



Expediente: DF-FE-AE-EXP-165-2020

MH-DGA-RES-0702-2026

DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS. SAN JOSÉ, A LAS ONCE HORAS CUARENTA Y OCHO MINUTOS DEL SIETE DE MAYO DEL AÑO DOS MIL VEINTISEIS.

Esta Dirección General procede con el dictado del acto Final de Procedimiento Administrativo Sancionatorio en que se investiga la comisión de una **infracción Tributaria Aduanera** tipificada en el **artículo 242** de la Ley General de Aduanas, procedimiento sancionatorio iniciado mediante resolución **RES-DF-158-2022** de fecha **05 de julio del 2022**, contra la auxiliar de la función pública **AGENTE DE ADUANAS PRISCILA MAGALY COLE BROWN**, **CÉDULA DE IDENTIDAD 701130337**, cuya responsabilidad es derivada de la nacionalización de las mercancías amparadas al Documento Único Aduanero N° **006-2018-117096** de fecha de aceptación **12/07/2018**, tramitada por la Agente de cita.

RESULTANDO

I. La Auxiliar de la Función Pública Aduanera **PRISCILA MAGALY COLE BROWN**, **CÉDULA DE IDENTIDAD 701130337**, tramitó la nacionalización de las mercancías amparadas a la línea 001 del Documento Único Aduanero (en adelante DUA) N° **006-2018-117096** de fecha de aceptación **12/07/2018**, a nombre del importador **FARO QUIMICA S.A.**, Cédula Jurídica **310120728016**, mediante la cual se importaron las mercancías descritas como **“Dalkyd 260-07-W50 190 Kg”** declaradas erróneamente en la clasificación arancelaria **3907.50.90.00.90** en el epígrafe “otros” como “**otras resinas alcídicas en formas primarias**”.

II. La Auxiliar de la Función Pública Aduanera **PRISCILA MAGALY COLE BROWN**, **CÉDULA DE IDENTIDAD 701130337**, tramitó las mercancías amparadas a la línea 001 del DUA N° **006-2018-117096** de fecha **12/07/2018**, mediante la cual se importaron las mercancías descritas como **“Dalkyd 260-07-W50 190 Kg”** **declarada erróneamente en la clasificación arancelaria 3907.50.90.00.90** en el epígrafe “otros” como “**otras resinas alcídicas en formas primarias**”, por cuanto de acuerdo al estudio efectuado por el Departamento de Fiscalización Externa, conforme al análisis del Laboratorio Aduanero N° **1443-2018** de fecha **12/09/2018**, sobre la muestra de la mercancía descrita supra, se determina que la misma obedece a una resina alcídica en forma primaria, con aceite secante, cumpliendo con el epígrafe de la partida arancelaria **39.07**, tal como fue declarada. Sin embargo, al contar la mercancía con un aceite secante, para la cual existe un inciso arancelario



Expediente: DF-FE-AE-EXP-165-2020

específico, corresponde su clasificación arancelaria en **3907.50.10.00.00**, conforme a las reglas generales para la interpretación del sistema arancelario centroamericano (SAC-1) (N.L.39.6) y 6, VI ENMIENDA.

III. Motivo de lo anterior, se procedió a realizar los ajustes pertinentes derivados de las diferencias detectadas en la clasificación arancelaria, al Documento Único Aduanero N° 006-2018-117096 de fecha de aceptación 12/07/2018, tramitada por la Agente de cita, determinándose un perjuicio económico total de **¢798.675,29 (setecientos noventa y ocho mil seiscientos setenta y cinco colones con 29/100)**, por concepto de impuestos de importación dejados de percibir por el Estado.

IV. Una vez finiquitada la Fiscalización, se convocó a los sujetos pasivos a audiencia de regularización, en la cual el importador solicita plazo para el día 05/02/2021, a efectos de aceptar o rechazar la planteada propuesta, según consta en el Acta de Propuesta de Regularización N° 10-2021 de fecha 15/01/2021.

V. Los sujetos pasivos realizaron el pago del adeudo tributario más intereses el día 29 de enero de 2021, cuyo ingreso fue confirmado por la Tesorería Nacional mediante correo electrónico de fecha 30/01/2021 remitido por la funcionaria Meribeth Arguedas Muñoz. (Ver folios 13 a 15 del expediente administrativo).

VI. Mediante oficio número **DF-FE-AE-071-2021 de fecha 11 de febrero del 2021**, el Departamento de Fiscalización Externa remitió el expediente a la Dirección de Fiscalización de la Dirección General de Aduanas para que iniciara el procedimiento administrativo correspondiente. (Ver folios 16 a 18 del expediente administrativo).

VII. Para el Documento Único Aduanero N° 006-2018-117096 de fecha de aceptación 12/07/2018, que fue tramitado por el Agente Aduanero Auxiliar de la Función Pública Aduanera **PRISCILA MAGALY COLE BROWN, CÉDULA DE IDENTIDAD 701130337**, mediante informe final DF-FE-AE-INF-074-2020 se estableció una diferencia en la obligación tributaria aduanera por un monto total de **¢798.675,29 (setecientos noventa y ocho mil seiscientos setenta y cinco colones con 29/100)** de conformidad con el siguiente detalle:

DUA	Línea	FECHA	TIPO DE CAMBIO ¢	IMPUESTOS DEJADOS DE PERCIBIR
006-2018-117096	001	12/07/2018	¢569.68	¢798.675,29



Expediente: DF-FE-AE-EXP-165-2020

VIII.- Esta Dirección General mediante resolución **RES-DF-158-2022 de fecha 05 de julio del 2022**, inició procedimiento administrativo sancionatorio contra la auxiliar de la función pública **PRISCILA MAGALY COLE BROWN, CÉDULA DE IDENTIDAD 701130337**, por la comisión de una infracción Tributaria Aduanera sancionable con una multa de dos veces los tributos dejados de percibir, tipificada en el **artículo 242** de la Ley General de Aduanas. Dicha resolución fue debidamente notificada en fecha **07 de julio del 2022**, mediante correo electrónico pricillacole3074@gmail.com; (ver folios 19 a 38 del expediente administrativo).

IX.-Que de conformidad con el principio constitucional de derecho a la defensa se le dio al interesado la oportunidad procesal para que presentara los correspondientes alegatos y pruebas pertinentes en descargo de los hechos señalados, siendo que a la fecha de emisión del presente acto no consta en expediente la presentación de pruebas u alegatos de descargo por parte del auxiliar.

X.- Que la Ley General de Aduanas fue reformada mediante Ley 10271 del 22 de junio del 2022, publicada en el diario oficial La Gaceta N° 121 del veintinueve de junio de dos mil veintidós, y vigente desde ese día, modificándose en lo que interesa, el Capítulo IV, Régimen Sancionatorio (infracciones administrativas y tributarias aduaneras), incluyendo reforma al **artículo 242**, estableciendo sanción multa de dos veces los tributos dejados de percibir, toda acción u omisión que signifique una vulneración del régimen jurídico aduanero que cause un perjuicio fiscal superior a **mil pesos centroamericanos** y no constituya delito ni infracción administrativa sancionable con suspensión del auxiliar de la función pública aduanera (Así reformado por el artículo 2° numeral 43) de la ley N° 10271 del 22 de junio del 2022).

XI.- Que se han respetado los procedimientos y plazos que ordena la ley.

CONSIDERANDO

I.- **COMPETENCIA Y RÉGIMEN LEGAL APLICABLE:** El presente procedimiento se sustenta conforme los artículos 6, 7, 8 y 9 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano IV (CAUCA IV), artículos, 6, 11, 12, 22, 23, 24, 33, 36, 53 a 55, 57, 58, 59, 62, 63, 102, 192 a 196, 242 de la Ley General de Aduanas; artículos 271, 576 a 579 y 587 al 592 del Reglamento a la Ley General de Aduanas.



Expediente: DF-FE-AE-EXP-165-2020

II.- SOBRE LA COMPETENCIA EN EL TRANCURSO 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 223 literal c) del RECAUCA IV.

III.-SOBRE LA IMPOSICIÓN DE SANCIONES ADMINISTRATIVAS Y TRIBUTARIAS: Es función de la Dirección General de Aduanas imponer sanciones administrativas y tributarias aduaneras, cuando así 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 establecidos en la normativa aduanera.

IV.- OBJETO DE LA LITIS: El fondo del presente asunto se contrae a determinar la responsabilidad administrativa de la auxiliar de la función pública **AGENTE DE ADUANAS PRISCILA MAGALY COLE BROWN, CÉDULA DE IDENTIDAD 701130337**, actuando en representación del importador **FARO QUIMICA S.A.**, Cédula Jurídica **310120728016**, por causar mediante su acción una vulneración del régimen jurídico aduanero que causó un perjuicio fiscal superior a quinientos pesos centroamericanos, al transmitir en la Declaración Única Aduanera N° **006-2018-117096** de fecha **12/07/2018**, información inexacta en relación la clasificación arancelaria, de las mercancías importadas, lo que generó una diferencia tributaria significativa posteriormente determinada por la Dirección de Fiscalización del Ministerio de Hacienda. En dicha declaración, se consignaron **partidas arancelarias** que no correspondían técnicamente a las mercancías importadas.

