



MH-DGA-RES-0594-2026

DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS. SAN JOSÉ, A LAS QUINCE HORAS CUARENTA Y OCHO MINUTOS DEL DÍA VEINTIDOS DE ABRIL DEL DOS MIL VEINTISEIS.

Esta Autoridad Aduanera inicia Procedimiento Administrativo Sancionatorio contra la auxiliar de la función pública aduanera Johanna María Arias Méndez, portadora de la cédula de identidad número 2-0496-0707, en su condición de agente aduanera independiente, tendiente a la investigación de la presunta comisión de una infracción tributaria aduanera prevista en el artículo 242 de la Ley General de Aduanas, derivada de su actuación en la tramitación del Documento Único Aduanero número 005-2016-222189, aceptado el 18 de mayo de 2016, correspondiente al régimen de importación definitiva, en el cual figura como importador la empresa Alpemusa S.A., cédula jurídica N.º 3-101-289929.

RESULTANDO

I. La Agente Aduanera Johanna María Arias Méndez, portadora de la cédula de identidad número 2-0496-0707, en su condición de agente aduanera independiente, tramitó la nacionalización de las mercancías amparadas bajo el Documento Único Aduanero número 005-2016-222189, aceptado el 18 de mayo de 2016 ante la Aduana de Santamaría, en el cual figura como importador la empresa Alpemusa S.A.

II. En atención al Plan Anual de Fiscalización, el Departamento de Fiscalización Externa de la Dirección de Fiscalización, se realizó la verificación de la clasificación arancelaria de las mercancías amparadas al Documento Único Aduanero número 005-2016-222189,

III. Que de conformidad con el análisis efectuado en el Informe Final N.º DF-FE-RP-INF-023-2018, emitido por el Departamento de Fiscalización Externa dentro del expediente administrativo correspondiente, el cual comprende el estudio de diversos Documentos Únicos Aduaneros sometidos a verificación posterior, entre ellos el Documento Único Aduanero número 005-2016-222189, se determinó la existencia de una incorrecta clasificación arancelaria en las mercancías declaradas, según se detalla a continuación:



DUA	Líneas	Descripción declarada (incorrecta)	Subpartida declarada (incorrecta)	Descripción determinada (correcta)	Subpartida determinada (correcta)
005- 2016- 222189	04 a 10	Revestimientos de plástico para pisos, paredes o techos, de polímeros de cloruro de vinilo (PVC)	3918.10.00.00	Lámina celular (alveolar) de polímeros de cloruro de vinilo (PVC), utilizada como material plástico en láminas, con estructura celular y características distintas a revestimientos	3921.12.00.00

Que de lo anterior se desprende que la subpartida arancelaria declarada no corresponde a la naturaleza ni a las características técnicas reales de la mercancía, conforme al **análisis de laboratorio N.º 1111-15**, realizado por el Laboratorio Aduanero, siendo necesaria su reclasificación en la subpartida correcta, lo cual incide directamente en la determinación de la obligación tributaria aduanera.

IV. Con ocasión del procedimiento de regularización efectuado por el Departamento de Fiscalización Externa, se recibe comunicación por parte del importador Alpemusa Sociedad Anónima, mediante la cual indican que proceden a realizar el pago correspondiente para regularizar la obligación tributaria derivada de los hechos determinados en fiscalización, adjuntando el comprobante de pago respectivo, mediante el cual se canceló la suma total de ₡5.441.410,19, correspondiente a los tributos dejados de percibir determinados para el conjunto de los Documentos Únicos Aduaneros objeto de análisis.

Que conforme al Informe Final N.º DF-FE-RP-INF-023-2018, dentro de dicho monto se encuentra incluido el adeudo correspondiente al Documento Único Aduanero número 005-2016-222189, para el cual se determinó un monto por concepto de tributos dejados de percibir de ₡789.609,67, según el desglose contenido en el citado informe final, confirmándose el ingreso a las arcas del Estado mediante verificación con el Departamento de Tesorería Nacional, según consta en autos.

V. En el presente procedimiento se han observado las prescripciones de ley.

CONSIDERANDO

I.- Competencia y Régimen Legal Aplicable: Conforme los artículos 6, 7 y 9 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano IV (CAUCA IV), artículos 6 inciso c), 22, 23, 24, 30, 59, 62, 86, 93, 98, 231, 232, 233 y 242 de la LGA; artículos 33, 35 y 35 bis, 533, 534 y 535 de su Reglamento y sus reformas, Resolución



DGA 261-2009 del 14 de setiembre del 2009, publicada a través del Diario Oficial La Gaceta N° 208 del 27 de octubre del 2009 “Procedimiento de Regularización de las Obligaciones Tributarias Aduaneras en las Actuaciones de Fiscalización”, modificada mediante la resolución homónima RES-DGA-302-2011 del 2 de noviembre del 2011, publicada a través del Diario Oficial La Gaceta N° 234 del 6 de diciembre de 2011. Conforme artículo 242 y 233 de la Ley General de Aduanas No 7557 del 20 de octubre de 1995, publicada en La Gaceta No 212 de 08 de noviembre de 1995 y sus reformas. Reglamento ley General de Aduanas, Título II Decreto Ejecutivo N° 34475 de 4 de abril de 2008, sus reformas y modificaciones. Asimismo, en aplicación del artículo 231 de la Ley 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.

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

III.- Sobre la competencia en el transcurso del tiempo: La facultad de la autoridad aduanera para sancionar las infracciones administrativas y tributarias aduaneras prescribe en cuatro años, de conformidad con lo señalado en el artículo 231 de la Ley General de Aduanas.

IV.- 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 Principio 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.

En nuestro Estado Democrático de Derecho se reconoce la potestad que tiene éste para sancionar determinadas conductas, mismas que han de ser previamente tipificadas, esta potestad tiene su origen en el *ius puniendi* y puede ser atribuida a determinados órganos del Estado para imponer penas, sanciones y medidas de seguridad a quienes después de un proceso –también contemplado en la ley–, los establezca como responsable de los delitos y estados peligrosos. A estas personas, una vez juzgadas, se les van a aplicar penas, sanciones y medidas de seguridad, siempre previstas en la ley (tipificadas) si se les considera culpables. Aunado a lo anterior, encontramos que el artículo 231 de la Ley General de Aduanas establece, en lo que 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 del respectivo procedimiento administrativo, ya sea la Aduana de Jurisdicción o la Dirección General de Aduanas, salvo las infracciones administrativas sancionadas con suspensión del Auxiliar de la Función Pública Aduanera, cuyo conocimiento y sanción será competencia exclusiva de la Dirección General de Aduanas, así como también la inhabilitación de los Auxiliares de la función pública aduanera. **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. Las infracciones sancionadas con multa devengarán intereses, lo cuales se computarán a partir de los tres días hábiles siguientes a la firmeza de la resolución que las fija, conforme la tasa establecida en el artículo 61 de esta ley, referente al tema del pago de la obligación tributaria aduanera y sus aspectos esenciales. Serán eximentes de responsabilidad, los errores materiales o de hecho sin perjuicio fiscal, la fuerza mayor y el caso fortuito, en aplicación de los principios de razonabilidad y proporcionalidad. La facultad de la autoridad aduanera para sancionar las infracciones reguladas en este capítulo prescribe en seis años*



contados a partir de la comisión de las infracciones.” (la negrita y el subrayado no son del original)

Contemplándose de esta forma, el principio de aplicación retroactiva de una norma en beneficio del administrado. El principio de irretroactividad de las normas jurídicas tiene valor constitucional. Al respecto dispone el artículo 34 de la Constitución Política:

“A ninguna ley se le dará efecto retroactivo en perjuicio de persona, o de sus derechos patrimoniales adquiridos o de situaciones jurídicas consolidadas”.

En 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 conforme a la normativa vigente al momento del hecho generador del presente caso, entendido este como la fecha de aceptación del Documento Único Aduanero, la presunta calificación jurídica de la conducta investigada debe analizarse a la luz de la Ley N.º 7557, Ley General de Aduanas del 20 de octubre de 1995, en su redacción vigente al momento de los hechos, por ser esta la normativa aplicable para efectos de determinar la eventual responsabilidad administrativa del auxiliar de la función pública aduanera.

Asimismo, y en aplicación del principio de favorabilidad, corresponde indicar que dicho cuerpo normativo resulta ser el más favorable al administrado para efectos de la determinación de la eventual infracción, razón por la cual procede su utilización como marco jurídico aplicable en el presente procedimiento.

En ese contexto, la conducta investigada podría subsumirse en una eventual infracción tributaria aduanera que encuentra su asidero legal en el artículo 242 de la Ley General de Aduanas, el cual tipifica toda acción u omisión que signifique una vulneración del régimen jurídico aduanero que cause un perjuicio fiscal superior a los 500 pesos centroamericanos y que no constituya delito ni infracción



administrativa sancionable con suspensión del auxiliar de la función pública aduanera.

Así las cosas, para el caso que nos ocupa, corresponde analizar la conducta atribuida al agente aduanero bajo el marco normativo vigente al momento del hecho generador, a efectos de determinar si la misma resulta subsumible dentro del tipo infraccional previsto en el artículo 242 de la Ley General de Aduanas.

V.- Objeto de la Litis. Determinar si la auxiliar de la función pública aduanera Johanna María Arias Méndez, portadora de la cédula de identidad número 2-0496-0707, en su condición de agente aduanero independiente, incurrió presuntamente en la comisión de una infracción tributaria aduanera prevista en el artículo 242 de la Ley General de Aduanas, al tramitar la nacionalización de las mercancías amparadas bajo el Documento Único Aduanero número 005-2016-222189, aceptado el 18 de mayo de 2016, ante la Aduana Santamaría, en el cual figura como importador la empresa Alpemusa Sociedad Anónima, detectándose como resultado de la fiscalización una incorrecta clasificación arancelaria y la indebida aplicación de trato arancelario preferencial, lo cual incidió directamente en la determinación de la obligación tributaria aduanera, generando un perjuicio fiscal por concepto de tributos dejados de percibir por la suma de ₡789.609,67.

