberada de causar un perjuicio fiscal al Estado. Sin



EXP-AS-DN-1914-2019
MH-DGA-AS-GER-RES-0150-2026

embargo, sí se configura una culpa en modalidad de negligencia, al no haber ejercido el cuidado y la diligencia exigibles a un agente de aduanas en el manejo de documentos que sustentan beneficios tributarios. La jurisprudencia constitucional ha señalado que, en el ámbito sancionador administrativo, basta la existencia de culpa para atribuir responsabilidad, dado que la potestad sancionadora se extiende a toda acción u omisión que vulnere el régimen jurídico y ocasione perjuicio fiscal, sin requerir necesariamente la intención dolosa.

En consecuencia, la culpabilidad del agente se establece en razón de su falta de diligencia profesional al transmitir un documento inválido, lo que encuadra en la hipótesis del artículo 242 de la Ley General de Aduanas, reformado por la Ley No. 10271 de 2022, que sanciona con multa equivalente al doble de los tributos dejados de percibir toda acción u omisión que cause perjuicio fiscal superior a mil pesos centroamericanos, quinientos pesos centroamericanos, en la anterior Normativa, vigente al momento del hecho generador.

Por último y para poder darle integralidad a todo el análisis anterior y las respuestas a nuestras preguntas para formular una adecuada motivación a este caso que nos ocupa, debemos hacer una valoración probatoria, en la cual tenemos, que del análisis integral del expediente se desprende que la prueba recabada resulta suficiente, pertinente y concordante para acreditar los hechos que sustentan la presunta infracción tributaria aduanera atribuida al agente Federico Zúñiga Gómez.

En primer lugar, consta en autos la Declaración Única Aduanera No. 005-2019-339834, transmitida el 10 de julio de 2019, en la cual se consignó la importación de 417 bultos de queso procesado marca Prolacsa, amparados al Tratado General de Integración Económica Centroamericana. Este documento constituye la base material del procedimiento y permite verificar la obligación tributaria inicialmente declarada.

En segundo término, obra en el expediente el Formulario Aduanero Único Centroamericano (DUCA-F/FAUCA) referencia DE2019062858586-20, tanto en original como en imagen adjunta, en el cual se constató la ausencia de firma, fecha y sello de la autoridad aduanera de salida en la casilla 57. Este hallazgo fue consignado en el control inmediato por el funcionario aduanero y



EXP-AS-DN-1914-2019
MH-DGA-AS-GER-RES-0150-2026

posteriormente confirmado en sede administrativa y jurisdiccional, lo que acredita la invalidez del documento para sustentar el beneficio arancelario.

Asimismo, se encuentra la Notificación TICA No. 90502 de 19 de julio de 2019, mediante la cual se comunicó formalmente al agente y al importador la desaplicación del trato arancelario preferencial. Este acto administrativo constituye prueba documental de la actuación de la Administración en ejercicio de su potestad de control.

A ello se suma la resolución RES-AS-DN-3447-2019 y la sentencia 376-2019 del Tribunal Aduanero Nacional, que confirmaron la invalidez del certificado de origen y agotaron la vía administrativa. Tales pronunciamientos consolidan la certeza jurídica sobre la irregularidad detectada.

Igualmente, obran en autos los comprobantes de pago de tributos e intereses efectuados por el importador en febrero de 2020, por un total de ₡16.943.910,58, lo que demuestra de manera objetiva el perjuicio fiscal ocasionado y su posterior reparación económica.

En conclusión, la prueba documental, administrativa y jurisdiccional reunida en el expediente es coherente, suficiente y concordante, permitiendo establecer con certeza la existencia de la irregularidad en el certificado de origen, el perjuicio fiscal ocasionado y la responsabilidad atribuida al agente de aduanas conforme al artículo 242 de la Ley General de Aduanas.