La Auxiliar de la función pública **AGENTE DE ADUANAS PRISCILA MAGALY COLE BROWN, CÉDULA DE IDENTIDAD 701130337**, actuando en representación del importador **FARO QUIMICA S.A.**, Cédula Jurídica **310120728016a**, incurrió en una infracción tributaria aduanera según lo establecido en el artículo 242 de la Ley General de Aduanas, esto por la incorrecta clasificación arancelaria de las mercancías, amparadas al Documento Único Aduanero N° **006-2018-117096** de fecha **12/07/2018**.

La litis se configura a partir de los siguientes elementos sustantivos que, podrían constituir una infracción tributaria aduanera conforme al artículo 242 de la Ley General de Aduanas:

Clasificación arancelaria incorrecta: El órgano fiscalizador identificó errores técnicos en la codificación arancelaria de la línea 001 del DUA N° **006-2018-117096** de fecha **12/07/2018**, mediante la cual se importaron las mercancías descritas como “Dalkyd 260-07-W50 190 Kg” declarada erróneamente en la clasificación arancelaria **3907.50.90.00.90** en el epígrafe “otros” como



Expediente: DF-FE-AE-EXP-165-2020

“otras resinas alcídicas en formas primarias”, por cuanto de acuerdo al estudio efectuado por el Departamento de Fiscalización Externa, conforme al análisis del Laboratorio Aduanero N° 1443-2018 de fecha 12/09/2018, sobre la muestra de la mercancía descrita supra, se determina que la misma obedece a una resina alcídica en forma primaria, con aceite secante, cumpliendo con el epígrafe de la partida arancelaria 39.07, tal como fue declarada. Sin embargo, al contar la mercancía con un aceite secante, para la cual existe un inciso arancelario específico, corresponde su clasificación arancelaria en **3907.50.10.00.00**, conforme a las reglas generales para la interpretación del sistema arancelario centroamericano (SAC-1) (N.L.39.6) y 6, VI ENMIENDA. La clasificación incorrecta incide directamente en la liquidación de tributos, por lo que su transmisión errónea configura un elemento de responsabilidad. Por lo cual podría constituirse la auxiliar en acreedora de una multa de dos veces los tributos dejados de percibir según la normativa aplicada en la especie; dado que se determinó para el DUA N° 006-2018-117096 de fecha de aceptación 12/07/2018 en relación con la línea supra citada un adeudo de **₡798.675,29 (setecientos noventa y ocho mil seiscientos setenta y cinco colones con 29/100)**, Por lo anterior, la auxiliar de cita vulnera el régimen jurídico aduanero causando un perjuicio al Fisco por la suma total de **₡798.675,29 (setecientos noventa y ocho mil seiscientos setenta y cinco colones con 29/100)** con lo cual se constituye en acreedor de la sanción tributaria aduanera, por vulnerar el régimen jurídico aduanero, causando un perjuicio fiscal superior a **mil pesos centroamericanos (\$1000)**, para la declaración investigada.

En este caso, la diferencia tributaria está acreditada documentalmente y fue reconocida mediante pago, lo que confirma la existencia del perjuicio y la consumación de la infracción. Debe subrayarse que el bien jurídico protegido por el artículo 242 es la **Hacienda Pública y la integridad del régimen aduanero**. La afectación se produce en el momento en que se transmite una declaración inexacta que genera un menor ingreso fiscal. La infracción se consuma con la acción de transmitir datos incorrectos, y la sanción se impone para reprochar esa conducta. En conclusión, la infracción tributaria aduanera se configura por la acción misma de vulnerar el régimen aduanero y causar un perjuicio fiscal superior al umbral legal, consumándose en el momento de la transmisión de la declaración inexacta.



Expediente: DF-FE-AE-EXP-165-2020

V. ANALISIS DEL CASO: SOBRE EL CAMBIO DE CLASIFICACIÓN ARANCELARIA:

El presente procedimiento se basa en la importación efectuada mediante la DUA **006-2018-117096** de fecha de aceptación 12/07/2018, tramitado ante la Aduana Limón, deriva del cumplimiento por parte del órgano fiscalizador de la recomendación N° 4.2 del Informe Final N° **DF-FE-AE-INF-074-2020** del Expediente DF-FE-AE-EXP-165-2020, en el cual se describen los resultados obtenidos respecto a la revisión del citado DUA a nombre de la empresa **Faro Química S.A.**, según el cual se determinaron inconsistencias en cuanto a la clasificación arancelaria de las mercancías amparadas a la línea 001 del DUA de marras, siendo la base para ello en el presente caso el Certificado de Análisis del Laboratorio Aduanero N° **1443-2018** de fecha 12/09/2018, según el siguiente detalle:

Cuadro N° 1
DUA en estudio y análisis efectuado por el Laboratorio Aduanero

DUA	Fecha	Línea	Producto	N° Certificado de Análisis
006-2018-117096	12/07/2018	001	Resina alcídica en forma primaria, con aceite secante	1443-2018

Fuente: Elaboración propia con base a análisis de laboratorio arriba descrito.

Con base en la documentación y al certificado de análisis anteriormente indicado, se procedió a realizar el estudio respectivo, determinándose una errónea clasificación arancelaria de las mercancías según el siguiente detalle:

Cuadro N°2
Línea del DUA con errónea clasificación arancelaria

Línea del DUA	Inciso declarado	Inciso determinado
001	3907.50.90.00.90	3907.50.10.00.00
Gravámenes	1% Ley 6946 y 13% (IV)	5% DAI; 1% Ley 6946 y 13% IVA

Fuente: Elaboración propia con base al análisis de laboratorio 1443-18.

La mercancía denominada comercialmente como **“Dalkyd 260-07-W50 190 kg”**, importada por la empresa bajo la línea 1 del DUA 006-2018-117096 de fecha 12 de julio de 2018, fue declarada en el inciso



Expediente: DF-FE-AE-EXP-165-2020

arancelario 3907.50.90.00.90 en el epígrafe “otros” como otras resinas alcídicas en formas primarias, afecto al pago del 1% de Ley 6946 y 13% de Impuesto General sobre las Ventas (IV), actualmente Impuesto al Valor Agregado (IVA).

En la partida arancelaria 39.07 correspondiente a *“poliacetales, los demás poliéteres y resinas epoxi, en formas primarias; policarbonatos, resinas alcídicas, poliésteres alílicos y demás poliésteres, en formas primarias”*, se entenderá por resinas alcídicas aquellos poliésteres que son productos de policondensación de alcoholes polifuncionales y ácidos polifuncionales o sus anhídridos, en los que uno por lo menos debe ser total o parcialmente trifuncional o más, modificados con otras sustancias tales como ácidos grasos o aceites animales o vegetales, ácidos o alcoholes monofuncionales o colofonia. Las resinas de este grupo se utilizan principalmente como recubrimientos y participan, principalmente, en la composición de barnices de calidad. Se presentan comúnmente en disoluciones más o menos viscosas.¹

De acuerdo al estudio efectuado por el Departamento de Fiscalización Externa, conforme al análisis del Laboratorio Aduanero N° 1443-2018 de fecha 12 de setiembre de 2018, se determina una incorrecta clasificación arancelaria de la mercancía descrita como “Dalkyd 26007-W50 190 kg”, tal como se explica a continuación:

• ***Certificado de Análisis 1443-2018:***

“Presentación:

Líquido muy viscoso, translúcido con tono amarillento y olor a disolvente orgánico. La muestra viene en frasco de vidrio no original del producto.

En la información del Dua 006-2018-117096, línea 1, se describe al producto como: “resina alquídica (dalkyd 260 07 w50”. Además, se indica que el producto en cuestión corresponde a la línea 1 de la factura comercial 43542, del proveedor Multiquímica, la cual lo describe como: “Dalkyl 260-07-W50”.

¹ Véase la ampliación del epígrafe de partida 39.07 que hacen las Notas Explicativas del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías (S.A.), mismas que sirven de guía para la clasificación arancelaria uniforme de las mercancías.



Expediente: DF-FE-AE-EXP-165-2020

En el sistema informático Tica se encuentra la ficha técnica del producto la cual indica lo siguiente: “Multiquímica. Dalkyl 260-07-W50. Dalkyl 260-07-W50 es una resina diseñada para ser usada en formulaciones de pinturas de secado al aire en general, pinturas e imprimaciones industriales de secado al aire y forzado al horno. Con buen secado, buena dureza y buena retención de brillo. Tipo de aceite: Soya. Tipo de solvente: White spirit. Características: Dalkyd 260-07-W50 es una resina alquídica media en aceite de soya, viscosidad alta y suministrada al 50% de materia no volátil. Usos: base para la elaboración de: -imprimaciones industriales de secado al aire y forzado. - pinturas de secado al aire en general”.

Pruebas realizadas:

1-Espectro infrarrojo: B181330R (muestra íntegra) se observan bandas características de resina alcídica, con presencia de bandas características de compuestos del tipo ftalatos.