VI. Análisis del caso: En atención al Plan Anual de Fiscalización, el Departamento de Fiscalización Externa de la Dirección de Fiscalización procedió a verificar la correcta declaración de la obligación tributaria aduanera correspondiente al Documento Único Aduanero número **005-2016-222189**, tramitado por la auxiliar de la función pública aduanera **Johanna María Arias Méndez**, en representación del importador **Alpemusa Sociedad Anónima**, registrado en el Sistema de Tecnología de Información para el Control Aduanero (Sistema TICA), con el fin de determinar la correcta clasificación arancelaria de las mercancías declaradas y la procedencia del trato arancelario preferencial aplicado.

Que según se desprende del Informe Final N.º DF-FE-RP-INF-023-2018, el Departamento de Fiscalización Externa determinó que las mercancías amparadas al Documento Único Aduanero número 005-2016-222189, específicamente en sus líneas 04 a 10, fueron incorrectamente clasificadas en la subpartida arancelaria 3918.10.00.00, correspondiente a “Revestimientos de plástico para pisos, paredes o techos, de polímeros de cloruro de vinilo (PVC)”, cuando en realidad, conforme al análisis de laboratorio N.º 1111-15, se estableció que la mercancía corresponde a



“Lámina celular (alveolar) de polímeros de cloruro de vinilo (PVC), utilizada como material plástico en láminas, con estructura celular y características distintas a revestimientos, la cual presenta características tales como estructura celular”, composición plástica y propiedades físicas distintas a las requeridas para la subpartida declarada. En ese sentido, conforme a las Reglas Generales para la Interpretación del Sistema Armonizado, así como a las Notas Legales del Capítulo 39 y las Notas Explicativas, la mercancía debe clasificarse en la subpartida **3921.12.00.00**, correspondiente a las demás placas, láminas, hojas y tiras de plástico, productos celulares (alveolares), de polímeros de cloruro de vinilo, lo cual implica una carga tributaria distinta a la originalmente declarada.

Asimismo, se determinó la improcedencia del trato arancelario preferencial aplicado, por cuanto el certificado de origen presentado describe una mercancía distinta a la efectivamente importada, generándose una discordancia sustancial entre la descripción consignada en dicho documento y la naturaleza real del producto verificada mediante el análisis de laboratorio, lo cual constituye causal de denegatoria del beneficio arancelario. Adicionalmente, el informe establece la existencia de **conexidad** entre el Documento Único Aduanero en estudio y el **DUA 002-2014-89496** el cual sirvió como referencia para el análisis técnico, específicamente con base en el **análisis de laboratorio N.º 1111-15**, en virtud de que ambos comparten elementos esenciales tales como el mismo importador, proveedor (**Foshan Yuanhua Plastic Industry Co. Ltd.**), factura comercial (**GB22E-22**), descripción de la mercancía y condiciones de importación, lo cual permite trasladar válidamente los resultados del análisis de laboratorio a las mercancías del DUA en estudio, al evidenciarse un patrón homogéneo en su declaración, cumpliéndose así los criterios establecidos para la aplicación del principio de conexidad en materia aduanera.

Como consecuencia de lo anterior, se estableció que la clasificación arancelaria declarada resulta incorrecta, debiendo reclasificarse la mercancía dentro de la partida correspondiente según su naturaleza y composición, conforme a las Reglas Generales para la Interpretación del Sistema Armonizado, lo cual conlleva una carga tributaria distinta a la declarada originalmente.

Asimismo, se determinó la improcedencia del trato arancelario preferencial aplicado, en virtud de que el certificado de origen presentado no guarda



correspondencia con la naturaleza real de la mercancía importada, generándose una discordancia entre la descripción consignada en dicho documento y las características del producto verificadas por la Administración Aduanera, lo cual constituye causal de denegatoria del beneficio arancelario preferencial conforme a las disposiciones del tratado comercial aplicable.

En razón de las situaciones antes descritas, se produjo una incorrecta determinación de la obligación tributaria aduanera, estableciéndose para el Documento Único Aduanero número 005-2016-222189 un monto de tributos dejados de percibir por la suma de ₡789.609,67, conforme se desprende del análisis efectuado en el informe final de fiscalización.

Durante el proceso de regularización, el sujeto pasivo Alpemusa Sociedad Anónima procedió a aceptar los resultados del informe emitido por el Departamento de Fiscalización Externa, reconociendo la incorrecta clasificación arancelaria declarada en el Documento Único Aduanero número 005-2016-222189, razón por la cual procedió a cancelar el monto total determinado en el procedimiento de fiscalización para el conjunto de los Documentos Únicos Aduaneros analizados, indicando mediante comunicación que realizaba dicho pago a efectos de compensar el error cometido, adjuntando el comprobante correspondiente, mediante el cual se canceló la suma total de ₡5.441.410,19, confirmándose el ingreso a las arcas del Estado mediante verificación con el Departamento de Tesorería Nacional, según consta en autos.

Bajo esta tesitura, y en virtud de que el Documento Único Aduanero de cita fue tramitado por la auxiliar de la función pública aduanera Johanna María Arias Méndez, contra quien se dirige el presente procedimiento administrativo sancionatorio, esta Dirección General considera necesario efectuar el análisis del tipo infraccional aplicable, a fin de determinar la eventual comisión de la infracción tributaria aduanera tipificada en el artículo 242 de la Ley General de Aduanas.

De los hechos expuestos anteriormente, se desprende la posible existencia de incumplimientos por parte del auxiliar de la función pública aduanera, razón por la cual corresponde a esta Dirección proceder al análisis de la normativa aplicable al caso concreto, con el objeto de verificar si la conducta descrita resulta subsumible dentro del tipo infraccional previsto en el artículo 242 de la Ley General de Aduanas. En ese sentido, resulta pertinente recordar la naturaleza y obligaciones inherentes a la figura del agente de aduanas, conforme a lo dispuesto en el artículo 28 de la Ley General de Aduanas, en su condición de auxiliar de la función pública aduanera, responsable de la veracidad, exactitud y legalidad de la información consignada en las declaraciones aduaneras que tramita.



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 atención a una adecuada conceptualización jurídica de los hechos aquí analizados, analizar la 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”.

Así mismo 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.

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”.

Por su parte el numeral 86 de la Ley General de Aduanas señala:

“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, el valor aduanero de las mercancías, la cantidad, los



tributos aplicables y el cumplimiento de las regulaciones arancelarias y no arancelarias que rigen para las mercancías, según lo previsto en esta Ley, en otras leyes y en las disposiciones aplicables.

Asimismo, el 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...”

Cabe destacar que, dentro de la potestad sancionadora del Estado, éste puede establecer regulaciones especiales sobre un sector o actividad determinada, como ocurre en el presente caso, teniendo los auxiliares la obligación de someterse a tales regulaciones si desean dedicarse al ejercicio de esa actividad. Ante esta situación, y para el caso planteado, el auxiliar de la función pública, en razón de su condición debe cumplir con las obligaciones establecidas como coadyuvantes de la Administración aduanera, por lo que deben ser conocedores de la normativa aplicable establecidas a nivel de Ley, y desarrolladas en las demás disposiciones de la normativa aduanera.

De conformidad con lo establecido en la Ley General de Aduanas, en el artículo 24 inciso j) se estipula que la autoridad aduanera, sin perjuicio de las atribuciones que le corresponden como administración tributaria previstas en la legislación tributaria, tendrá la atribución de verificar que los auxiliares de la función pública aduanera cumplan con sus requisitos, deberes y obligaciones.

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

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

También se indica en esa norma que el auxiliar que luego de haber sido autorizado deje de cumplir con algún requisito general o específico, no podrá operar como tal hasta que demuestre haber subsanado el incumplimiento. Por su parte, el artículo



30 de ese mismo cuerpo normativo establece las obligaciones básicas a las cuales se encuentran sujetos los auxiliares de la función pública aduanera.

Bajo esa tesitura, la agente aduanera se define como un auxiliar de la función pública aduanera autorizado para actuar habitualmente, en nombre de terceros en los trámites, regímenes y operaciones aduaneras, en su carácter de persona natural, con las condiciones establecidas en la normativa aduanera.

La Ley General de Aduanas, establece el marco jurídico dentro del cual debe actuar el agente y sus sanciones en caso de incumplimiento, específicamente el artículo 33 de la Ley General de Aduanas nos explica el concepto de agente aduanero al indicar que el mismo es considerado como un profesional auxiliar de la función pública aduanera autorizado por el Ministerio de Hacienda para actuar, en su carácter de persona natural, con las condiciones y los requisitos establecidos en el Código Aduanero Uniforme Centroamericano y en dicha Ley, en la presentación habitual de servicios a terceros, en los trámites, los regímenes y las operaciones aduaneras, debe rendir la declaración aduanera bajo fe de juramento y será el representante legal de su mandante para las actuaciones y notificaciones del despacho aduanero y los actos que se deriven de él y bajo ese concepto, será el responsable civil ante su mandante por las lesiones patrimoniales que surjan como consecuencia del cumplimiento, de su mandato.

En efecto, como lo ha venido reiterando el Tribunal Aduanero Nacional, desde su creación y en vasta jurisprudencia, y como igualmente lo ha reconocido la Sala Constitucional, los auxiliares de la función pública tienen un rol preponderante frente al Estado y no son simples intermediarios, sino por el contrario, en palabras de la Sala Constitucional al analizar las responsabilidades del agente aduanero ha señalado que:

“En ese sentido, es preciso iniciar cualquier análisis con la delimitación de la naturaleza propia que la legislación le ha dado a los agentes aduaneros puesto que la actividad que realizan, trasciende del simple ejercicio del comercio, dado que laboran al amparo del régimen establecido en la Ley General de Aduanas y lo hacen dentro de un régimen especial de derechos y obligaciones que los define como "auxiliares de la función pública aduanera". En ese sentido, el artículo 33 de la Ley General de Aduanas establece que la agente aduanera 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 requisitos establecidos en el Código Aduanero Uniforme Centroamericano y esa ley, en la prestación habitual de servicios a terceros en los trámites, regímenes y las operaciones aduaneras. ...Debe indicarse que dentro de esta categoría de "auxiliar de la función pública aduanera", se puede ubicar a las agencias aduanales como



personas jurídicas quienes, como tales, deben cumplir con las mismas obligaciones y responsabilidades establecidas para el auxiliar de la función pública aduanera y con el régimen jurídico impuesto por esa normativa para la agente aduanera persona física. Partiendo de lo anterior se tiene que, por la importancia de la labor que realizan esos auxiliares como coadyuvantes de los órganos de la Administración Pública en la gestión pública aduanera, el Estado ha debido regular el ámbito de sus competencias y para ello se ha hecho indispensable someterlos al cumplimiento de una serie de obligaciones y requisitos cuyo control y fiscalización descansa en la autoridad aduanera, siendo la Dirección General de Aduanas el órgano superior jerárquico nacional en materia aduanera". (Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia RES: 2002-00843 de las 15:53 del 30 de enero de 2002) (El resaltado no es del original)

Dentro de ese orden de ideas, tal y como lo ha señalado la Sala Constitucional 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. 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.