En virtud de todo lo expuesto, esta Autoridad Aduanera deja constancia expresa de que el presente acto final ha sido dictado con motivación reforzada, cumpliendo con los estándares constitucionales, legales y jurisprudenciales que rigen la potestad sancionadora en sede administrativa. Se ha desarrollado de manera ordenada y coherente el análisis de los hechos relevantes, la norma presuntamente infringida, la conducta atribuida, la responsabilidad individual del agente, el examen de culpabilidad y la valoración probatoria que sustenta la decisión.

De esta forma, se garantiza que el administrado comprende con claridad el alcance del procedimiento, los elementos que fundamentan la imputación y las razones jurídicas que habilitan a la Administración para continuar con el trámite, todo ello en estricto



EXP-AS-DN-1914-2019
MH-DGA-AS-GER-RES-0150-2026

respeto al principio de legalidad, tipicidad, proporcionalidad y presunción de inocencia.

Con ello, se cumple plenamente con el análisis de la motivación del presente asunto, asegurando transparencia, rigor normativo y respeto al derecho de defensa, en aras de la verificación de la verdad real y la correcta aplicación del régimen jurídico aduanero.

En consecuencia de todo lo anterior analizado, de conformidad con las pruebas que constan en el presente legajo, y al tenor de los artículos antes indicados de la Ley General de Aduanas y sus reformas, y con la jurisprudencia del Tribunal Aduanero Nacional quien en reiteradas ocasiones se ha pronunciado al respecto; hace esta Gerencia una relación entre la normativa jurídica, los actos realizados y el fundamento técnico, llegando a la conclusión de que los hechos descritos anteriormente son suficientes para demostrar por parte del encartado, la **comisión de infracción administrativa** aquí indicada, por corresponder a una acción de ajuste en el control inmediato que significó **una vulneración del régimen tributario aduanero superior a los \$500 (quinientos pesos centroamericanos)** por transmitir la Declaración Única Aduanera número 005-2019-339834 de fecha de aceptación diez de julio de dos mil diecinueve con los incumplimientos aquí detallados al haber presentado y transmitido un certificado de origen inválido para gozar del trato arancelario preferencial bajo el amparo del Tratado General de Integración Económica Centroamericana, omiso en la firma, fecha y sello del funcionario autorizado de la Dirección General de Aduanas o de la aduana de salida, incumpliendo con las formalidades establecidas en el instructivo de llenado, lo cual generó en el control inmediato su desaplicación, causando con su actuación una vulneración del régimen jurídico aduanero que ocasionó un perjuicio fiscal superior a los quinientos pesos centroamericanos arriba citados. Hechos que devienen en la comisión de una infracción tributaria aduanera sancionada en la presente resolución y cuyo monto de multa impuesta en este procedimiento sancionatorio será detallado e indicado en el siguiente considerando.

VIII.- DE LA MULTA A IMPONER: En consecuencia de todo lo anterior, de conformidad con las pruebas que constan en el presente legajo, y al tenor de los artículos antes indicados de la Ley General de Aduanas y sus reformas, y con la jurisprudencia del Tribunal Aduanero Nacional quien en reiteradas ocasiones se ha pronunciado



EXP-AS-DN-1914-2019
MH-DGA-AS-GER-RES-0150-2026

al respecto; hace esta Gerencia una relación entre la normativa jurídica, los actos realizados y el fundamento técnico, llegando a la conclusión de que los hechos descritos anteriormente son suficientes para demostrar por parte del encartado, la comisión de una infracción administrativa aquí indicada, sancionable con multa equivalente a **dos veces los tributos dejados de percibir** que en este caso la diferencia de los tributos dejados de percibir corresponde a la suma de ₡15.756.215.68 (quince millones setecientos cincuenta y seis mil doscientos quince colones con sesenta y ocho céntimos), por lo que la sanción de multa aquí impuesta corresponde a la suma de **₡31.512.431,36 (treinta y un millones quinientos doce mil cuatrocientos treinta y un colones con treinta y seis céntimos)**, por la comisión de infracción tributaria aduanera resultado del ajuste de la DUA en el control inmediato que significó una vulneración del régimen jurídico aduanero y que causó un perjuicio fiscal superior a los quinientos pesos centroamericanos, al transmitir y presentar un Certificado de origen inválido en la tramitación de la Declaración Única Aduanera número 005-2019-339834 de fecha de aceptación diez de julio de dos mil diecinueve, para gozar del trato arancelario preferencial bajo el amparo del Tratado General de Integración Económica Centroamericana, por cuanto dicho documento (Certificado de Origen) **no contenía la firma, fecha y sello del funcionario autorizado de la Dirección General de Aduanas o de la aduana de salida, por lo tanto NO poseía los datos solicitados en la casilla descrita anteriormente, por lo que no cumplió con las formalidades establecidas en el instructivo de llenado, por lo tanto correspondía a un Certificado de Origen inválido.**