2- Dsecación: 53% promedio de tres mediciones.

3-Determinación del disolvente: orgánico.

4-Calcinación: no deja residuo (tres mediciones).

5- Cromatografía de gases de masas: GCMS180036_1: Perfil de ácidos grasos: Ac. Palmítico (C16:0)= 0.47%; Ac. Estearico (C18:0)= 1.97%; Ac. Oleico (C18:1)= 40.91%; Ac. Linoleico (18:2)= 49.17%; Ac. Linolénico (18:3)= 7.48%; Índice Saponificación= 191; Índice de Iodo= 140. Perfil de ácidos característico de un aceite secante.

6- Información técnica: En el sistema informático Tica se encuentra la ficha técnica del producto la cual indica lo siguiente: “Multiquímica. Dalkyl 260-07-W50. Tipo de aceite: Soya. Tipo de solvente: White spirit. Características: Dalkyd 260-07-W50 es una resina alquídica media en aceite de soya, viscosidad alta y suministrada al 50% de materia no volátil. Usos: base para la elaboración de: -imprimaciones industriales de secado al aire y forzado. - pinturas de secado al aire en general”.

La muestra analizada es:

RESINA ALCÍDICA EN FORMA PRIMARIA, CON ACEITE SECANTE.

BASE LEGAL: REGLAS GENERALES PARA LA INTERPRETACIÓN
DEL SISTEMA
ARANCELARIO



Expediente: DF-FE-AE-EXP-165-2020

CENTROAMERICANO- SAC- 1 (N.L. 39.6) y 6, VI ENMIENDA.

Clasificación arancelaria: 390750100000” (Ver folio 4)

De conformidad con los resultados obtenidos en las pruebas realizadas por el Laboratorio Aduanero sobre la muestra de la mercancía “Dalkyd 260-07-W50 190 kg”, se determina que obedece a una resina alcídica en forma primaria, con aceite secante, cumpliendo con el epígrafe de la partida arancelaria 39.07, tal como fue declarada. Sin embargo, al contar la mercancía con un aceite secante, para la cual existe un inciso arancelario específico, corresponde su clasificación en el inciso 3907.50.10.00.00.

Por tanto, en atención al análisis practicado por el Laboratorio Aduanero y en aplicación de las Reglas Generales para la Interpretación del Sistema Armonizado 1 y 6² (RGC 1 y 6), la mercancía “Dalkyd 260-07-W50 190 kg”, debe ser clasificada en el inciso arancelario

3907.50.10.00.00, en el epígrafe “*Con aceites secantes o con aceite de coquito (palma)*”, como resinas alcídicas en forma primaria, con aceite secante, afecto al pago de 5% de Derechos Arancelarios a la Importación (DAI), 1% de Ley 6946 y 13% de Impuesto General sobre las Ventas (IV), actualmente Impuesto al Valor Agregado (IVA).

3907	<i>Poliacetales, los demás poliéteres y resinas epoxi, en formas primarias; policarbonatos, resinas alcídicas, poliésteres alílicos y demás poliésteres, en formas primarias</i>
3907.50	– Resinas alcídicas
3907.50.10.00.00	-- Con aceites secantes o con aceite de coquito (palma)

² La Regla General de Clasificación 1 reza: “Los títulos de las Secciones, de los Capítulos o de los Subcapítulos sólo tienen un valor indicativo, ya que la clasificación está determinada legalmente por los textos de las partidas y de las Notas de Sección o de Capítulo y, si no son contrarias a los textos de dichas partidas y notas, de acuerdo con las reglas siguientes”. Por su parte, la Regla General de Clasificación 6, indica: “La clasificación de mercancías en las subpartidas de una misma partida está determinada legalmente por los textos de estas subpartidas y de las Notas de subpartida así como, mutatis mutandis, por las Reglas anteriores, bien entendido que sólo pueden compararse subpartidas del mismo nivel. A efecto de esta Regla, también se aplican las Notas de Sección y de Capítulo, salvo disposición en contrario”.



Expediente: DF-FE-AE-EXP-165-2020

Debido a lo señalado supra, se constata un cambio en la clasificación arancelaria declarada versus la determinada en la línea amparadas al DUA objeto del presente procedimiento.

VI. SOBRE EL FONDO DEL ASUNTO: Es menester de esta Dirección General realizar a continuación un análisis sobre los elementos de fondo que motivan el presente procedimiento sancionatorio. En este sentido, según se indica en el acto de inicio que la auxiliar de la función pública aduanera auxiliar de la función pública **AGENTE DE ADUANAS PRISCILA MAGALY COLE BROWN, CÉDULA DE IDENTIDAD 701130337**, incurrió en la infracción que se establece en el artículo **242** de la Ley General de Aduanas (vigente al momento del hecho generador), debido a que **declaró de manera incorrecta la clasificación arancelaria** de las mercancías importadas en la DUA N° **006-2018-117096 de fecha 12/07/2018**, objeto del presente procedimiento.

En primer término, se debe aclarar el **rol del agente aduanero** y la presentación de la declaración aduanera bajo fe de juramento, de cara a las responsabilidades y facultades que le reconoce la Ley General de Aduanas, dado que, en condición de Auxiliar de la Función Pública Aduanera, se citan una serie de disposiciones que rigen para todos los auxiliares, y en el Capítulo II en forma específica prescribe una serie de disposiciones para el Agente Aduanero,

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

Artículo 28. Ley General de Aduanas. – *“Concepto de auxiliares. Se considerarán auxiliares de la función pública aduanera, las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, que participen habitualmente ante el Servicio Nacional de Aduanas, en nombre propio o de terceros, en la gestión aduanera.*

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

Asimismo, el **artículo 33**, el cual lo define de la siguiente forma: *“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*



Expediente: DF-FE-AE-EXP-165-2020

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.”

En la propia norma se destaca la importancia que reviste la figura del agente aduanero, persona al inscribirse como tal ante el Servicio Nacional de Aduanas debe procurar colaborar en las labores encomendadas para la tramitación y nacionalización de mercancías, describiendo y autodeterminando elementos de la obligación tributaria de la forma correcta porque a partir de ese momento tiene una especial sujeción frente a la Autoridad Aduanera, en los regímenes aduaneros en que intervenga, velando por que los mismos se realicen de conformidad con la normativa aplicable. En consecuencia sus declaraciones aduaneras las rinde bajo fe de juramento, especificando su responsabilidad en la declaración de los datos para determinar la obligación tributaria aduanera que el ordenamiento jurídico exige al efecto, e inclusive la obligatoriedad de tomar todas las previsiones necesarias para realizar la correcta declaración aduanera, disposición que a la letra prescribe en lo conducente: *“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.”



Expediente: DF-FE-AE-EXP-165-2020

Por ello no son los importadores quienes presentan directamente sus trámites ante las aduanas sino el agente contratado el efecto. La imputación e intimación comunicada por esta Dirección de Aduanas, refiere al hecho de que la agente aduanera consignado información bajo fe de juramento, **no declaro de forma correcta la clasificación arancelaria de las mercancías importadas.** Consecuentemente la agente asume la responsabilidad de describir correcta naturaleza de la mercancía, suministrando la información y datos necesarios legalmente requeridos, incluyendo entre otros, la descripción **y clasificación de la mercancía**, ya que en tal condición, como asesora de comercio y aduanas está obligado a conocer los mecanismos para poder determinar la obligación tributaria aduanera en todos sus elementos, utilizando inclusive los diferentes medios que la normativa provee al respecto, es decir, si la agente aduanera en razón de la naturaleza de la mercancía, tiene duda sobre su información, con el objeto de declararlas correctamente, puede a través de las actuaciones previas contenidas en la LGA, realizar el examen previo (artículo 84) a efecto de hacer una declaración de la mercancía ajustada a la verdad real de los hechos, pudiendo además solicitar, a la Autoridad Aduanera, en forma precedente a la presentación de la respectiva declaración aduanera el criterio técnico correspondiente. (artículo 85 del mismo cuerpo de leyes). Así las cosas, la sanción endilgada a la agente aduanera en este caso cumple las reglas del debido proceso y se le permitió conocer de antemano la intimación, imputación y base legal por la cual se juzgaban los hechos investigados, respetando con ello la defensa y satisface los postulados de tipicidad, antijuridicidad y culpabilidad, propios del procedimiento sancionador de corte aduanero (ver artículo 234 LGA).

Todo ello tomando en cuenta que la instrucción e imposición de sanciones en sede aduanera, se rigen por los principios que inspiran el ordenamiento penal, con ciertos matices, conforme lo ha delimitado la Sala Constitucional, al desarrollar el elemento integrante del debido proceso en los procedimientos administrativos sancionadores¹. Sobre el caso se considera que los hechos encuadran en la infracción tributaria aduanera del artículo 242 de la LGA, toda vez que la auxiliar de la función pública **declaró incorrectamente la clasificación arancelaria.** Consecuentemente los hechos y base legal comunicados mediante el acto de inicio del procedimiento sancionatorio a la investigada, respeta los principios y garantías constitucionales del Derecho Penal, entre ellos los principios de tipicidad, antijuridicidad y culpabilidad, con los matices propios del derecho sancionador en sede administrativa, dado que se requiere una delimitación precisa y exhaustiva tanto de la conducta punible como de la pena.