De ahí que, para poder actuar ante el Servicio Nacional de Aduanas, los agentes aduaneros deben ser autorizados en forma previa por parte del Ministerio de Hacienda y están sometidos al cumplimiento de una serie de derechos y obligaciones en relación con el ejercicio de su actividad que están debidamente delimitadas en los numerales 30, 31, 32, 35 a 39 de la Ley General de Aduanas y artículos 110 a 117 del Reglamento a la Ley General de Aduanas.

Se advierte la especial importancia que para el Fisco tiene la participación de este auxiliar de la función pública en el procedimiento, al punto de que partiendo del principio de buena fe y responsabilidad de sus actuaciones le ha delegado parte de la gestión aduanera, de forma tal que el agente se ha convertido en su coadyuvante o cogestor. Paralelamente a ello, el agente ha asumido un régimen de responsabilidad no sólo frente a su cliente sino también ante el Fisco, por el ejercicio de su representación legal.

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



autoriza su condición de auxiliar de la función pública y su funcionamiento y así lo establece el artículo 86 de la Ley General de Aduanas, de previa cita.

Es así, que debido a la gran responsabilidad que poseen esos Auxiliares, la normativa aduanera dispone mecanismos que faciliten y aseguren al Agente realizar una correcta declaración de las mercancías. Tal es el caso del examen previo de las mercancías por despachar, señalado en los artículos 84 Ley General de Aduanas y 251 Reglamento de la Ley General de Aduanas y que constituye una facultad que poseen tanto el declarante como su representante, para el reconocimiento de las mercancías, a efecto de declarar correctamente toda la información de estas, por lo que la agente aduanera endilgada tuvo a mano, instrumentos adecuados para evitar realizar una incorrecta clasificación arancelaria, no solo por la posibilidad del examen previo, sino también porque para la clasificación arancelaria una condición necesaria es la plena identificación de las mercancías, para lo cual puede realizar consultas o búsqueda de información técnica de la mercancía en cuestión, que le permita la correcta clasificación arancelaria

No obstante, conforme se desprende del informe final rendido por el Departamento de Fiscalización Externa, la auxiliar de la función pública aduanera **Johanna María Arias Méndez** clasificó las mercancías amparadas al Documento Único Aduanero número **005-2016-222189** en una subpartida arancelaria que no correspondía a la naturaleza y características propias de las mismas, de acuerdo con las especificaciones técnicas determinadas mediante el análisis de laboratorio, siendo necesario efectuar la reclasificación arancelaria correspondiente para aplicar la subpartida correcta. En ese sentido, al encontrarse la subpartida declarada y la determinada sujetas a cargas tributarias distintas, se generó una diferencia en la obligación tributaria aduanera, produciéndose un perjuicio fiscal por concepto de tributos dejados de percibir por la suma de **₡789.609,67**.

En virtud de que el citado Documento Único Aduanero fue tramitado por el auxiliar de la función pública aduanera contra quien se dirige el presente procedimiento, esta Dirección presume, en esta etapa inicial, un eventual incumplimiento de sus obligaciones, al haber transmitido la declaración aduanera con una clasificación arancelaria incorrecta, lo cual incidió directamente en la determinación de la obligación tributaria aduanera y generó una vulneración al régimen jurídico aduanero en los términos previstos en el artículo 242 de la Ley General de Aduanas.

Aunado a 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.

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).

Cabe destacar 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.

De comprobarse lo anterior, la auxiliar de marras habría incurrido en los supuestos fácticos contemplados en el artículo 242 de la Ley General de Aduanas, que indica:

Artículo 242. –Infracción tributaria aduanera

Constituirá infracción tributaria aduanera y será sancionada con una multa de dos veces los tributos dejados de percibir, toda acción u omisión que signifique una vulneración del régimen jurídico aduanero que cause un perjuicio fiscal superior a quinientos pesos centroamericanos y no constituya delito ni infracción



administrativa sancionable con suspensión del auxiliar de la función pública aduanera.

Siendo el objeto de la litis la posible aplicación de una sanción contra la agente de aduanas **Johanna María Arias Méndez**, por la presunta comisión de una infracción tributaria aduanera, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley General de Aduanas, por haber incurrido en una conducta que podría implicar una vulneración al régimen jurídico aduanero con incidencia directa en la determinación de la obligación tributaria aduanera, debe tenerse presente que la normativa aduanera faculta a la Administración para imponer sanciones a quienes resulten responsables de su comisión, tal y como lo disponen, entre otros, los artículos 5, 13, 24 inciso i) y 231 a 235 de la Ley General de Aduanas, en concordancia con su Reglamento.

No obstante, dentro del procedimiento sancionatorio aplicable en sede administrativa, deben respetarse los principios y garantías constitucionales propios del Derecho Penal, en atención a la naturaleza punitiva de la potestad sancionadora de la Administración, considerando las particularidades del caso concreto.

Bajo dicho enfoque, corresponde hacer referencia a los elementos constitutivos de la infracción, tales como la tipicidad, antijuridicidad y culpabilidad, los cuales conforman la Teoría del Delito, como parámetros delimitadores del ejercicio del ius puniendi estatal, cuya aplicación al ámbito del derecho administrativo sancionador ha sido reconocida por la Sala Constitucional con fundamento en la doctrina y la jurisprudencia.

En ese sentido, resulta procedente analizar dichos elementos en relación con la conducta presuntamente cometida por el auxiliar de la función pública aduanera, a efectos de determinar si la misma resulta subsumible dentro del tipo infraccional previsto en el artículo 242 de la Ley General de Aduanas.

VIII. Análisis de Tipicidad

El principio de tipicidad es un derivado del principio de legalidad consagrado en el numeral 11 de la Constitución Política y de la Ley General de la Administración Pública, lo mismo que en materia aduanera en el artículo 108 del CAUCA, intrínsecamente relacionado con el principio de seguridad jurídica.

El principio de tipicidad se encuentra descrito, al igual que otros concernientes a la materia represiva estatal, en el artículo 39 de nuestra Constitución Política:



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

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

Debe existir una correspondencia directa y puntual entre la acción y la norma, tal y como lo señala Mario Garrido Mont:

"La tipicidad constituye una característica de la acción: coincide con la conducta descrita por la norma legal"

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

Por lo anterior, se entra a conocer lo correspondiente a la tipicidad objetiva.

a) Tipicidad objetiva: Se conoce en doctrina y jurisprudencialmente que la tipicidad objetiva es la calificación legal del hecho, comprendiendo los elementos normativos, descriptivos y subjetivos. La noción del elemento objetivo de la tipicidad es caracterizada como:

"un conjunto de principios de naturaleza normativa dirigidos a establecer cuándo un resultado causado por el comportamiento de un sujeto puede objetivamente atribuírsele"

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



– Sujeto Activo:

Para el caso concreto, el sujeto activo, es la persona con capacidad y posibilidad de cometer la infracción de cita y de acuerdo a lo estipulado en el artículo sometido a análisis, no debe tener una condición especial previamente determinada por el legislador, es decir, no requiere necesariamente ser agente aduanero u otro auxiliar de la función pública, sino que cualquier persona que adecúe su conducta a lo establecido por la norma, es susceptible de convertirse en sujeto activo de esta infracción. Por consiguiente, no existe duda de que la señora Johanna María Arias Méndez, cuenta con la condición de auxiliar de la función pública aduanera, en la modalidad de agente aduanero, siendo posible que incurra en la comisión de la infracción citada, por lo que no existe conflicto o controversia alguna, en cuanto a la determinación de dicho elemento del tipo.

– Descripción de la Conducta–Verbo Activo artículo 242 LGA:

El Tribunal Aduanero Nacional, ha establecido que 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 realizada que se relaciona con una obligación exigida por la normativa y para lo cual se deben cumplir con cuatro condiciones, a saber:

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

Para el primer supuesto “acción que infringe el régimen jurídico aduanero”, es preciso resaltar que la conducta que se le atribuye como reprochable al agente aduanero está debidamente tipificada al encontrarse plenamente descrita en el artículo 242 de la Ley General de Aduanas, que el agente de aduanas declaró con errores la clasificación arancelaria y la obligación tributaria, y con el resultado de las correcciones descritas en el trámite de regularización, esta autoridad aduanera determinó una diferencia en el adeudo tributario aduanero a favor del Fisco por la suma que a continuación se detalla:

Que según se desprende del Informe Final N.º **DF-FE-RP-INF-023-2018**, el Departamento de Fiscalización Externa determinó que las mercancías amparadas al Documento Único Aduanero número **005-2016-222189**, específicamente en sus **líneas 04 a 10**, fueron incorrectamente clasificadas en la subpartida arancelaria **3918.10.00.00**, correspondiente a “Revestimientos de plástico para



pisos, paredes o techos, de polímeros de cloruro de vinilo (PVC)”, cuando en realidad, conforme al **análisis de laboratorio N.º 1111-15**, se estableció que la mercancía corresponde a “Lámina celular (alveolar) de polímeros de cloruro de vinilo (PVC), utilizada como material plástico en láminas, con estructura celular y características distintas a revestimientos”, la cual presenta características tales como estructura celular, composición plástica y propiedades físicas distintas a las requeridas para la subpartida declarada. En ese sentido, conforme a las Reglas Generales para la Interpretación del Sistema Armonizado, así como a las Notas Legales del Capítulo 39 y las Notas Explicativas, la mercancía debe clasificarse en la subpartida **3921.12.00.00**, correspondiente a las demás placas, láminas, hojas y tiras de plástico, productos celulares (alveolares), de polímeros de cloruro de vinilo, lo cual implica una carga tributaria distinta a la originalmente declarada.