Recordemos, que el funcionario de Aduanas en el Control Inmediato en relación a la Declaración Única Aduanera de importación número 005-2019-339834 de fecha de aceptación diez de julio de dos mil diecinueve comunica que el Formulario Aduanero Único Centroamericano (FAUCA) referencia N° DE2019062858586-2 0 presentado tanto en original como en imagen adjunta en el archivo código 0079 (0001-J310105924235DOCDE20190628585862OR23475.TIF), el documento o DUCA-F en la casilla N° 57 que corresponde a firma, fecha y sello del funcionario autorizado de la Dirección General de Aduanas o de la aduana de salida, NO contiene los datos solicitados en la casilla descrita anteriormente. Según su criterio **no cumple con las formalidades establecidas en el instructivo de llenado**, por tal



EXP-AS-DN-1914-2019
MH-DGA-AS-GER-RES-0150-2026

motivo dicho documento no podría ser considera válido para amparar el trato preferencial solicitado.

Por lo que envía la Notificación TICA número 90502 de fecha diecinueve de julio de dos mil diecinueve al agente de Aduanas y su importador comunicando la desaplicación del trato arancelario preferencial del Tratado General de Integración Económica Centroamericana a las mercancías amparadas al DUA de cita por los motivos descritos. (Visible a los folios del 24 al 27)

Dicho ajuste fue impugnado y revisado mediante la resolución número RES-AS-DN-3447-2019 de las nueve horas con cuarenta y tres minutos del cinco de septiembre de dos mil diecinueve que conoció el recurso de reconsideración contra el acto administrativo de ajuste tributario comunicado mediante Notificación electrónica número 90502 de fecha diecinueve de julio de dos mil diecinueve, ejecutado por desaplicación del trato arancelario preferencial otorgado por el Tratado General de Integración Económica Centroamericana a las mercancías amparadas en la Declaración Única Aduanera número 005-2019-339834 de fecha de aceptación diez de julio de dos mil diecinueve, resolviéndose en lo conducente declarar sin lugar Recurso de Reconsideración interpuesto, por cuanto el Certificado de Origen presentado no tiene ni la firma ni fecha de la Autoridad Aduanera de salida, requisito de visado esencial para el acuerdo Comercial, siendo en consecuencia un documento inválido e ineficaz para optar por el trato arancelario preferencial para las mercancías al tenor del Tratado General de Integración Económica Centroamericana para el DUA *supra* citado.

Posteriormente y en alzada, mediante Voto número 2019-452 y sentencia número 376-2019 de las nueve horas con doce minutos del dieciocho de noviembre de dos mil diecinueve, el Tribunal Aduanero Nacional resuelve por mayoría declarar sin lugar el recurso, dando en consecuencia por confirmada la resolución recurrida y agotada la vía administrativa.

Según lo analizado en dicha revisión, está más que demostrado que el formulario presentado no contaba con los requisitos esenciales de validación de la Autoridad Aduanera del país de salida, omitiendo su visado ante la revisión y autorización del formulario, siendo en consecuencia, tal y como se le comunicó oficialmente el funcionario al momento del control inmediato, un documento invalido para la



EXP-AS-DN-1914-2019
MH-DGA-AS-GER-RES-0150-2026

aplicación del Tratado General de Integración Económica Centroamericana a las mercancías amparadas al DUA número 005-2019-339834 de fecha de aceptación diez de julio de dos mil diecinueve y en consecuencia ineficaz para otorgar el trato arancelario preferencial que se pretendía.