Expediente: DF-FE-AE-EXP-165-2020

En razón de las consideraciones anteriores, en materia sancionatoria, tenemos que los hechos en mención corresponden a una vulneración al régimen aduanero que constituye una Infracción tributaria aduanera que analizaremos de seguido.

Por su parte, en materia sancionatoria, tenemos que mediante Ley número 10271 de fecha veintidós de junio de dos mil veintidós, publicada en el diario oficial La Gaceta N° 121 del veintinueve de junio de dos mil veintidós y vigente desde ese día, se reformó la Ley 7557 Ley General de Aduanas del veinte de octubre de mil novecientos noventa y cinco, modificándose en lo que interesa, el Capítulo IV, Régimen Sancionatorio (infracciones administrativas y tributarias aduaneras), incluyendo entre otros, reforma al artículo 242 de la Ley General de Aduanas. (Reformado mediante el artículo 2° numeral 43) de la ley N° 10271 del 22 de junio del 2022).

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

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

La aplicación de las sanciones se hará conforme a las leyes vigentes en la época de su comisión. Si con posterioridad a la comisión de un hecho punible se promulga una nueva ley, aquel se regirá por la que sea más favorable al infractor, en el caso particular que se juzgue. La aplicación de las sanciones administrativas estipuladas en la presente ley es independiente de las sanciones penales, cuando el hecho también constituya un delito penal. (...) (Así reformado por el artículo 2° numeral 36) de la ley N° 10271 del 22 de junio del 2022) El resaltado y subrayado no es del original.

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

“...Sobre el particular cabe señalar, tal como lo ha hecho esta Sala en anteriores oportunidades, que la modificación legal de los hechos durante el proceso sea en la fase de instrucción, en el juicio.....en casos como en el presente no



Expediente: DF-FE-AE-EXP-165-2020

constituye una violación al debido proceso, en relación con su derivado, el derecho de intimación, en tanto la base fáctica de la acusación se mantenga incólume...” Sala Constitucional, Sentencia 5761-95

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

“Artículo 242. Infracción tributaria aduanera Constituirá infracción tributaria aduanera y será sancionada con una multa de dos veces los tributos dejados de percibir, toda acción u omisión que signifique una vulneración del régimen jurídico aduanero que cause un perjuicio fiscal superior a quinientos pesos centroamericanos y no constituya delito ni infracción administrativa sancionable con suspensión del auxiliar de la función pública aduanera. (Así reformado por el artículo 4° de la ley N° 9069 del 10 de setiembre del 2012, "Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria") El resaltado y subrayado no es del original.

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

“Artículo 242.– Constituirá infracción tributaria aduanera y será sancionada con una multa de dos veces los tributos dejados de percibir, toda acción u omisión que signifique una vulneración del régimen jurídico aduanero que cause un perjuicio fiscal superior a mil pesos centroamericanos y no constituya delito ni infracción administrativa sancionable con suspensión del auxiliar de la función pública aduanera. (Así reformado por el artículo 2° numeral 43) de la ley N° 10271 del 22 de junio del 2022) El resaltado y subrayado no es del original.

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



Expediente: DF-FE-AE-EXP-165-2020

Sobre la normativa referente a las infracciones tributarias aduaneras, de conformidad con la Normativa anterior a la reforma a la Ley General de Aduanas, es decir, de conformidad con la Ley N° 9069 del 10 de setiembre del 2012, "Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria", como observamos arriba, se constituye infracción tributaria aduanera y es sancionado con una multa de dos veces los tributos dejados de percibir, toda acción u omisión que signifique una vulneración del régimen jurídico aduanero que cause un perjuicio fiscal superior a quinientos pesos centroamericanos. Para el caso que nos ocupa, al ser el tipo de cambio de **¢569,68 (quinientos sesenta y nueve colones con sesenta y ocho céntimos)** multiplicado por quinientos pesos centroamericanos, que establece el umbral para calificar en infracción tributaria aduanera y corresponde a la suma de **¢284.840,00 (doscientos ochenta y cuatro mil ochocientos cuarenta colones exactos)**, tenemos que al ser el perjuicio fiscal en la DUA pluricitada de **¢798.675,29 (setecientos noventa y ocho mil seiscientos setenta y cinco colones con 29/100)**, mayor al umbral indicado, sí califica en el artículo 242 de la Ley General de Aduanas (Ley N° 9069 del 10 de setiembre del 2012, "Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria") para su investigación.

Ahora, al aplicar la Reforma a la Ley General de Aduanas del artículo 242 (Ley N° 10271 de fecha veintidós de junio de dos mil veintidós, publicada en el Diario Oficial La Gaceta N° 121 del veintinueve de junio de dos mil veintidós, Alcance 132, artículo 2° numeral 39), tenemos que el monto para constituir infracción tributaria aduanera es de **mil pesos centroamericanos**, multiplicado por el tipo de cambio del hecho generador da como resultado el umbral en colones de **¢569,680,00 (quinientos sesenta y nueve mil seiscientos ochenta colones)**, por lo que al ser el monto del perjuicio fiscal en cuestión de **¢798.675,29 (setecientos noventa y ocho mil seiscientos setenta y cinco colones con 29/100)** mayor al umbral de los mil pesos centroamericanos, sigue calificando en el artículo 242 de la Ley General de Aduanas para su investigación, no afectando la reforma a la Ley General de Aduanas para la aplicación en el presente caso

DUA	Líneas	FECHA	TIPO DE CAMBIO ¢	IMPUESTOS DEJADOS DE PERCIBIR	MONTO EN \$ pesos CA
006-2018- 117096	001	12/07/2018	¢569.68	¢798.675,29	\$1 401,97

Así las cosas, al tenor del párrafo segundo del artículo 231 de la Ley General de Aduanas, que indica que la aplicación de las sanciones se hará conforme a las leyes vigentes en la época de su comisión, se incoa e instruye el presente procedimiento administrativo sancionatorio de conformidad con la normativa vigente al día **DIECIOCHO DE ENERO DE DOS MIL DIECIOCHO**, en este caso



Expediente: DF-FE-AE-EXP-165-2020

corresponde aplicar la presente investigación sancionatoria al tenor del artículo 242 de la Ley General de Aduanas vigente en la época de comisión del hecho generador (Ley N° 9069 del 10 de setiembre del 2012, "Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria").

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

De conformidad con el **Informe Final N° DF-FE-AE-INF-0742020 del Expediente DF-FE-AE-EXP-165-2020**, emitido por la Dirección de Fiscalización, Producto de la verificación efectuada, se determinó que las mercancías amparadas a las DUA objeto de estudio fueron clasificadas arancelariamente de forma incorrecta, consecuentemente se tiene que a la fecha que se presentó dicho informe se generó un adeudo fiscal que asciende a la suma de **¢798.675,29 (setecientos noventa y ocho mil seiscientos setenta y cinco colones con 29/100)**, de conformidad con el siguiente detalle:

DUA	Líneas	FECHA	TIPO DE CAMBIO ¢	IMPUESTOS DEJADOS DE PERCIBIR	MONTO EN \$ pesos CA
006-2018- 117096	001	12/07/2018	¢569.68	¢798.675,29	\$1 401,97

Del cuadro anterior se refleja que, por la incorrecta clasificación arancelaria el Estado dejó de percibir en impuestos por la DUA números **006-2018-117096** de fecha 12/07/2018 por la suma de **¢798.675,29 (setecientos noventa y ocho mil seiscientos setenta y cinco colones con 29/100)**.

Por lo que, los hechos antes descritos, constituyen **una infracción tributaria aduanera**, tipificadas en el artículo 242, de la Ley General de Aduanas; por haber transmitido el DUA de cita con una clasificación arancelaria incorrecta, causando un perjuicio fiscal superior a los **mil pesos centroamericanos**.



Expediente: DF-FE-AE-EXP-165-2020

Considerando la efectiva vulneración del **artículo 242** supra citado, se realizó un análisis del perjuicio fiscal, entendiendo perjuicio como el haber sufrido un menoscabo o afectación de la naturaleza pecuniaria como consecuencia directa de la comisión de ciertas conductas por parte del Agente Aduanero.

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

Cabe resaltar así, que la Agente de Aduanas realizó la autodeterminación de la obligación tributaria aduanera, de conformidad con los artículos 58 y 86 de la Ley General de Aduanas; declarando un pago de tributos aduaneros menor al correspondiente en justicia tributaria; debiendo haber cancelado el monto correcto de los tributos aduaneros desde el momento mismo de la autodeterminación, con lo cual vulneró el régimen jurídico aduanero, causando como ya se indicó, un perjuicio fiscal.

En virtud de lo anterior, es que corresponde determinar la comisión de la infracción supra comentada tipificada en el artículo 242 de la Ley General de Aduanas.