Asimismo, se determinó la improcedencia del trato arancelario preferencial aplicado al amparo del **Tratado de Libre Comercio entre la República de Costa Rica y la República Popular China**, por cuanto el certificado de origen presentado describe una mercancía distinta a la efectivamente importada, generándose una discordancia sustancial entre la descripción consignada en dicho documento y la naturaleza real del producto verificada mediante el análisis de laboratorio, lo cual constituye causal de denegatoria del beneficio arancelario conforme a las disposiciones del referido tratado. Adicionalmente, el informe establece la existencia de **conexidad** entre el Documento Único Aduanero en estudio y el **DUA 002-2014-89496**, el cual sirvió como referencia para el análisis técnico, específicamente con base en el **análisis de laboratorio N.º 1111-15**, en virtud de que ambos comparten elementos esenciales tales como el mismo importador, proveedor (**Foshan Yuanhua Plastic Industry Co. Ltd.**), factura comercial (**GB22E-22**), descripción de la mercancía y condiciones de importación, lo cual permite trasladar válidamente los resultados del análisis de laboratorio a las mercancías del DUA en estudio, al evidenciarse un patrón homogéneo en su declaración, cumpliéndose así los criterios establecidos para la aplicación del principio de conexidad en materia aduanera.

Aunado a lo anterior, la infracción se agrava con la indebida aplicación del trato arancelario preferencial al amparo del Tratado de Libre Comercio entre la República de Costa Rica y la República Popular China, toda vez que dicho beneficio fue sustentado en un certificado de origen cuya descripción de la mercancía como “Revestimientos de plástico para pisos, paredes o techos, de polímeros de cloruro de vinilo (PVC)” no correspondía con la naturaleza real del producto importado, según lo determinado por el análisis técnico de laboratorio análisis de laboratorio N.º 1111-15, aplicado al DUA 002-2014-89496 y utilizado bajo la figura de conexidad del presente caso. Esta discordancia sustancial entre la descripción documental y las características objetivas de la mercancía impide jurídicamente la aplicación del trato preferencial, en tanto no se cumple con el



requisito de correspondencia plena entre la mercancía importada y la amparada por el certificado de origen. En consecuencia, la declaración aduanera incorporó un beneficio arancelario improcedente, lo cual, en conjunto con la clasificación incorrecta, generó una autoliquidación inexacta de la obligación tributaria aduanera, ocasionando un perjuicio fiscal por concepto de tributos dejados de percibir por la suma de **¢789.609,67**, configurándose así una vulneración al régimen jurídico aduanero en los términos previstos en el artículo 242 de la Ley General de Aduanas.

Para el segundo supuesto establecido en el artículo 242 de la Ley General de Aduanas, relativo a la acción que cause un perjuicio fiscal superior a quinientos pesos centroamericanos, es menester señalar que no existe duda de que la diferencia en el monto de los tributos determinada como consecuencia de la incorrecta clasificación arancelaria de la mercancía y la indebida aplicación del trato arancelario preferencial generó un perjuicio fiscal que supera ampliamente dicho umbral, toda vez que el monto de los tributos dejados de percibir asciende a la suma de **¢789.609,67** según lo determinado por la autoridad aduanera en el Informe Final N.º DF-FE-RP-INF-23-2018, adeudo que fue posteriormente regularizado conforme consta en autos.

El perjuicio económico al Fisco se configura en el momento mismo en que la agente aduanera Johanna María Arias Méndez consignó de forma incorrecta la clasificación arancelaria de la mercancía amparada al Documento Único Aduanero número 005-2016-222189, así como al aplicar indebidamente un trato arancelario preferencial que no resultaba procedente, lo cual incidió directamente en la determinación de la obligación tributaria aduanera, provocando que se cancelara un monto inferior al legalmente exigible.

En ese sentido, el pago efectuado con posterioridad por el sujeto pasivo, en el marco del procedimiento de regularización, constituye una consecuencia directa de la actuación fiscalizadora de la Administración Aduanera; sin embargo, dicha regularización no desvirtúa la consumación de la conducta infractora, la cual se perfeccionó en el momento de la transmisión de la declaración aduanera con información inexacta. Asimismo, el reconocimiento y pago del adeudo tributario a favor del Fisco no impide que la Autoridad Aduanera, dentro del plazo legal establecido y respetando el debido proceso administrativo, proceda al inicio del correspondiente procedimiento administrativo sancionatorio contra el auxiliar de la función pública aduanera.

Otra de las condiciones que la norma establece es que “la acción no sea constitutiva de delito”, sobre el particular no consta en expediente ningún elemento del cual pueda presumir que se está ante un posible delito, en virtud de lo cual se estime que el asunto deba ser trasladado a la sede penal, como



autoridades competentes para la valoración respectiva, de conformidad con lo prescrito por el numeral 229 de la Ley de marras.

El cuarto supuesto establece que “no esté sancionada con suspensión del auxiliar de la función pública aduanera”, al efecto 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 adecue 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.

En consecuencia, le es aplicable a los hechos descritos la sanción establecida en el artículo 242 de la Ley General de Aduanas que comprende una multa de dos veces los tributos dejados de percibir, como se desglosa:

DUA	Total de impuestos dejados de percibir	PRESUNTA MULTA (DOS VECES LOS TRIBUTOS DEJADOS DE PERCIBIR)	PRESUNTA MULTA CON REBAJA
005-2016-222189	€789.609,67	€1.579.219,34	€789.609,67

Se genera así una posible multa por la presunta infracción tributaria aduanera por el monto de **€1.579.219,34**, correspondiente a dos veces el monto de los tributos dejados de percibir, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 242 de la **Ley N.º 7557, Ley General de Aduanas del 20 de octubre de 1995**. A dicho monto le resultaría aplicable la rebaja del cincuenta por ciento (50%), según lo establecido en el **artículo 233 inciso b)** del mismo cuerpo normativo, por lo que, en definitiva, de proceder la imposición de la sanción, la misma sería por la suma de **€789.609,67**.

b. Tipicidad subjetiva:

El tipo contiene elementos subjetivos por cuanto están referidos al motivo y al fin de la conducta descrita. Son características y actividades que dependen del fuero interno del sujeto que se investiga y son tomados en cuenta para describir el tipo legal de la conducta por eso estos elementos tienen que probarse y se circunscriben básicamente al dolo y la culpa.

Se ha entendido por el dolo es la voluntad consciente, encaminada u orientada a la perpetración de un acto que la ley tipifica como delito, es el conocimiento y voluntad de realizar un delito o una conducta punible. El dolo está integrado entonces por dos elementos: un elemento cognitivo: conocimiento de realizar un delito, y un elemento volitivo: voluntad de realizar un delito.



En el caso de la culpa debe igual individualizar una conducta, pero el tipo culposos 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 dos aspectos: conociendo las normas estas sean vulneradas implicando "Imprudencia": o se desconozcan los reglamentos debiendo conocerse por obligación implicando "Negligencia".

Procede examinar si en la especie puede demostrarse que la actuación del auxiliar supone dolo o culpa en la acción sancionable, correspondiendo de seguido el análisis de responsabilidad subjetiva del infractor para determinar si ha de imputársele la conducta sancionada. Siendo oportuno señalar que mediante reforma publicada con la Ley 9069 del 28 de setiembre de 2012, el legislador incorporó el numeral 231 bis a la legislación aduanera, indica dicho artículo:

"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."

Con fundamento en este artículo, es procedente la aplicación de sanciones aduaneras a título de mera negligencia en atención al deber de cuidado que deben mostrar los agentes aduaneros en el ejercicio de sus labores como auxiliar de la función pública aduanera.

En tal sentido, resulta conveniente examinar si en la especie puede demostrarse que la actuación de la Agente de Aduanas en relación con la acción cuya tipicidad objetiva se demostró fehacientemente, supone dolo o culpa, lo anterior dado que ambos aspectos conforman la tipicidad subjetiva.



Ciertamente no existe duda que la Agente de Aduanas, en su condición de especialista en la materia y cuya intervención resulta de obligado acatamiento según lo dispuesto por el numeral 37 de la Ley General de Aduanas, fue quien transmitió el DUA con los datos que se han reputado incorrectos, y no con los que efectivamente correspondían.

Asimismo, de acuerdo a las circunstancias profesionales del mismo, es claro que conocía los deberes a que estaba sujeto y las consecuencias de su conducta, aspecto que de seguido se desarrollará ampliamente, bastando a los efectos dejar establecido que en razón de ello pudo prever el resultado en caso de no realizar la declaración de los datos correctamente, pero no existe prueba en expediente que permita tener por demostrado que la actuación del agente aduanero haya sido cometida con intención, esto es, que haya presentado la DUA de marras con errores u omisiones en forma deliberada, pretendiendo burlar al Fisco y queriendo ese resultado.

Contrariamente, si se logra demostrar en la especie la configuración de la culpa en el actuar del Auxiliar, existiendo una clara y directa relación de causalidad entre la presentación y transmisión de la declaración con los datos incorrectos, la falta de diligencia del auxiliar de cita y el perjuicio fiscal establecido por el tipo infraccional exigido en el caso del numeral 242 LGA.

Como profesional en la materia, el presunto infractor tenía la obligación de declarar correctamente los datos de la mercancía amparada al DUA en cuestión “la clasificación arancelaria”, dado que la misma resulta ser autodeterminada, por lo que se rige por el principio de veracidad y exactitud de la manifestación de la mercancía que es objeto de una operación o destinación aduanera, a pesar de lo cual, declaró incorrectamente la clasificación arancelaria, aspecto que forma parte de los elementos de la obligación tributaria aduanera.

De ahí que, de conformidad con el marco legal que se indicó en el análisis de tipicidad sobre las responsabilidades que prescribe la normativa supranacional y la Ley General de Aduanas para los agentes aduaneros, podemos precisar el deber de cuidado que se omitió en la especie.

En efecto, como lo ha venido reiterando el Tribunal Aduanero Nacional, desde su creación y en su jurisprudencia, y como igualmente lo ha reconocido la Sala Constitucional, los auxiliares de la función pública tienen un rol preponderante frente al Estado y no son simples intermediados, posición vertida en el Voto número 00843-2002 del 30 de enero del 2002, mediante el cual analizó las responsabilidades del agente aduanero.