Ante lo expuesto, se procedió en el control inmediato a realizar el ajuste a la Declaración Única Aduanera número 005-2019-339834 de fecha de aceptación diez de julio de dos mil diecinueve procediendo a **desaplicar a las mercancías amparadas a la DUA de cita, el trato arancelario preferencial bajo el amparo del Tratado General de Integración Económica Centroamericana.**

Como resultado de lo anterior, **dicho ajuste en el control inmediato por desaplicación del TLC en mención, generó un cambio en la obligación tributaria aduanera**, pasando del monto declarado de ₡2.748.286.05 (dos millones setecientos cuarenta y ocho mil doscientos ochenta y seis colones con cinco céntimos) al monto correcto de ₡18.504.501.73 (dieciocho millones quinientos cuatro mil quinientos un colones con setenta y tres céntimos) originando en consecuencia una diferencia a favor del Fisco en el pago de los tributos insolutos por la suma de **₡15.756.215.68** (quince millones setecientos cincuenta y seis mil doscientos quince colones con sesenta y ocho céntimos). **Acción que generó ajuste en el control inmediato en el DUA aquí analizado y ocasionó un perjuicio fiscal superior a los quinientos pesos centroamericanos.**

Según todo lo anterior, dejamos en claro que se aplica dicha sanción de multa, por cuanto el señor Federico Zúñiga Gómez, cédula de identidad número 3-0212-0830, código DGA 194, agente de Aduanas del Auxiliar de la función pública Agencia de Aduanas Servicios Neptuno Sociedad Anónima, según las pruebas contenidas en expediente, así como en el sistema informático Tica, es responsable, como ya señalamos, de la **acción arriba mencionada y analizada que generó ajuste en el control inmediato que significó una vulneración del régimen jurídico aduanero y que causó un perjuicio fiscal superior a los quinientos pesos centroamericanos**, acción que vulneró el Régimen Jurídico Aduanero que tanto la Aduana como los agentes aduaneros, en su carácter de auxiliares de la función pública, deben resguardar y garantizar ya que precisamente esas son sus obligaciones y responsabilidades de Ley.



EXP-AS-DN-1914-2019
MH-DGA-AS-GER-RES-0150-2026

A los efectos correspondientes debe el interesado pagar la multa mediante transferencia electrónica o por medio de formulario D-5, debidamente certificado por el banco, debiendo presentar las copias correspondientes en el Departamento de Normativo de la Aduana Santamaría, haciendo referencia al número de la presente resolución y del expediente **Exp-AS-DN-1914-2019**.

Se le comunica al agente de Aduanas que de conformidad con el artículo 231 de la Ley General de Aduanas, aplicación de sanciones, **las infracciones sancionadas con multa adquirirán intereses, los cuales se calcularán a partir de los tres días hábiles siguientes a la firmeza de la resolución que las fija**, conforme a la tasa establecida en el artículo 61 de esa misma Ley.

Además, se le comunica al administrado que en aplicación de lo dispuesto en el artículo 15 del RECAUCA IV, artículos 29, 53 y 231 párrafo primero de la Ley General de Aduanas y sus reformas, la no cancelación de la presente multa facultará a esta Gerencia a remitir a la Dirección General de Aduanas el expediente administrativo a efectos de que se considera procedente ya sea la inhabilitación del auxiliar de la función pública, por incumplimiento de uno de los requisitos establecidos para operar, o la ejecución de la garantía o **se certifique el adeudo tributario y posteriormente se proceda con el Cobro Judicial respectivo**.