➤ **Análisis del tipo infraccional y principios aplicables:**

De los hechos expuestos anteriormente se desprende la comisión de un incumplimiento por parte de la auxiliar de la función pública; por lo que de inmediato procede esta Dirección a realizar un análisis de la normativa aplicada a los casos que nos ocupan. Ello con el objeto de verificar si la conducta descrita se constituye en la infracción contenida en el artículo 242 de la Ley General de Aduanas.

Cabe destacar que, dentro de la potestad sancionadora del Estado, éste puede establecer regulaciones especiales sobre un sector o actividad determinada, como ocurre en el presente caso, teniendo los auxiliares 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, debido a su condición debe cumplir con las obligaciones establecidas como coadyuvantes de la Administración Aduanera, por lo que deben ser conocedores



Expediente: DF-FE-AE-EXP-165-2020

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 corresponde como administración tributaria prevista 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 disposición, el concepto del Agente Aduanero se encuentra en el numeral 22 del CAUCA IV, que lo define como un auxiliar de la función pública aduanera autorizado para actuar habitualmente, en nombre de terceros en los trámites, regímenes y operaciones aduaneras, en su carácter de persona natural, con las condiciones establecidas en ese Código, su Reglamento y la legislación nacional.

Las anteriores disposiciones deben correlacionarse con lo dispuesto en la Ley General de Aduanas, norma que 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,



Expediente: DF-FE-AE-EXP-165-2020

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 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 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 el agente aduanero 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”.*

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 *munera 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



Expediente: DF-FE-AE-EXP-165-2020

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 al ejercicio de su actividad que están debidamente delimitadas en los numerales 22 y 23 del CAUCA IV, artículos 89 a 91 del RECAUCA IV, artículos 30, 33 a 39 LGA, 36 a 47 del Reglamento a la Ley General de Aduanas.

Se desprende de lo anterior, la especial importancia que para el Fisco tiene la participación de este auxiliar de la función pública en el procedimiento de despacho, al punto de que partiendo del principio de buena fe y responsabilidad de sus actuaciones le ha delegado parte de la gestión aduanera, de tal suerte 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.

Sobre este particular, el artículo 86 de la Ley General de Aduanas dispone lo siguiente: *“Con la Declaración Aduanera se expresa libre y voluntariamente el régimen, al cual van a ser sometidas las mercancías y se aceptan las obligaciones que el régimen impone. Para todos los efectos legales, la declaración aduanera efectuada por un Agente Aduanero se entenderá realizada bajo la fe de 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, cumplimiento de las regulaciones, arancelarias y no arancelarias que rigen para las mercancías, de conformidad con lo previsto en esta Ley, en otras leyes, y en las disposiciones aplicables...”*

Bajo este marco regulatorio y en virtud de que la Declaración objeto del presente procedimiento, fue suscrita por la auxiliar de la función pública aduanera persona física **AGENTE DE ADUANAS PRISCILA MAGALY COLE BROWN, CÉDULA DE IDENTIDAD 701130337**, contra quien se inicia el presente procedimiento,



Expediente: DF-FE-AE-EXP-165-2020

concluye esta Dirección que esta incumplió con sus obligaciones al haber tramitado dicho DUA con errores en la clasificación arancelaria:

1) Las mercancías amparadas a la línea 001 del DUA N° **006-2018-117096** de fecha 12/07/2018, mediante las cuales se importaron las mercancías descritas como “Dalkyd 260-07-W50 190 kg”,”, declaradas de forma errónea en la clasificación arancelaria **3907.50.90.00.90**, siendo lo correcto en la clasificación arancelaria **3907.50.10.00.00**.

De acuerdo al estudio efectuado por el Departamento de Fiscalización Externa, conforme al análisis del Laboratorio Aduanero N° 1443-2018 de fecha 12 de setiembre de 2018, se determina una incorrecta clasificación arancelaria de la mercancía descrita como “Dalkyd 26007-W50 190 kg”, tal como se explica a continuación:

• *Certificado de Análisis 1443-2018:*

“Presentación:

Líquido muy viscoso, translúcido con tono amarillento y olor a disolvente orgánico. La muestra viene en frasco de vidrio no original del producto.

En la información del DUA 006-2018-117096, línea 1, se describe al producto como: “resina alquídica (dalkyd 260 07 w50”. Además, se indica que el producto en cuestión corresponde a la línea 1 de la factura comercial 43542, del proveedor Multiquímica, la cual lo describe como: “Dalkyl 260-07-W50”.

En el sistema informático Tica se encuentra la ficha técnica del producto la cual indica lo siguiente: “Multiquímica. Dalkyl 260-07-W50. Dalkyl 260-07-W50 es una resina diseñada para ser usada en formulaciones de pinturas de secado al aire en general, pinturas e imprimaciones industriales de secado al aire y forzado al horno. Con buen secado, buena dureza y buena retención de brillo. Tipo de aceite: Soya. Tipo de solvente: White spirit. Características: Dalkyd 260-07-W50 es una resina alquídica media en aceite de soya, viscosidad alta y suministrada al 50% de materia no volátil. Usos: base para la elaboración de: -imprimaciones industriales de secado al aire y forzado. - pinturas de secado al aire en general”.

Pruebas realizadas:



Expediente: DF-FE-AE-EXP-165-2020

1-Espectro infrarrojo: B181330R (muestra íntegra) se observan bandas características de resina alcídica, con presencia de bandas características de compuestos del tipo ftalatos.

2- Dsecación: 53% promedio de tres mediciones.

3-Determinación del disolvente: orgánico.

4-Calcinación: no deja residuo (tres mediciones).

5- Cromatografía de gases de masas: GCMS180036_1: Perfil de ácidos grasos: Ac. Palmítico (C16:0)= 0.47%; Ac. Estearico (C18:0)= 1.97%; Ac. Oleico (C18:1)= 40.91%; Ac. Linoleico (18:2)= 49.17%; Ac. Linolénico (18:3)= 7.48%; Índice Saponificación= 191; Índice de Iodo= 140. Perfil de ácidos característico de un aceite secante.

6- Información técnica: En el sistema informático Tica se encuentra la ficha técnica del producto la cual indica lo siguiente: "Multiquímica. Dalkyl 260-07-W50. Tipo de aceite: Soya. Tipo de solvente: White spirit. Características: Dalkyd 260-07-W50 es una resina alquídica media en aceite de soya, viscosidad alta y suministrada al 50% de materia no volátil. Usos: base para la elaboración de: -imprimaciones industriales de secado al aire y forzado. - pinturas de secado al aire en general".

La muestra analizada es:

RESINA ALCÍDICA EN FORMA PRIMARIA, CON ACEITE SECANTE.

BASE LEGAL: REGLAS GENERALES PARA LA INTERPRETACIÓN DEL SISTEMA ARANCELARIO CENTROAMERICANO- SAC- 1 (N.L. 39.6) y 6, VI ENMIENDA.

Clasificación arancelaria: 390750100000" (Ver folio 4)

De conformidad con los resultados obtenidos en las pruebas realizadas por el Laboratorio Aduanero sobre la muestra de la mercancía "Dalkyd 260-07-W50 190 kg", se determina que obedece a una resina alcídica en forma primaria, con aceite secante, cumpliendo con el epígrafe de la partida arancelaria 39.07, tal como fue declarada. Sin embargo, al contar la mercancía con un aceite secante, para la cual existe un inciso arancelario específico, corresponde su clasificación en el inciso 3907.50.10.00.00.



Expediente: DF-FE-AE-EXP-165-2020

Por tanto, en atención al análisis practicado por el Laboratorio Aduanero y en aplicación de las Reglas Generales para la Interpretación del Sistema Armonizado 1 y 6³ (RGC 1 y 6), la mercancía “Dalkyd 260-07-W50 190 kg”, debe ser clasificada en el inciso arancelario

3907.50.10.00.00, en el epígrafe “*Con aceites secantes o con aceite de coquito (palma)*”, como resinas alcídicas en forma primaria, con aceite secante, afecto al pago de 5% de Derechos Arancelarios a la Importación (DAI), 1% de Ley 6946 y 13% de Impuesto General sobre las Ventas (IV), actualmente Impuesto al Valor Agregado (IVA).

3907	<i>Poliacetales, los demás poliéteres y resinas epoxi, en formas primarias; policarbonatos, resinas alcídicas, poliésteres alílicos y demás poliésteres, en formas primarias</i>
3907.50	– Resinas alcídicas
3907.50.10.00.00	-- Con aceites secantes o con aceite de coquito (palma)

Debido a lo señalado supra, se constata un cambio en la clasificación arancelaria declarada versus la determinada en la línea amparadas al DUA objeto del presente procedimiento.

Bajo este cuerpo legal, y en virtud de que la declaración de cita fue suscrita por la auxiliar de la función pública, contra quien se inicia el presente procedimiento, concluye esta Dirección que el mismo incumplió con sus obligaciones al haber transmitido el Documento Único Aduanero N° **006-2018-117096 de fecha 12/07/2018**, objeto de este procedimiento, declarando de manera incorrecta la clasificación arancelaria en las mercancías amparadas a dicho DUA, lo cual implicó una modificación en la obligación tributaria aduanera que asciende a la suma total de **₡798.675,29 (setecientos noventa y ocho mil seiscientos setenta y cinco colones con 29/100)** y por ende una vulneración al régimen jurídico aduanero; generando una diferencia tributaria que se encuentra en firme.