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

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

Con base en lo expuesto, tenemos que aún y cuando la señora Johanna María Arias Méndez, como profesional en la materia, tenía el conocimiento para declarar el DUA de cita correctamente, toda vez que la clasificación arancelaria es uno de los elementos que recae en su propio accionar o decisión, conforme los conocimientos que debe poseer sobre la normativa del Sistema Armonizado que la regula, 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, y que cuentan con la posibilidad de llevar a cabo la revisión previa prevista por el Ordenamiento Jurídico Aduanero en el numeral 84 de la Ley General de Aduanas, incluyendo la búsqueda de información de la mercancía que le permita la plena identificación de la misma y con ello una correcta clasificación arancelaria.

Así pues, en el presente asunto la culpa se asienta en la violación del deber de presentar el DUA indicado correctamente, sin inexactitudes ni errores, esto es, incluyendo conforme a derecho todos los datos necesarios según lo establecido por el artículo 86 de la Ley General de Aduanas, no existiendo presuntamente por parte del señor agente aduanero la diligencia mínima que implica el ejercicio de una actividad especializada de un agente aduanero.



En ese sentido, considera esta Dirección que la infracción tributarias aduanera en el presente caso, se pueden imputar a título de culpa o mera negligencia en el tanto no es aceptable que la auxiliar de la función pública sabiendo que debía tramitar las declaraciones aduaneras sin errores ni omisiones, no lo hizo; sin que existan hasta este momento en expediente causas eximentes de responsabilidad, entendidas, en el presente asunto, como aquellas circunstancias que permiten que el auxiliar de marras no sea sancionado.

VIII. Análisis de antijuridicidad:

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 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 a la interesada, alguna de dichas casuales justificativas, pues de haber alguna, esto ocasionaría que no se pueda exigir responsabilidad por la conducta presuntamente desplegada.

En el caso que nos ocupa se presume que 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.

La antijuridicidad se constituye en un atributo con que se califica al comportamiento típico, para señalar que el mismo resulta contrario al Ordenamiento Jurídico, constituyendo de esta forma uno de los elementos esenciales del ilícito administrativo, por lo que la comisión culpable de conductas tipificadas como infracciones, tal y como acontece en la especie, no podrán ser sancionadas a menos que las mismas supongan un comportamiento contrario al régimen jurídico, siendo que para establecer tal circunstancia, es necesario el análisis de las causas de justificación, o lo que se conoce como antijuridicidad formal, y la afectación o puesta en peligro del bien jurídico tutelado, o antijuridicidad material:



"... una acción antijurídica es formalmente antijurídica en la medida en que contraviene una prohibición o mandato legal,' y es materialmente antijurídica en la medida en que en él se plasma una lesión de bienes jurídicos socialmente nociva, y que no se puede combatir suficientemente con medios extrapenales..." (Ver Sentencia N° 401-2015 del Tribunal Aduanero Nacional).

La antijuridicidad constituye la sustancia del delito. El delito es por esencia un acto contrario al derecho (nullum crimen sine iniuria). Por esa causa se puede afirmar que la adecuación típica constituye un indicio de antijuridicidad, que supone el enjuiciamiento de una acción, a la luz de lo que disponen las reglas que integran el ordenamiento.

"Si el orden jurídico permite una conducta, esto significa que tal conducta no es contraria al mismo (antijurídica) sino conforme a él. Por ende, para que una conducta típica sea delito, requiere también ser antijurídica." 1

La antijuridicidad cumple como función dogmática la determinación o especificación de los comportamientos que el ordenamiento jurídico considera como lesivos de los bienes jurídicos tutelados. Es un elemento formal, que se concreta en la oposición entre la norma y el hecho y se manifiesta en la vulneración de una norma establecida por el Estado y perteneciente al ordenamiento jurídico.

Con el calificativo de antijuridicidad formal se designa la oposición o contradicción entre la conducta y el ordenamiento jurídico, en tanto con el calificativo de antijuridicidad material se determina la ofensa o lesión al bien jurídico protegido.

Otro elemento delimitador de la potestad sancionatoria administrativa, que debe ser considerado previo a la imputación de un hecho al administrado, es si se dio la lesión o vulneración de un bien jurídico tutelado por el ordenamiento, en razón de las actuaciones del sujeto accionado. Se dice que una acción es "materialmente antijurídica" cuando, habiendo transgredido una norma positiva, lesiona o pone en peligro un bien jurídico que el derecho quería proteger.

Al respecto, nos encontramos con que el bien jurídico protegido es el control aduanero, ya que el Servicio Nacional de Aduanas es la persona encargada del control de las entradas, la permanencia y la salida de las mercancías objeto del comercio internacional y el incumplimiento de los deberes formales que tienen los administrados en particular, repercute sobre dichas facultades de control y fiscalización que ostenta la Autoridad Aduanera; configurándose con ello la antijuridicidad formal de la imputación efectuada en la especie. De esta forma, el bien jurídico protegido por la infracción administrativa aduanera es el



representado por el cumplimiento de los deberes formales que repercuten sobre las facultades de control que ostenta la Autoridad Aduanera. En el ejercicio del control aduanero, debemos tener presente que se realizan fiscalizaciones para verificar el correcto cumplimiento de los deberes de los diferentes sujetos que interviene en la escena, y es por este medio de las obligaciones, como la que se imputa incumplida en la especie, que se permite efectuar que el control sea más eficiente.

En el caso que nos ocupa se presume que 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 de este, 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. Lo anterior por cuanto, el agente aduanero de marras declara de manera incorrecta la clasificación arancelaria del DUA al momento de la importación, por lo cual se demuestra una total falta al deber de cuidado, al no revisar con detenimiento la información con la que contaba, así como utilizar las herramientas que le permite la normativa, entendiéndose análisis previo o bien resoluciones anticipadas, además que como profesional en su área, debe de conocer la correcta clasificación arancelaria de las mercancías.

Vista la conducta de la agente aduanera, se puede determinar que no opera estas eximentes de responsabilidad, pues los efectos de la incorrecta declaración ya fueron clara y ampliamente detallados supra, y de las pruebas adjuntas al expediente administrativo de marras se colige que el auxiliar de la función pública aduanera de cita, ha incumplido de forma negligente con su deber de suministrar la información y los datos necesarios para determinar la obligación tributaria aduanera de la mercancía de marras, estando obligado a ello dados sus deberes y responsabilidades impuestas por el ordenamiento jurídico a los agentes aduaneros. Se denota que clasificó las mercancías sin el deber de cuidado de identificar plenamente las mismas, según su presentación, composición, función, etc y la aplicación de las reglas de la clasificación arancelaria en posiciones arancelarias que no las comprende.

De igual forma se colige que no ha existido fuerza mayor ni caso fortuito¹, dado que la situación acaecida en el presente asunto era totalmente previsible, pues dependía de la voluntad del agente aduanero, y, además, se supone que pudo evitarse, tomándose las medidas necesarias para efectuar correctamente la

¹ 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.



declaración aduanera, y que los errores señalados en apartados anteriores no se dieran.

a) Antijuridicidad Formal:

Como primer punto, se debe determinar si existió en el caso de estudio, algún permiso o justificación por parte del Ordenamiento Jurídico para la conducta típica desplegada por la Auxiliar, ya que, de existir, generaría la inexigibilidad de responsabilidad sobre el sujeto infractor.

De conformidad con lo anterior, el artículo 231 de la Ley General de Aduanas dispone:

“Artículo 231.-Aplicación de sanciones. (...) Serán eximentes de responsabilidad, los errores materiales o de hecho sin incidencia fiscal, la fuerza mayor y el caso fortuito, en aplicación de los principios de razonabilidad y proporcionalidad...”

Es decir, la legislación aduanera establece causas específicas, ante cuya concurrencia, se eximiría al sujeto que comete algún hecho tipificado como sanción administrativa o tributaria aduanera, de la responsabilidad que le ha sido atribuida en razón de tal hecho, siendo que la acción u omisión constituiría una acción típica, mas no antijurídica.

En lo tocante a la antijuridicidad formal, debido a que la misma refiere a la existencia de permisos o justificaciones por parte del ordenamiento jurídico, que generen la inexigibilidad al auxiliar de la función pública aduanera sobre el cumplimiento de determinada conducta típica, exonerando con ello de toda responsabilidad al sujeto infractor, considera esta Dirección que de la revisión de los elementos que conforman el expediente no se detecta de oficio en este momento la configuración de alguna de las causas eximentes contempladas en la LGA. Además, por ser ésta una etapa introductoria, es imprescindible, dar previamente oportunidad al administrado para que demuestre, en el plazo que le será conferido para el ejercicio de su derecho de defensa, si existió algún eximente de responsabilidad, tal como errores materiales o de hecho sin incidencia fiscal, fuerza mayor o caso fortuito.

Debido a lo expuesto, se reserva el conocimiento de este elemento, para el momento procesal oportuno, sea el dictado del acto final, esto con el fin de no afectar el derecho de defensa y debido proceso del auxiliar de la función pública aduanera.

b) Antijuridicidad material:



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

Al respecto, nos encontramos con que el bien jurídico protegido por el tipo infraccional del artículo 242 de la Ley General de Aduanas, es el patrimonio de la Hacienda Pública, siendo además, como lo señala el Tribunal Constitucional, que se reconoce la existencia de un bien jurídico mediato, que es el representado por el cumplimiento de los deberes formales que repercuten sobre las facultades de control que ostenta la Autoridad Aduanera, puesto que la Agente de Aduanas cumplió incorrectamente con la auto declaración, lo cual resulta ser única y exclusiva responsabilidad del agente aduanero.

Por lo tanto, la norma infraccional aplicadas en la especie permite la protección al Erario Público, comprendiendo, siempre en directa relación con el resguardo de su bien jurídico inmediato, finalidades que trascienden hacia la vulneración de los deberes que se derivan de la función tributaria-aduanera, ello sin pretender delimitar el bien jurídico protegido en un simple incumplimiento de un deber, sino que el mismo posee como parámetro directo, el patrimonio de la Hacienda Pública.