POR TANTO

Con fundamento en los hechos descritos, consideraciones expuestas y citas legales invocadas, esta Gerencia resuelve: **PRIMERO: Rechazar todos y cada uno de los alegatos de nulidad** presentados por el señor Federico Zúñiga Gómez, cédula de identidad número 3-0212-0830, código DGA 194, agente de Aduanas del Auxiliar de la función pública Agencia de Aduanas Servicios Neptuno Sociedad Anónima, en su gestión 7180 de fecha de recibido en esta Aduana el día cuatro de julio de dos mil veintitrés, contra la resolución número MH-DGA-AS-GER-RES-1338-2023 de las catorce horas con nueve minutos del veintiséis de junio de dos mil veintitrés, mediante la cual se dio inicio al procedimiento administrativo sancionador. Lo anterior, por cuanto, tras un análisis exhaustivo, se ha determinado que **la resolución alegada cumple con los requisitos legales esenciales para su validez y eficacia**, así como con los principios de legalidad y debido proceso, estando debidamente motivada y



EXP-AS-DN-1914-2019
MH-DGA-AS-GER-RES-0150-2026

fundamentada conforme a la normativa vigente. No se han constatado vicios graves que afecten la validez del acto administrativo, ya que la resolución identifica y protege claramente el bien jurídico tutelado, en este caso el patrimonio de la Hacienda Pública. Además, los alegatos de nulidad sobre falta de motivación del acto administrativo, violación del principio de culpabilidad, deficiencias en la notificación, entre otros, carecen de fundamento, ya que esta Aduana ha cumplido con los principios de legalidad y debido proceso, fundamentando adecuadamente la resolución sancionatoria en la normativa aplicable, aunado a ello, el administrado fue notificado conforme al sistema TICA y tuvo plena oportunidad de ejercer su derecho de defensa. Por lo que se concluye que la autoridad aduanera actuó dentro de sus facultades legales, respetando los principios normativos aplicables y garantizando la correcta interpretación y aplicación de las leyes. Por ello, no existen nulidades que invaliden el procedimiento sancionador ni la resolución razonada, siendo improcedentes los alegatos del administrado. **SEGUNDO: Rechazar en su totalidad los argumentos presentados por el señor Federico Zúñiga Gómez, cédula de identidad número 3-0212-0830, código DGA 194, agente de Aduanas del Auxiliar de la función pública Agencia de Aduanas Servicios Neptuno Sociedad Anónima, en su gestión 7180 de fecha de recibido en esta Aduana el día cuatro de julio de dos mil veintitrés, contra la resolución número MH-DGA-AS-GER-RES-1338-2023 de las catorce horas con nueve minutos del veintiséis de junio de dos mil veintitrés, mediante la cual se dio inicio al procedimiento administrativo sancionatorio. Lo anterior, por cuanto el procedimiento está debidamente fundamentado en la normativa vigente, en la existencia de un perjuicio fiscal real y significativo superior a quinientos pesos centroamericanos, y en la vulneración del régimen jurídico aduanero derivada de la declaración incorrecta presentada por el agente, dado que la conducta atribuida generó una diferencia tributaria de ₡15.756.215.68 (quince millones setecientos cincuenta y seis mil doscientos quince colones con sesenta y ocho céntimos), afectando directamente el patrimonio de la Hacienda Pública, bien jurídico tutelado en este procedimiento. El procedimiento sancionatorio se desarrolló en estricto apego a la legalidad, debido proceso y tipicidad, sustentándose en un análisis técnico y documental del procedimiento de ajuste previo que validó la desaplicación del trato arancelario preferencial bajo el amparo del Tratado General de Integración Económica Centroamericana. La resolución de acto de inicio del sancionatorio emitida está**



EXP-AS-DN-1914-2019
MH-DGA-AS-GER-RES-0150-2026

debidamente motivada, desvirtuando cualquier alegato de arbitrariedad, y confirma que la infracción al régimen aduanero justifica plenamente la sanción impuesta en esta resolución de acto final. Por tanto, los argumentos del administrado carecen de sustento técnico y normativo, siendo improcedentes y sin mérito para desvirtuar la validez del presente procedimiento sancionatorio.