³ La Regla General de Clasificación 1 reza: “Los títulos de las Secciones, de los Capítulos o de los Subcapítulos sólo tienen un valor indicativo, ya que la clasificación está determinada legalmente por los textos de las partidas y de las Notas de Sección o de Capítulo y, si no son contrarias a los textos de dichas partidas y notas, de acuerdo con las reglas siguientes”. Por su parte, la Regla General de Clasificación 6, indica: “La clasificación de mercancías en las subpartidas de una misma partida está determinada legalmente por los textos de estas subpartidas y de las Notas de subpartida así como, mutatis mutandis, por las Reglas anteriores, bien entendido que sólo pueden compararse subpartidas del mismo nivel. A efecto de esta Regla, también se aplican las Notas de Sección y de Capítulo, salvo disposición en contrario”.



Expediente: DF-FE-AE-EXP-165-2020

Ahora bien siendo el objeto de la presente litis la aplicación de sanciones contra la **AGENTE DE ADUANAS PRISCILA MAGALY COLE BROWN, CÉDULA DE IDENTIDAD 701130337**, por haber incurrido en una infracción tributaria aduanera, de conformidad con el numeral **242** supra citado, contraviniendo o vulnerado disposiciones del régimen jurídico imperante en la materia, debe tenerse presente que la normativa aduanera faculta a la Administración para imponer sanciones a quienes resulten responsables de su comisión, como en especial lo establecen los artículos 5, 13, 24 inciso i) y 231 a 235 de la Ley General de Aduanas, en concordancia con el Reglamento a la misma.

Sin embargo, dentro del procedimiento sancionatorio aplicable en sede administrativa, deben respetarse una serie de principios y garantías constitucionales del Derecho Penal, considerando las particularidades del caso.

Bajo dicho enfoque hay que hacer mención de elementos constitutivos del delito, como son: tipicidad, antijuridicidad y culpabilidad, los cuales conforman la Teoría del Delito, como delimitadores de las normas del Derecho Penal y cuya aplicación respecto al análisis de las sanciones administrativas, ha sido reconocida por la Sala Constitucional con base en los principios de la doctrina.

En esta línea de razonamiento, hay que considerar que la culpabilidad integra el conjunto de presupuestos que fundamentan la responsabilidad personal de una conducta, lo cual lleva a la comisión de un hecho previamente calificado como típico y antijurídico.

En el curso del análisis secuencial del delito, la culpabilidad amplía la perspectiva valorativa teniendo en cuenta los elementos fácticos, que sirven para determinar si el sujeto era o no imputable, lo cual será objeto de valoración en el momento procesal oportuno, sea en el dictado del acto final del presente procedimiento.

Así pues, es oportuno proceder al estudio de los elementos de tipicidad y antijuridicidad en relación con las supuestas infracciones cometidas por el auxiliar de la función pública aduanera.

➤ Análisis de Tipicidad:

En consecuencia, debido al **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,



Expediente: DF-FE-AE-EXP-165-2020

siendo preciso para ello que dichas disposiciones contengan una estructura mínima que indique quién puede ser el sujeto activo y cuál es la acción constitutiva de la infracción. (Ver Dictamen de la Procuraduría General de la República N° C-142-2010).

Debido a este **Principio de Tipicidad**, derivación directa del Principio de Legalidad, tanto las infracciones administrativas como las sanciones producto de ese incumplimiento, deben encontrarse previamente determinadas por Ley, respetando el derecho fundamental expresado mediante la regla “nullum crimen nulla poena sine lege” contemplada en los artículos 39 de la Constitución Política y 124 de la Ley General de la Administración Pública, la cual, además de manifestar la exigencia de una reserva de ley en materia sancionatoria, comprende también el Principio de Tipicidad, como una garantía de orden material y alcance absoluto que confiera el derecho del administrado a la seguridad jurídica, a fin de que pueda tener la certeza de que únicamente será sancionado en los casos y con las consecuencias previstas en las normas. Lo anterior, refiere a una aplicación restrictiva de las normas sancionadoras, suponiendo por ende, la prohibición de realizar una interpretación extensiva o análoga como criterios integradores ante la presencia de una laguna legal. (Ver sentencia N° 000121-F-S1-2011 de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia)

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

El principio de tipicidad es un derivado del principio de legalidad consagrado en el numeral 11 de la Constitución Política y de la LGAP, lo mismo que en materia aduanera en el artículo 131 del CAUCA IV, íntimamente relacionado con el principio de seguridad jurídica; el mismo se encuentra dispuesto, al igual que otros principios 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..."*

Se denomina tipicidad al encuadramiento de la conducta humana al tipo penal o infraccional en nuestro caso, en el tipo se incluyen todas las características de la acción prohibida que fundamenten positivamente su antijuricidad. De esta forma, el tipo infraccional se constituye en una descripción de un acto omisivo o



Expediente: DF-FE-AE-EXP-165-2020

activo, establecido en un presupuesto jurídico de una ley anterior, mientras que la tipicidad es la adecuación o subsunción de una conducta humana, concreta y voluntaria, al tipo, sea a la descripción hecha en la ley, configurándose en el primer elemento de la conducta punible, derivada del principio de legalidad señalado, “nullum crimen sine lege”. Con base en lo expuesto, el juicio de tipicidad es el proceso mediante el cual, los aplicadores del derecho entran a determinar si el comportamiento específico que se les ha presentado para análisis, coincide o no con la descripción típica contenida en la norma. Así, en aras de analizar la tipicidad del asunto en cuestión, debe primeramente determinarse, no solo la conducta constitutiva de la infracción regulada en la norma que se considera contraria a derecho, sino también es necesario clarificar quién es el sujeto infractor, esto es, el sujeto activo de la infracción.

Este principio se subdivide en **tipicidad objetiva** y **tipicidad subjetiva**, procediendo a conocer lo correspondiente a la tipicidad objetiva, por los motivos antes expuestos:

- **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.

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

Sujeto Activo:

De la norma antes citada se desprende, en primer lugar, que el **sujeto de la infracción** debe tener una condición especial previamente determinada por el legislador, es decir, requiere necesariamente ser un coadyuvante, un auxiliar de la función pública aduanera, por lo que, al contar la **AGENTE DE ADUANAS PRISCILA MAGALY COLE BROWN, CÉDULA DE IDENTIDAD 701130337**, con la condición de Auxiliar de la Función Pública Aduanera, el mismo es sujeto de dicha infracción.

Sujeto: Teniendo presente que el esquema general sobre responsabilidad en materia de infracciones gira en torno a los deberes y obligaciones impuestos por el ordenamiento jurídico aduanero, de forma tal que quien los cumpla no podrá ser sancionado, pero quien los vulnere o incumpla deberá responder por tal incumplimiento de conformidad con el **artículo 230** de la Ley General de Aduanas en el eventual caso que la Administración estime que debe abrir un procedimiento tendiente a imponer la sanción citada, por haber constatado los hechos y circunstancias particulares del caso, haciendo la subsunción de la actuación en el tipo normativo de la infracción, de la norma transcrita con toda



Expediente: DF-FE-AE-EXP-165-2020

claridad se extrae, que debe efectuarlo contra el sujeto que corresponda de conformidad con la ley.

Por tanto, el sujeto activo es cualquier persona que adecue su conducta a lo establecido por la norma. Así las cosas, no existe duda de que el auxiliar en cuestión, es decir la señora PRISCILA MAGALY COLE BROWN, CÉDULA DE IDENTIDAD 701130337, en su condición de agente de Aduanas, que en todo caso tiene la condición de Auxiliar de la Función Pública Aduanera, definido por la ley como aquellas *“personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, que participen habitualmente ante el Servicio Nacional de Aduanas, en nombre propio o de terceros, en la gestión aduanera.”* (Artículo 28 de la Ley General de Aduanas) puede ser autora de dicha infracción, no presentándose ningún problema en ese sentido.