De esta forma, en el caso fáctico que nos ocupa, se evidencia que por la acción oportuna de la Administración, se logró recuperar la diferencia de impuestos adeudada, porque en efecto se cubrió la totalidad del adeudo tributario determinado por la Administración; de lo contrario el Estado no hubiese podido en ese momento resarcirse del perjuicio causado, pues no se trata únicamente de dejar de pagar una obligación tributaria en el momento procesal oportuno, sino también del incumplimiento de obligaciones legales, siendo que el bien jurídico tutelado engloba, según los términos expuestos, la probidad, veracidad y lealtad en el cumplimiento de tales obligaciones.

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

Con base en lo expuesto, en cuanto a la lesión al bien jurídico protegido, presuntamente se desprende de los autos que la conducta desplegada por la Agente de Aduanas afectó el patrimonio de la Hacienda Pública, su falta al deber



de cuidado que se le imponía resultó idónea para producir el referido menoscabo, configurándose con ello la posible antijuridicidad material de la imputación efectuada en la especie.

IX. Análisis de Culpabilidad:

Finalmente, y como se ha venido indicando, al encontrarnos en una etapa de carácter introductorio, cuya finalidad es otorgar al Administrado todas las garantías del debido proceso, tales como una debida imputación de intimación de cargos al mismo, para el ejercicio de su derecho de defensa; existen elementos propios de la teoría del delito, cuyo conocimiento debe ser reservado para el acto final del procedimiento, a fin de no entorpecer o violentar el derecho de defensa del Administrado.

Es menester señalar que como elemento esencial para que sea lícita la sanción, esta debe suponer dolo, culpa o falta al deber de cuidado en la acción sancionable. La responsabilidad administrativa es de carácter objetiva y, 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, razón por la cual se inicia el presente procedimiento administrativo sancionatorio, con el fin de investigar la responsabilidad y por ende la presunta culpabilidad del agente aduanero de referencia.

Debe incluso recordarse, que estamos ante un procedimiento administrativo sancionatorio, que, si bien nuestra Sala Constitucional se ha referido sobre la importancia de aplicar aquellos principios del derecho penal de orden constitucional, no debe olvidarse que el derecho rector es el basado en normas de derecho público, debiendo actuar la Administración Pública en respeto a esos principios constitucionales, sin caer en irrespeto a la materia que rige nuestra gestión.

Por tal razón, si bien en derecho penal, un aspecto de la culpabilidad corresponde al conocimiento por parte del imputado sobre la ilicitud de la acción cometida, tal aspecto no concierne a la materia que nos ocupa, en tanto el Agente Aduanero, es un profesional Auxiliar de la Función Pública, que ha sido autorizado por el Ministerio de Hacienda para actuar, previa realización de un examen de competencia y demostración bajo fe de juramento que cuenta con experiencia mínima de dos años en materia aduanera. (Arts. 33 Ley General de Aduanas y 104 al 109 Reglamento Ley General de Aduanas).

Bajo dicha premisa, es claro que la agente aduanera tiene conocimiento suficiente de la materia que rige su función, estando de hecho en la obligación de conocer y



aplicar estrictamente las disposiciones normativas aduaneras vigentes, sean emitidas por Ley, Reglamentos o disposición administrativa, no pudiendo, por ende, alegar que el incumplimiento a los procedimientos y obligaciones se debe al desconocimiento de tales normas. Como bien le compete en cuanto a la clasificación arancelaria, que no solo ha de conocer la norma que la regula, aplicar como corresponde y así declarar correctamente la clasificación arancelaria.

Por lo que, 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, razón por la cual se inicia el presente procedimiento administrativo sancionatorio, con el fin de investigar la responsabilidad y por ende la presunta culpabilidad del agente aduanero de referencia.

Como elemento esencial para que sea lícita una sanción, supone la existencia de dolo, culpa o negligencia en la acción sancionable. La responsabilidad administrativa es de carácter objetiva y por ende, no requeriría 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 supuesto infractor ha de ser responsable y por lo tanto, se le ha de imputar la conducta sancionada que obedece a una falta al deber de cuidado (diligencia) que habría impedido la infracción. Por lo tanto, procede examinar si en la especie puede demostrarse que la actuación del auxiliar de la función pública aduanera supone dolo o culpa en la acción sancionable, correspondiendo de seguido al análisis de la responsabilidad subjetiva del supuesto infractor para determinar una responsabilidad y, por lo tanto, se le ha de imputar la conducta sancionada.

De conformidad con los artículos 33, 35 literal a) y 86 de la Ley General de Aduanas se colige claramente que uno de los requisitos fundamentales que se exige al Auxiliar de la Función Pública Aduanera en la categoría de Agente Aduanero, es que debe ser profesional; como profesional en la materia debe cumplir con el deber de actuar en forma personal, tener un título académico que lo acredite como tal, demostrar una experiencia mínima de dos años en materia aduanera, ser diligente y realizar sus funciones con estricto apego al régimen jurídico aduanero así como rendir la declaración aduanera bajo fe de juramento, lo que le implica la responsabilidad de suministrar la información y los datos necesarios correctos, para determinar la obligación tributaria aduanera, sobre todo en materia que es de su conocimiento como es la descripción de la mercancía que se importa, su clasificación arancelaria, el valor aduanero de las mercancías, la cantidad, los tributos aplicables y el cumplimiento de las regulaciones arancelarias y no arancelarias que rigen para las mercancías.



En virtud de lo anterior la ley le exige al agente aduanero que debe tomar todas las previsiones necesarias, a fin de realizar correctamente la declaración aduanera; y que en caso de desconocimiento, pueda comprobar los mismos, aplicando procedimientos que la misma Ley General de Aduanas le provee, por ejemplo, para verificar las características de la mercancías el agente aduanero puede realizar un examen previo, contemplado en el artículo 84 o bien una resolución anticipada, donde se solicita el criterio de la correcta posición arancelaria de una mercancía, ambos de la Ley General de Aduanas como una actuación previa a la presentación de la declaración, así como la consulta u obtención de información técnica de la mercancía de interés, derivado de esto, estará en la posibilidad de realizar una correcta identificación de la mercancía, lo que a su vez le permite, como profesional auxiliar de la función pública aduanera establecer la correcta clasificación arancelaria con las tarifas correspondientes. En el caso de clasificación arancelaria, debe tener conocimiento del Sistema Arancelario, y actualizarse sobre las últimas incorporaciones que se hace al mismo, y de lo cual la Dirección General de Aduanas, remite capsulas con información sobre los cambios para mantener actualizados a los Auxiliares de la Función Pública Aduanera.

De los requisitos, obligaciones y deberes que se exigen al Agente Aduanero según puede determinarse de lo anteriormente expuesto, esta como primordial la de actuar con la debida diligencia, por lo que la falta de la misma puede calificarse como negligencia profesional, que es aquella en la que el sujeto activo pese a ostentar un título que le reconoce su capacidad técnica para el ejercicio de la actividad que desarrolla, contradice con su actuación aquella competencia, ya sea porque en su origen no adquiere los conocimientos precisos, ya por una indebida o poca actualización injustificada, ya por una dejación inexcusable de los presupuestos de la actuación diligente que se le exige de su profesión, que origina que el profesional se conduzca a una situación de ineptitud manifiesta con especial transgresión de deberes técnicos que solo al profesional competen y que convierten la acción u omisión del profesional en negligencia profesional, que podemos resumir al decir que por negligencia profesional entendemos la falta de diligencia exigible al profesional en el desempeño de su actividad.

Esta negligencia profesional es la que descansa en la impericia fundamentada tanto en la ignorancia como en la ejecución defectuosa del acto realizado profesionalmente. Ello se basa en que el título profesional crea una presunción de competencia, cuya negación se encuentra en la negligencia. Por tanto, Negligencia implica estar en posesión de los conocimientos suficientes, pero obrar con abandono, descuido, apatía o indiferencia (abulia), de tal modo que siendo un profesional y capaz, se incurre en una perjudicial actuación, a falta de aplicación y de esmero en la tarea encomendada. De modo, que por esta imprudencia, negligencia o impericia puede aparecer la culpa.



Finalmente y para recalcar lo que se ha venido exponiendo tenemos que bajo el término de negligencia punible la doctrina ha entendido desde un punto de vista estricto “la infracción de un deber de cuidado” y desde un punto de vista amplio “aquella conducta humana que, por falta de previsión o inobservancia de un deber de cuidado, produce un resultado dañoso protegido por la ley” y así lo han manifestado varios connotados tratadistas al coincidir que existe culpa cuando, obrando sin intención y sin la diligencia debida, se causa un resultado dañoso, previsible y penado por ley, sobre el particular el tratadista Rodríguez Devesa ha dicho y citamos textualmente:

“Actúa culposamente el que omite la diligencia debida (3). Las formas culposas de comisión del delito están en relación de subsidiaridad generalmente expresa (4) con las dolosas, lo cual quiere decir que, si el sujeto ha actuado dolosamente, la ley por la que viene en aplicación la pena correspondiente al delito doloso excluye la aplicación de la que sanciona el delito culposo. Dolo y culpa se excluyen recíprocamente.” RODRIGUEZ DEVESA (José María). Derecho Penal Español. Parte General, Madrid 1979. Impreso en Gráficas Carasa, José Bielsa, 20, Madrid-26- sexta edición. Pág.: 451.

En definitiva, se trata de calcular las posibilidades que tenía el sujeto en el momento de actuar. Si entre estas posibilidades figuraba la de evitar la producción, v.gr., del resultado, hay que afirmar que actuó culposamente.

La posibilidad de evitar la producción del resultado puede depender de que no previó, pudiendo preverlas, las consecuencias de su conducta, o de que habiéndolas previsto no encaminó su voluntad a la evitación del resultado. La falta de previsión, lo mismo que el no ajustar el comportamiento a las previsiones hechas, con la consiguiente realización del tipo del injusto, es lo que hace que la conducta se repunte culposa.

En conclusión, todo actuar culposo comporta por parte del sujeto una conducta equivocada. Desde el punto de vista del ordenamiento jurídico debió el sujeto conducirse de manera distinta a como lo hizo. La raíz de que no lo hiciera se encuentra siempre en que no calculó correctamente las consecuencias de su conducta, bien porque no se representó la posibilidad del resultado, bien porque creyó erróneamente que la posibilidad que se representaba no ocurriría.