TERCERO: Sancionar al señor Federico Zúñiga Gómez, cédula de identidad número 3-0212-0830, código DGA 194, agente de Aduanas del Auxiliar de la función pública Agencia de Aduanas Servicios Neptuno Sociedad Anónima con una multa establecida en el artículo 242 de la Ley General de Aduanas y sus reformas (Ley N° 9069 del diez de septiembre de dos mil doce, "*Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria*") en aplicación del artículo 231 de la Ley General de Aduanas, equivalente a dos veces los tributos dejados de percibir en la tramitación de la Declaración Única Aduanera número 005-2019-339834 de fecha de aceptación diez de julio de dos mil diecinueve, ante ajuste en el control inmediato, siendo que en el caso que nos ocupa dicha vulneración fue por la suma de ₡15.756.215.68 (quince millones setecientos cincuenta y seis mil doscientos quince colones con sesenta y ocho céntimos), por lo que la multa en consecuencia determinada e impuesta en el presente acto corresponde a la suma de **₡31.512.431,36 (treinta y un millones quinientos doce mil cuatrocientos treinta y un colones con treinta y seis céntimos), por la comisión de una infracción tributaria aduanera, resultado del ajuste de la DUA en el control inmediato que significó una vulneración del régimen jurídico aduanero y que causó un perjuicio fiscal superior a los quinientos pesos centroamericanos, al transmitir y presentar un Certificado de origen inválido en la tramitación de la Declaración Única Aduanera número 005-2019-339834 de fecha de aceptación diez de julio de dos mil diecinueve, para gozar del trato arancelario preferencial bajo el amparo del Tratado General de Integración Económica Centroamericana, por cuanto dicho documento (Certificado de Origen) no contenía la firma, fecha y sello del funcionario autorizado de la Dirección General de Aduanas o de la aduana de salida, por lo tanto NO poseía los datos solicitados en la casilla descrita anteriormente, por lo que no cumplió con las formalidades establecidas en el instructivo de llenado, por lo tanto correspondía a un Certificado de Origen inválido. Por lo anterior desarrollado, esta Autoridad Aduanera procedió en el control inmediato a desaplicar a las mercancías amparadas a la DUA de cita, el trato arancelario preferencial bajo el amparo del Tratado General de Integración Económica Centroamericana, generando**



EXP-AS-DN-1914-2019
MH-DGA-AS-GER-RES-0150-2026

cambio de la obligación Tributaria Aduanera declarada de ₡2.748.286.05 (dos millones setecientos cuarenta y ocho mil doscientos ochenta y seis colones con cinco céntimos) al monto correcto de ₡18.504.501.73 (dieciocho millones quinientos cuatro mil quinientos un colones con setenta y tres céntimos) originando en consecuencia una diferencia a favor del Fisco en el pago de los tributos insolutos por la suma de ₡15.756.215.68 (quince millones setecientos cincuenta y seis mil doscientos quince colones con sesenta y ocho céntimos), acción que generó ajuste en el control inmediato en la DUA aquí analizada y ocasionó un perjuicio fiscal superior a los quinientos pesos centroamericanos que establece la Normativa Aduanera para configurar una infracción tributaria aduanera al tenor del artículo 242 de la Ley General de Aduanas, analizada y sancionada en la presente resolución. **CUARTO:** A los efectos correspondientes debe el interesado cancelar la multa mediante transferencia electrónica o por medio de formulario D-5, debidamente certificado por el banco, debiendo presentar las copias correspondientes en el Departamento de Normativo de la Aduana Santamaría, haciendo referencia al número de la presente resolución y del presente expediente. **QUINTO:** Se le comunica al administrado que en aplicación de lo dispuesto en el artículo 15 del RECAUCA IV, artículos 29, 53 y 231 párrafo primero de la Ley General de Aduanas y sus reformas, la no cancelación de la presente multa facultará a esta Gerencia a remitir a la Dirección General de Aduanas el expediente administrativo a efectos de que se considera procedente ya sea la inhabilitación del auxiliar de la función pública, o la ejecución de la garantía por incumplimiento de uno de los requisitos establecidos para operar o **se certifique el adeudo tributario y posteriormente se proceda con el Cobro Judicial** respectivo. **SEXTO:** Que en aplicación del Principio Constitucional del Debido Proceso, contra la presente resolución, **podrá interponerse el recurso de revisión** ante esta Aduana o directamente ante la autoridad superior del Servicio Aduanero, es decir, la Dirección General de Aduanas, de conformidad con los artículos 127 del CAUCA IV, 623, 624, siguientes y concordantes del RECAUCA IV y el artículo 198 de la Ley General de Aduanas, según reforma mediante artículo 2° numeral 24) de la ley N° 10271 del 22 de junio del 2022, para lo cual se concede el plazo de diez (10) días hábiles contados a partir de la notificación de la presente resolución. **SÉTIMO:** Se pone a disposición del señor Federico Zúñiga Gómez, cédula de identidad número 3-0212-0830, código DGA 194, agente de Aduanas del Auxiliar de la función pública Agencia de Aduanas Servicios Neptuno