Persona responsable: Teniendo presente que el esquema general de responsabilidades en materia de infracciones administrativas o tributarias aduaneras gira en torno a los deberes y obligaciones impuestos por el Ordenamiento Jurídico, de forma tal que quien los cumpla no podrá ser sancionado, pero quien los vulnere debe responder por tal inobservancia en el eventual caso que la Administración estime necesario abrir un procedimiento tendiente a investigar e imponer la sanción, por haber constatado los hechos y circunstancias particulares del caso, haciendo la subsunción de la actuación en el tipo normativo de la infracción, debe efectuarlo contra la persona que corresponda de conformidad con la ley. Por tanto, para el caso concreto el sujeto activo, es decir, la persona que puede cometer la infracción de cita, y de acuerdo con lo estipulado en el artículo bajo 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 puede convertirse en sujeto activo de esta infracción. Así las cosas, no existe duda de que el agente aduanero en todo caso tiene la condición de auxiliar de la función pública aduanera, definido por la legislación como aquellas *“personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, que participen habitualmente ante el Servicio Nacional de Aduanas, en nombre propio o de terceros, en la gestión aduanera.”* (Artículos 28 y 33 LGA), puede ser autor de dicha infracción, no presentándose ningún problema en cuanto a la determinación del sujeto que puede ser autor del hecho sancionable. De ahí que, deviene necesario hacer de nuevo referencia al marco legal sobre las responsabilidades que prescribe la normativa aduanera para los agentes aduaneros, a efecto de precisar el ámbito de su responsabilidad regulado por la normativa aduanera especial que rige la materia, con el objeto de demostrar que la acción del recurrente en efecto viola



Expediente: DF-FE-AE-EXP-165-2020

las disposiciones del régimen jurídico aduanero, como de seguido se analizará. El concepto del agente aduanero se encuentra regulado también en el CAUCA, que lo define como un auxiliar de la función pública aduanera autorizado para actuar habitualmente, en nombre de terceros en los trámites, regímenes y operaciones aduaneras, en su carácter de persona natural, con las condiciones establecidas en ese Código, su Reglamento y la legislación nacional. Por su parte el RECAUCA reitera, entre las obligaciones específicas, el desempeño personal de sus funciones, salvo las excepciones de ley. Las anteriores disposiciones deben correlacionarse con lo señalado en la LGA, norma que establece el marco jurídico dentro del cual debe actuar el agente y sus sanciones en caso de incumplimiento, específicamente en el artículo 33 del mismo cuerpo normativo, que define el concepto de agente aduanero. De lo referido podemos extraer, como ya se apuntó líneas atrás, su condición de profesional, asesor de comercio exterior, la prestación habitual de sus servicios y su carácter de auxiliar de la función pública, lo que implica que su actividad está destinada al interés público y es por ello que existe una regulación vía ley y reglamento de su intervención. Por tal razón, resulta necesario, hacer alusión a la importancia que reviste el control para la Autoridad Aduanera, en virtud de que los agentes aduaneros en su condición de auxiliares de la función pública aduanera, les corresponde coadyuvar en el ejercicio del control. De todos es conocido que la evolución del comercio internacional, la liberación comercial y la globalización, la Aduana ha tenido que modificar su rol tradicional, debiendo actualmente coadyuvar al desarrollo del comercio exterior, apoyándolo y para tales efectos debe tener claras cuáles son sus funciones básicas y cómo debe desempeñarlas para lograr la competitividad requerida. Nos referimos a: la percepción o recaudación eficiente de tributos, control del tráfico internacional de mercancías que disminuya la evasión, y la aplicación de prohibiciones a la importación y exportación de mercancías, según lo establecido en los artículos 6 y 9 de la legislación aduanera. Todas estas tendencias mundiales han producido nuevas demandas y necesidades de modernización de los Sistemas Aduaneros, siendo un factor de relevancia en los procesos, los nuevos papeles que deben desarrollar tanto el Estado, cuyas funciones del Servicio Aduanero se modifican pasando de ser un determinador de las obligaciones tributarias aduaneras a tener un carácter fiscalizador mucho más amplio e inteligente que abarca tanto las obligaciones aduaneras como las no aduaneras, bajo la premisa de que la declaración aduanera será autodeterminada, prepagada y transmitida electrónicamente. De ahí que lo que se tutela es el adecuado control de la Aduana sobre el tráfico internacional de mercancías.

Lo anterior implica un cambio en las tareas a ejecutar por parte del sector privado, como actor que interviene en el procedimiento aduanero, adquiriendo un rol protagónico los auxiliares de la función pública aduanera, a quienes nuestra legislación aduanera los concibe como cogestores de la administración



Expediente: DF-FE-AE-EXP-165-2020

pública (ver 28 LGA), lo cual envuelve, como ya se indicó, un régimen especial de responsabilidades, al contar con mayores requisitos y obligaciones, entre las cuales destaca el deber de colaboración en el control, puesto que les corresponde, entre otras, velar por el cumplimiento de las obligaciones aduaneras y por la agilización de procedimientos y trámites, de conformidad con lo establecido en la normativa aduanera. En efecto, como lo ha venido señalando este colegiado desde su creación en varias resoluciones de similar naturaleza, así como lo ha reconocido la Sala Constitucional, los auxiliares de la función pública tienen un rol preponderante frente al Estado y no son simples intermediarios, posición vertida en el Voto número 00843-2002 del 30 de enero del 2002, mediante el cual analizó las responsabilidades del agente aduanero. De ahí la especial importancia que para el Fisco tiene, la participación de este auxiliar de la función pública en el procedimiento de despacho, al punto de que partiendo del principio de buena fe y responsabilidad de sus actuaciones le ha delegado parte de la gestión aduanera, de tal suerte que el agente se ha convertido en su coadyuvante o cogestor. Paralelamente a ello, el agente por tal cogestoría ha asumido un régimen de responsabilidad no sólo frente a su cliente sino también ante el Fisco, por el ejercicio de su representación legal. Dentro de ese orden de ideas, los agentes aduaneros están sujetos de manera directa a los deberes y obligaciones que le impone la ley en virtud de su carácter de munera pública, habiéndose establecido de forma clara y directa el ámbito de su responsabilidad, por lo que al definirse tan manifiestamente la misma, el régimen de obligaciones revierte un especial carácter por la condición propia de estos sujetos. Es por ello que el Ordenamiento Jurídico Aduanero, señala una serie de deberes a cargo del agente aduanero, en virtud de una relación jurídica preestablecida, que la doctrina ha llamado: relaciones de sujeción especial o relaciones especiales jurídico-administrativas como es, entre otras, la existente entre la Administración Aduanera y el auxiliar de la función pública. En virtud de la relación de sujeción o supremacía especial, existe una responsabilidad concreta del auxiliar, y como consecuencia de esa relación previa administrativa es que el agente está conminado a una serie de obligaciones y deberes precisamente por ser un asesor de comercio internacional y aduanero, cogestor en la determinación y pago de las obligaciones tributarias, debiendo efectuar la declaración bajo fe de juramento, siendo que las funciones o actividades que realizan y la confianza depositada en su gestión, comportan alta responsabilidad fiscal.

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



Expediente: DF-FE-AE-EXP-165-2020

- 1. que infrinja el régimen jurídico aduanero.*
- 2. que cause perjuicio mayor de \$500⁴.*
- 3. que no sea delito.*
- 4. que no esté sancionada con suspensión del auxiliar de la función pública aduanera.*

En relación con el primero de los elementos de la acción descrita por el tipo, se constata que la conducta que se le atribuye como reproachable a la señora **PRISCILA MAGALY COLE BROWN, CÉDULA DE IDENTIDAD 701130337**, agente de Aduanas, está debidamente tipificada, toda vez que en la Declaración Aduanera de Importación número **006-2018-117096 de fecha de aceptación 12 de julio del 2018**, dicha agente de Aduanas en representación del importador **FARO QUIMICA S.A., Cédula Jurídica 310120728016**, mediante la cual se importaron las mercancías descritas como **"Dalkyd 260-07-W50 190 Kg"** declaradas erróneamente en la clasificación arancelaria **3907.50.90.00.90** en el epígrafe "otros" como "otras resinas alcídicas en formas primarias".

Como ya indicamos en el resultando de esta resolución, ante la DUA presentada, como parte de la fiscalización realizada e indicada en el expediente **DF-FE-AE-EXP-165-2020**, se detectaron errores en la clasificación las mercancías amparadas a la línea 001 del DUA N° **006-2018-117096** de fecha 12/07/2018, mediante la cual se importaron las mercancías descritas como **"Dalkyd 260-07-W50 190 Kg"** declaradas inicialmente de forma errónea en la clasificación arancelaria **3907.50.90.00.90** en el epígrafe "otros" como "otras resinas alcídicas en formas primarias", **siendo lo correcto** en la clasificación arancelaria **3907.50.10.00.00** esto por cuanto mediante la muestra analizada se determina que la misma obedece a una resina alcídica en forma primaria, con aceite secante, cumpliendo con el epígrafe de la partida arancelaria 39.07, tal como fue declarada. Sin embargo, al contar la mercancía con un aceite secante, para la cual existe un inciso arancelario específico, corresponde su clasificación arancelaria en **3907.50.10.00.00**.

Como resultado de lo anterior, la actuación de la Dirección de Fiscalización, en la cual se identificaron errores en la clasificación arancelaria de las mercancías, principalmente generaron un saldo al descubierto en la obligación tributaria aduanera, diferencia de impuestos que el importador canceló voluntariamente, por la suma de **₡798.675,29 (setecientos noventa y ocho mil seiscientos setenta y cinco colones con 29/100)**.