Resumiendo, entre las formas de culpa, tenemos el incumplimiento de un deber (negligencia), y dentro de la normativa aduanera, existe una disposición en materia sancionatoria acerca del elemento subjetivo en las infracciones



administrativas y tributarias aduaneras, al señalar el artículo 231 bis de la Ley General de Aduanas y citamos textualmente:

“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. (...)” (Así adicionado mediante Ley N° 9069 de 10 de setiembre de 2012, publicada en el Alcance Digital N° 143 a La Gaceta N° 188 de 28 de setiembre del 2012).

El cuidado debido, está constituido por el deber general impuesto por el ordenamiento jurídico en la realización de acciones para determinados bienes jurídicamente protegidos y que constituyen el punto de referencia con el que debemos comparar la acción realizada con lo esperado.

En este sentido el legislador consideró que bastaba que el auxiliar de la función pública aduanera (Agente Aduanero) infringiera o incurriera en la mera negligencia para tener por conformado el elemento subjetivo; y que de acuerdo al análisis de la conducta se determinó que no se declaró correctamente la clasificación arancelaria de las mercancías.

Al respecto nótese, que bajo dicha condición de Auxiliar la ley le impone una serie de obligaciones básicas como lo es el efectuar las operaciones aduaneras por los medios y procedimientos establecidos, de acuerdo al régimen aduanero que corresponda, así como realizar los actos en cumplimiento de las demás obligaciones que les fijan la Ley General de Aduanas, sus reglamentos y disposiciones que establezca la autoridad aduanera, debiendo asumir la responsabilidad por cualquier diferencia entre los datos transmitidos a la autoridad aduanera. (Artículo 30 incisos d, e, g y h Ley General de Aduanas).

Aunado a ello, el artículo 35 de la Ley General de Aduanas contempla obligaciones específicas para los Auxiliares en modalidad de Agente Aduanero, estableciendo que los mismos deberán actuar personalmente en las actividades propias de su función y representar a su mandante en forma diligente y con estricto apego al régimen jurídico aduanero.

Entonces, siendo demostrado en autos que la señora **Johanna María Arias Méndez** cuenta con la condición de Auxiliar de la Función Pública bajo la modalidad de Agente Aduanero y que su inscripción ante esta Dirección General se encuentra actualmente vigente, el mismo se encuentra compelido al conocimiento y observancia estricta en cada una de las intervenciones que realice ante el Servicio Nacional de Aduanas; de todo precepto legal, reglamentario o disposición administrativa que se emita sobre la materia.



En este mismo sentido, al ser de conocimiento de la agente aduanera el régimen jurídico impuesto en la Ley General de Aduanas, también se encuentra a su disposición en dicha Ley el régimen sancionatorio aplicable ante cualquier eventual incumplimiento, siendo clara esa Ley sobre los supuestos de hecho que suponen una vulneración a dicho régimen, así como la sanción aplicable.

Por ello, el acto de inicio del procedimiento cumple una función informativa, en la cual se señala a la Administrada la conducta presuntamente infractora en correlación con la norma que se considera transgredida por tal conducta y la sanción aplicable de ser comprobada la infracción.

No obstante se reitera, que la agente aduanera en su labor de coadyuvancia de la Administración Aduanera, ya debe tener el conocimiento previo tanto de las normas y procedimientos que debe aplicar en su gestión, como del régimen sancionatorio al cual se puede ver expuesto en caso de incumplimiento, siendo que para esto, la Administración Aduanera posee una efectiva comunicación con los Auxiliares de la Función Pública, a fin de poner en su conocimiento cada una de las disposiciones que en materia de procedimientos se emiten, para un mejor manejo de esas operaciones y un mejor ejercicio del control aduanero.

Ahora bien, en lo que respecta a si el Auxiliar contaba con mecanismos para evitar la acción efectuada, se reitera, que de conformidad con lo dispuesto en los numerales 84 y 86 de la Ley General de Aduanas, así como 251 del Reglamento de la Ley General de Aduanas, los Agentes o declarantes tienen la posibilidad de efectuar el examen previo de las mercancías, para asegurar que realizan una correcta declaración de estas y si bien, el efectuar dicho examen no es una obligación de esos Auxiliares, constituye un instrumento aprobado por la normativa aduanera para facilitar la declaración sin errores de las mercancías; mecanismo que al encontrarse en un cuerpo normativo vigente y de estricta aplicación, resulta de indudable conocimiento del Auxiliar. Además, en su deber como auxiliar de la función pública aduanera, ha de procurarse la información necesaria para que realice su adecuada labor y en este caso haber realizado la correcta clasificación arancelaria.

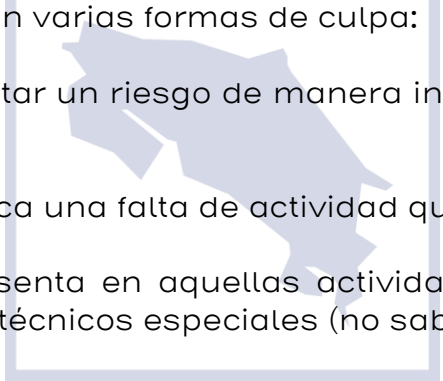
Así las cosas, es claro que el agente aduanero conoce previamente el régimen jurídico aplicable a su gestión, así como las sanciones eventualmente aplicables ante un incumplimiento de ese régimen jurídico, siendo además que las normas cuyo incumplimiento se echa de menos y exige, se encontraban vigentes para la fecha de los hechos infractores, por lo que el presunto responsable no puede alegar su desconocimiento.



Tuvo la agente de Aduanas la posibilidad de realizar correctamente la declaración aduanera con respecto a la posición arancelaria y evitar errores los cuales son achacables al título de culpa, a esta falta del deber de cuidado expuesta supra, por lo que, hablamos entonces de la más mínima desatención al deber de cuidado o diligencia en que incurra el auxiliar, desatención atribuible tanto por una conducta omisiva como activa, para tener por configurada la existencia del señalado elemento subjetivo.

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 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 declarado erróneamente la clasificación arancelaria, ya que, es el representante legal del importador. De conformidad con el alcance determinado en esta fiscalización sobre la verificación de la correcta clasificación arancelaria, se procedió a efectuar una revisión del Documento Único Aduanero número 005-2016-222189, nacionalizado por el importador **Alpemusa Sociedad Anónima**, lo anterior con base en la información contenida en el Sistema de Tecnología de Información para el Control Aduanero (Sistema TICA), así como en la información disponible en el expediente administrativo, incluyendo los resultados del análisis efectuado por el Laboratorio Aduanero. En el siguiente cuadro se muestra el DUA y la línea a la cual se le efectuó el cambio de clasificación arancelaria.

Cuadro N°. 5
DUA y línea con cambio de clasificación arancelaria

DUA	Línea	Descripción declarada	Subpartida declarada	Descripción mercancía reclasificada	Subpartida determinada
005-2016-222189	1	Producto de material plástico (PVC) tipo revestimiento	3918.10.00.00	Lámina celular (alveolar) de polímeros de cloruro de vinilo (PVC), utilizada como material plástico en láminas, con estructura celular y características distintas a revestimientos	3921.12.00.00

En conclusión se puede imputar a título de culpa, en el tanto no es razonable que la agente de aduanas, teniendo los conocimientos técnicos necesarios para realizar una correcta declaración, actuando en forma negligente realizando una declaración aduanera que por ley, se realiza bajo fe de juramento, con errores y por ello debe asumir la responsabilidad por la lesión al régimen jurídico aduanero de conformidad con lo señalado por los artículos 33 y siguientes de la LGA, norma que lo conceptualiza como un profesional, especialista en la materia, auxiliar del comercio exterior, coadyuvante de la función pública, que ejerce su actividad en forma habitual y cuya participación resulta obligatoria según la propia legislación aduanera, debiendo la misma necesariamente contribuir con un valor agregado en la calidad y veracidad de sus actuaciones, siendo inaceptable que se pretenda, hacerle ver como un simple intermediario que recibe datos del importador; todo ello sin que existan en la especie causas eximentes de responsabilidad, entendidas, en el presente asunto, como aquellas circunstancias que permiten que el recurrente no sea sancionado con la multa creada por la ley.



Por ello, se debe analizar las obligaciones que, como agente aduanero, persona a la que el ordenamiento jurídico aduanero autoriza a efectuar la declaración aduanera, autoliquidar el adeudo tributario y al transmitir dicha declaración; incluir en la misma, además todos aquellos requisitos arancelarios y no arancelarios, de cómo y porque el error cometido por la agente aduanera era vencible, determinando esta Dirección General que la agente aduanera **Johanna María Arias Méndez, portador de la cédula de identidad número 2-0496-0707**, en representación del importador, cuenta con las posibilidades de obtención de documentación así como las figuras jurídicas que establece la normativa, la cual pudo determinar correctamente la clasificación arancelaria de las mercancías, y en atención a la falta al deber del cuidado transmitió presuntamente de forma errónea los elementos que componen la obligación tributaria aduanera.

Por lo que, al cometer el agente aduanero de cita, el supuesto error en la declaración aduanera que nos ocupa, teniendo presuntamente en su poder la mercancía y los insumos legales y técnicos para clasificar de manera correcta la mercancía evitar dicho error, se configura el elemento subjetivo culposo cometido por el agente aduanero. Es importante recordar que la sanción en este caso no regula el grado de participación, sino la comisión de un error u omisión, que en este caso se consumó al aceptar el agente su error en la digitación de la DUA y aceptando el perjuicio fiscal ocasionado al fisco, en la etapa de regularización.

En consecuencia de todo lo anterior, es necesario que esta Dirección General analice las pruebas que constan en el presente legajo, así como brindar las herramientas procesales pertinentes, para que la interesada aporte los elementos probatorios que considere necesarios y que esta Administración objetivamente valorará con la intención de buscar la verdad real de los hechos que se le endilgan al auxiliar de la función pública aduanera, y que ya fue descrito anteriormente en el presente acto administrativo, mismos que presuntamente podrían encuadrar en una infracciones tributarias aduaneras, resultaría procedente imponer la posible multa del artículo 242 de la Ley General de Aduanas, la mismas corresponden de acuerdo al siguiente detalle:

DUA	Impuestos Declarados	Impuestos Determinados	Impuestos dejados de percibir	Presunta multa (2 veces los impuestos dejados de percibir)
005-2016-222189	¢ 2,505,611.51	¢3 295 221,18	¢789.609,67	¢1.579.219,34
TOTAL	¢ 2,505,611.51	¢3 295 221,18	¢789.609,67	¢1.579.219,34

Lo anterior por presuntamente transmitir en forma incorrecta la clasificación arancelaria de una línea del DUA de cita, tal y como anteriormente se señaló.