EXP-AS-DN-1914-2019
MH-DGA-AS-GER-RES-0150-2026

Sociedad Anónima, el expediente administrativo número **Exp-AS-DN-1914-2019** levantado al efecto, para su lectura y consulta, en el Departamento Normativo de esta Aduana. **OCTAVO:** Adicionalmente se les comunica que para el ingreso y trámite de gestiones ante la Aduana Santamaría, se debe cumplir con la circular CIR-AS-G-003-2020 del 01-06-2020 “*Cambio de la cuenta de recepción de documentos y gestiones de Aduana Santamaría*” y CIR-AS-G-004-2020 del 08-06-2020, para la recepción de documentos y gestiones Aduana Santamaría, al cual los usuario deben remitir los escritos para enumerarles gestión a la cuenta de correo electrónico institucional: GestionesSantamaria@hacienda.go.cr. **NOTIFÍQUESE:** Al señor Federico Zúñiga Gómez, cédula de identidad número 3-0212-0830, código DGA 194, agente de Aduanas del Auxiliar de la función pública Agencia de Aduanas Servicios Neptuno Sociedad Anónima.

LICDA. DAMARIS JIRÓN BOLAÑOS
GERENTE
ADUANA SANTAMARÍA

Elaborado por:	Revisado por:
Lic. Gerardo Mena Vargas Abogado del Departamento Normativo Aduana Santamaría	Licda. Karla Guillén Vega Jefe del Departamento Normativo Aduana Santamaría



EXP-AS-DN-1914-2019
MH-DGA-AS-GER-RES-0150-2026

ACTA DE NOTIFICACIÓN

En la ciudad de _____, al ser las _____ horas del día _____ del mes de _____ de dos mil veintiséis, el suscrito notificador se apersonó en la siguiente dirección:

☐ En la dirección física: Provincia de Cartago, Cantón Central, del costado noreste de las Ruinas 50 metros norte, casa verde mano izquierda, casa de habitación.

En caso de no poder efectuarse la presente comunicación, se procederá a realizar la notificación respectiva en la **página web del Ministerio de Hacienda**, conforme lo dispuesto en el artículo 194 de la Ley General de Aduanas y sus reformas, y de acuerdo con las directrices aplicables. Finalmente, se incorporan al expediente los comprobantes de transmisión correspondientes.

☐ Subsidiariamente, en la dirección de correo electrónico: **federico.zuniga@ilglogistics.com** y complementariamente en los correos electrónicos **gtnotificaciones@cr.gt.com** y **notificaciones.neptuno@ilglogistics.com**, se incorporan comprobantes de transmisión al presente expediente.

Con el propósito de comunicar la resolución número **MH-DGA-AS-GER-RES-0150-2026** del treinta de enero de dos mil veintiséis, al señor **Federico Zúñiga Gómez**, cédula de identidad número **3-0212-0830**, código DGA 194, agente de Aduanas del Auxiliar de la función pública Agencia de Aduanas Servicios Neptuno Sociedad Anónima.

Resultado de la Notificación

() Todo conforme

() Otros especifique: _____

Es Todo. Firmo en calidad de notificador.

Nombre: Lic. Gerardo Mena Vargas Cédula: _____

Firma: _____