Dicho artículo debe relacionarse con el artículo 233 inciso b) de la Ley General de Aduanas, el cual indica:

“Art 233. Rebaja de sanción de multa...”

b) Cuando el infractor repare su incumplimiento después de la actuación de la autoridad aduanera, pero antes de la notificación del acto de apertura del procedimiento determinativo de ajuste de la obligación tributaria, la sanción se reducirá en un cincuenta por ciento (50%). ...”

De conformidad con el numeral 242 de la Ley General de Aduanas. No obstante en aplicación del artículo 233 inciso B) de la Ley General de Aduanas vigente al momento del hecho generador que corresponde a la fecha de aceptación del DUA en cuestión y tomando en cuenta que el agente de aduanas canceló en el momento de la regularización previo al inicio del procedimiento de cobro ordinario, la diferencia de impuestos a favor del fisco, se aplicaría la rebaja de un 50% (cincuenta por ciento)² para este caso aplica la rebaja de un 50% (cincuenta por ciento) por lo que la multa, correspondería de acuerdo al siguiente desglose:

DUA	Impuestos Declarados	Impuestos Determinados	Impuestos dejados de percibir	Presunta multa, art. 242 (2 veces los impuestos dejados de percibir)	Rebajo del 50% de multa
005-2016-222189	¢ 2,505,611.51	¢3 295 221,18	¢789.609,67	¢1.579.219,34	¢789.609,67
TOTAL	¢ 2,505,611.51	¢3 295 221,18	¢789.609,67	¢1.579.219,34	¢789.609,67

Así las cosas, la presunta multa a imponer con respecto al numeral 242 de la Ley N.º 7557, Ley General de Aduanas, según lo establecido en el artículo 233 inciso b) del mismo cuerpo normativo, sería por la suma de **¢789.609,67 (Setecientos ochenta y nueve mil seiscientos nueve colones con sesenta y siete céntimos)**, en caso de proceder la imposición de la sanción, una vez aplicada la rebaja del cincuenta por ciento (50%) sobre el monto de la multa originalmente determinada.

X. En concordancia con lo antes expuesto, con el fin de investigar la presunta comisión de las infracciones administrativas y tributarias aduaneras descritas, y en aras de garantizar los principios constitucionales del debido proceso y defensa de sus derechos, lo procedente es iniciar el presente procedimiento sancionatorio de multa de conformidad con lo establecido en el artículo 242 de la Ley General de Aduanas.

² En relación a los criterios de aplicación del artículo 233 de la Ley General de Aduanas ver criterio DN-126-2014 del 07/02/2014.



Finalmente, se le informa al auxiliar de la función pública que, de comprobarse el incumplimiento endilgado en el presente procedimiento administrativo sancionatorio, deberá el mismo realizar el pago correspondiente mediante depósito en la cuenta número 001-242476-2 del Banco de Costa Rica a nombre del Ministerio de Hacienda Tesorería Nacional, cédula jurídica 2-100-04200535, con número de IBAN CR63015201001024247624; o en su defecto mediante entero a favor de gobierno. El comprobante de pago deberá indicar al menos el nombre del auxiliar de la función pública aduanera que realiza el pago, así como el número de expediente. Igualmente deberá remitir una copia del comprobante de pago a esta Dirección en forma personal o bien vía correo electrónico a la dirección electrónica: dirfiscaliza@hacienda.go.cr Caso contrario, de comprobarse el incumplimiento del auxiliar objeto del presente procedimiento sancionatorio de multa, se encontraría esta Dirección General facultada para proceder con la inhabilitación del auxiliar en los términos del artículo 29 de la Ley General de Aduanas y 16 del Reglamento al Código Aduanero Uniforme Centroamericano la multa anteriormente indicada devengará intereses, los cuales se computarán a partir de los tres días siguientes a la firmeza del acto final del presente procedimiento, conforme la tasa establecida en el artículo 61 de la citada Ley.

POR TANTO

Con fundamento en las anotadas consideraciones, de hecho y de derecho, esta Dirección General resuelve. **PRIMERO:** Iniciar Procedimiento Administrativo Sancionatorio contra la auxiliar de la función pública aduanera, agente aduanero **Johanna María Arias Méndez, portador de la cédula de identidad número 2-0496-0707**, en su condición de auxiliar de la función pública aduanera, independiente, tendiente en determinar si incurrió presuntamente en una infracciones tributarias aduaneras establecida en el artículo 242 de la Ley General de Aduanas, al tramitar la nacionalización de las mercancías amparadas bajo los Documentos Únicos Aduaneros que se indican a continuación, en el cual figura como importador la empresa **Alpemusa Sociedad Anónima**, cédula jurídica N.º 3-101-289929, al clasificar de forma incorrecta las mercancías, vulnerando el régimen jurídico aduanero. Lo anterior, en virtud de que en ocasión al trámite de regularización, el sujeto pasivo de la obligación tributaria aduanera reconoció tácitamente la existencia de una diferencia en la obligación tributaria que se generó a raíz de la incorrecta determinación realizada por la agente aduanera contra quien se dirige el presente procedimiento, al transmitir el DUA 005-2016-222189, correspondiente al régimen de importación definitiva con errores, debido a lo anterior, se generó una vulneración al régimen jurídico aduanero causando un ajuste en la obligación tributaria:



DUA	Descripción declarada en la línea del DUA	Posición arancelaria declarada	Impuestos Declarados	Posición arancelaria determinada	Impuestos Determinados	Impuestos dejados de percibir
005-2016-222189	Revestimientos de plástico para pisos, paredes o techos, de polímeros de cloruro de vinilo (PVC)	3918.10.00.00	₡ 2,505,611.51	3921.12.00.00	₡3 295 221,18	₡789.609,67
TOTAL			₡ 2,505,611.51		₡3 295 221,18	₡789.609,67

SEGUNDO: Notificar a la agente aduanera de marras que, de considerarse responsable de la infracción tributaria aduanera, resultaría procedente imponer la posible multa del artículo 242 de la Ley General de Aduanas, la misma equivaldría al monto ₡1 579 219,34.

DUA	Impuestos Declarados	Impuestos Determinados	Impuestos dejados de percibir	Presunta multa, 2 veces los impuestos dejados de percibir
005-2016-222189	₡ 2,505,611.51	₡3 295 221,18	₡789.609,67	₡1 579 219,34
TOTAL	₡ 2,505,611.51	₡3 295 221,18	₡789.609,67	₡1 579 219,34

Asimismo, se le informa la agente aduanera Johanna María Arias Méndez que, de considerarse responsable, resultaría procedente imponer la posible multa prevista en el **artículo 242 de la Ley N.º 7557, Ley General de Aduanas**, derivada de la incorrecta clasificación arancelaria de la mercancía y la indebida aplicación del trato arancelario preferencial en el Documento Único Aduanero número **005-2016-222189**, lo cual generó una diferencia en la obligación tributaria aduanera. A dicha sanción le resultaría aplicable la rebaja del cincuenta por ciento (50%), según lo establecido en el **artículo 233 inciso b)** del mismo cuerpo normativo, por lo que, en definitiva, de proceder la imposición de la sanción, la misma sería por la suma de **₡789.609,67** (setecientos ochenta y nueve mil seiscientos nueve colones con 67/100). **TERCERO:** Informar al Auxiliar de marras que la supuesta multa anteriormente indicadas devengarán eventualmente intereses, los cuales se computarán a partir de los tres días siguientes a la firmeza del acto final del presente procedimiento, conforme lo establecido en el artículo 61 de la citada Ley. **CUARTO:** Informar al interesado que, de estar anuente con lo comunicado mediante este acto administrativo, podría cancelar la multa señalada realizando el pago correspondiente mediante depósito en la cuenta número 001-242476-2 del Banco de Costa Rica a nombre del Ministerio de Hacienda Tesorería Nacional, cédula jurídica 2-100-042005, con número de IBAN CR63015201001024247624; o en su defecto mediante entero a favor de gobierno. El comprobante de pago deberá indicar al menos el nombre del auxiliar de la función pública aduanera que realiza el pago, así como el número de



expediente. Igualmente deberá remitir una copia del comprobante de pago a esta Dirección en forma personal, bien vía correo electrónico a la dirección: dirfiscaliza@hacienda.go.cr **QUINTO:** Prevenir al agente aduanero que debe señalar dirección dentro del Área Metropolitana para recibir notificaciones futuras, de acuerdo con el artículo 194 de la Ley General de Aduanas. **SEXTO:** Conceder un plazo de cinco días hábiles a partir del día siguiente de la notificación de la presente resolución, para que se apersona al proceso, y presente por escrito las alegaciones de hecho y de derecho y las pruebas pertinentes. Lo anterior en aplicación de lo dispuesto en el artículo 234 de la Ley General de Aduanas y los artículos 533 y 534 del Reglamento de la supra citada Ley. **SETIMO:** Poner a disposición del interesado el expediente administrativo DN-0893-2018 y su respectivo expediente madre, De acuerdo a la política cero papel del Ministerio de Hacienda, y la Digitalización de los expedientes Administrativos, de requerir acceso al expediente favor coordinar previamente al correo dirfiscaliza@hacienda.go.cr Al expediente podrán tener las partes que comprueben documentalmente la legitimación pasiva, la representación legal, o bien que hayan sido autorizados por quien ostente dicha legitimación. **Notifíquese** al Auxiliar de la Función Pública Aduanera.

LINZEY REDONDO CAMPOS
SUBDIRECTORA GENERAL DE ADUANAS

Elaborado por: Elizabeth Tatiana Carmona Quirós, Abogada Dirección de Fiscalización	Aprobado por: Miguel A. Vega Segura, Director Dirección de Fiscalización