Según lo indicado, dicha actuación realizada por la Dirección de Fiscalización y cancelada voluntariamente por el importador generó una diferencia en los

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



Expediente: DF-FE-AE-EXP-165-2020

tributos que supera los quinientos pesos centroamericanos, lo que configura una infracción administrativa tipificada en el artículo 242 de la Ley General de Aduanas, al momento de cometida la infracción; por haber transmitido la información requerida para determinar la obligación tributaria aduanera con errores, generando una vulneración del régimen jurídico aduanero que causo un perjuicio fiscal superior a los quinientos pesos centroamericanos.

Para comprender las razones por las cuales la acción de presentación de la declaración aduanera con errores sustantivos que afectaron la determinación correcta de la obligación tributaria: se consignaron códigos arancelarios incorrectos, afectando la liquidación de tributos. La acción efectuada por la agente aduanera vulnera el régimen jurídico aduanero, debe tenerse presente que la declaración aduanera constituye el medio establecido para destinar las mercancías, de forma tal que es el consignatario a través de la declaración, el que libre y voluntariamente escoge las diferentes destinaciones a que pueden quedar sujetas las mercancías que se encuentren bajo control aduanero (ver artículo 109 de la Ley General de Aduanas y 237 del Reglamento a la Ley General de Aduanas), cuya presentación le corresponde por regla general al agente aduanero, responsabilidad que le es establecida por el numeral 86 de la Ley General de Aduanas, en el cual establece de forma específica los datos que se consideran necesarios para determinar la obligación tributaria aduanera, dentro de los cuales, se encuentran precisamente la presentación de los datos correctos del despacho, y no en este caso en particular, la declaración presentada por la agente con las falencias demostradas, según se describió anteriormente.

Es decir, de conformidad con el cuadro fáctico supra citado y en razón de las indicaciones expuestas no puede considerarse la presentación y transmisión de la DUA con errores en el valor aduanero, la clasificación arancelaria, como un error menor o, de hecho.

De conformidad con el Ordenamiento Jurídico Aduanero, la declaración aduanera constituye el instrumento formal mediante el cual se documenta la entrada o salida de mercancías del territorio nacional y se determina su destinación al régimen correspondiente. Este documento posee carácter condicionante del despacho aduanero, al permitir la individualización, clasificación, cuantificación y valoración de las mercancías, siendo que los datos que en él se consignan habilitan a la Autoridad Aduanera para ejercer control sobre los elementos de la obligación tributaria aduanera, incidiendo directamente en la recaudación fiscal. En consecuencia, la transmisión de una DUA con errores sustantivos en la **clasificación arancelaria** configura una desviación respecto de los estándares exigidos por la normativa vigente, afectando la determinación correcta de la obligación tributaria y repercutiendo negativamente en el interés fiscal del Estado.



Expediente: DF-FE-AE-EXP-165-2020

En todos los casos se debe cumplir una condición esencial que exige el tipo y es que cada conducta realizada en contra del ordenamiento jurídico aduanero requiere que cause un **“perjuicio fiscal”**, estimándose como una disminución en la Obligación Tributaria Aduanera que legalmente corresponde, por alteración de alguno de sus elementos y no tipifique como delito o suspensión del agente. Por tanto, la tramitación de la Declaración Aduanera de Importación de referencia, obligaba a quien la realizó, en su condición de agente aduanero auxiliar de la función pública aduanera, a la correcta presentación de la misma, con toda la información requerida por la normativa para determinar la obligación tributaria aduanera. Así las cosas, en el presente caso, al haberse transmitido incorrectamente para las mercancías presentadas a despacho, errores en la **clasificación arancelaria**, además de la diferencia causada en la obligación tributaria aduanera mayor a quinientos pesos centroamericanos, constituye una infracción administrativa, por haber transmitido la información necesaria para determinar la obligación tributaria aduanera, generando una vulneración del régimen jurídico aduanero, causando con su actuación un perjuicio fiscal superior a los quinientos pesos centroamericanos, lo anterior en estricta aplicación de la legislación aduanera, por lo que se determina que se está ante una acción que en efecto quebrantó el régimen jurídico aduanero

Aun cuando la auxiliar de la función pública contaba con los conocimientos especializados en materia aduanera y con los documentos base necesarios para realizar una declaración conforme a los lineamientos normativos vigentes, se advierte un incumplimiento en su proceder al transmitir la DUA número **006-2018-117096** con errores sustantivos **la clasificación arancelaria**. Esta conducta, transmitida al sistema TIC@, refleja una omisión en el cumplimiento del deber técnico-documental exigido por la normativa aduanera, comprometiendo la veracidad de la información declarada y afectando la determinación correcta de la obligación tributaria.

Por tanto, la tramitación de la Declaración Aduanera de Importación de referencia obligaba a quien la realizó, en su condición de agente aduanero auxiliar de la función pública aduanera, a la correcta presentación de la misma, con toda la información requerida por la normativa para determinar la obligación tributaria aduanera. Así las cosas, en el presente caso, al haberse transmitido incorrectamente para las mercancías presentadas a despacho, la clasificación arancelaria, causando con ello la diferencia en la obligación tributaria aduanera mayor a quinientos pesos centroamericanos, constituye una infracción tributaria, lo anterior en estricta aplicación de la legislación aduanera, por lo que se determina que se está ante una acción que quebrantó el régimen jurídico aduanero.



Expediente: DF-FE-AE-EXP-165-2020

Según los hechos aquí investigados referente con la tramitación de la declaración efectuada por la señora **PRISCILA MAGALY COLE BROWN, CÉDULA DE IDENTIDAD 701130337**, agente aduanera, nos encontramos ante una vulneración al régimen jurídico aduanero, siendo que fue presentada y transmitida la DUA con errores en la **clasificación arancelaria**, causando diferencia en la obligación tributaria aduanera, siendo en consecuencia una acción de ajuste que generó una vulneración del régimen jurídico aduanero causando un perjuicio fiscal superior a quinientos pesos centroamericanos, constituyéndose lo anterior en desatenciones sobre aspectos que específicamente se encuentran dispuestos por la legislación aduanera y que incidieron directamente sobre la obligación tributaria aduanera declarada. En conjunción de lo expuesto de la **conducta típica** que se desarrolló supra, dichas acciones encuadran, en la infracción tributaria descrita en el numeral 242 de la LGA, que establece una multa de dos veces los tributos dejados de percibir por el Fisco al que “transmita la información necesaria para determinar la obligación tributaria aduanera, generando una vulneración del régimen jurídico aduanero que causara un perjuicio fiscal superior a quinientos pesos centroamericanos (dólares)⁵” por lo que se tiene por cumplida la tipicidad como elemento sine qua non para la imposición de la presente multa.

Referencia aparte merece la **relación de imputabilidad (hecho-autor)** que permite acreditar el hecho dañoso a una determinada entidad o persona como **sujeto activo de la infracción**, que sería quien figure como declarante en la respectiva declaración y que en el presente caso, recae en la señora **PRISCILA MAGALY COLE BROWN, CÉDULA DE IDENTIDAD 701130337**, agente aduanera, que como obligado participante en su calidad de agente aduanero actúa representando a su cliente, constando en autos que realizó el despacho de las mercancías (declarante), y es ella quien transmitió la Declaración Única Aduanera número **006-2018-117096** de fecha de aceptación **12 de julio del 2018**, a través del sistema TICA.

Sanción: Respecto al tema de la pena o sanción impuesta con base en el artículo 242 de la Ley General de Aduanas, resulta claro que el legislador en forma expresa sancionó con una multa de dos veces los tributos dejados de percibir, a la persona física o jurídica, auxiliar o no de la función pública aduanera que presente o transmita los documentos, la información referida en el inciso anterior o la declaración aduanera, con errores u omisiones que causen perjuicio fiscal, superior a los **quinientos pesos centroamericanos**⁶, como sucedió en el presente asunto. En los hechos acá investigados es evidente que se dio un menoscabo

⁵ Artículo 242 de la Ley General de Aduanas (Ley N° 9069 del diez de septiembre de dos mil doce, "Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria").

⁶ Artículo 242 de la Ley General de Aduanas (Ley N° 9069 del diez de septiembre de dos mil doce, "Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria")



Expediente: DF-FE-AE-EXP-165-2020

fiscal y el mismo pudo consumarse desde el momento en que la agente aduanera transmite y presenta en la DUA **con errores en la clasificación arancelaria**, causando una diferencia en la obligación tributaria aduanera, siendo en consecuencia una acción de ajuste que generó una vulneración del régimen jurídico aduanero, causando con ello un perjuicio fiscal el cual es superior a los quinientos pesos centroamericanos.

Por otro lado, como ya se indicó ut supra, para el caso **concreto no es admisible un error de hecho** realizado por parte de la agente aduanera como profesional auxiliar de la función pública aduanera, contando con su formación como profesional de la materia y teniendo las condiciones para la presentación habitual en los trámites, los regímenes y las operaciones aduaneras, al transmitir incorrectamente para las mercancías amparadas a la Declaración Única Aduanera número **006-2018-117096 de fecha de aceptación 18 de julio del 2018**, la clasificación arancelaria, cancelando un monto menor al que correspondía por concepto de impuestos, habida cuenta de que el hecho ilícito se alcanza en el momento mismo en que se efectúa la declaración, dado que la falta de veracidad o exactitud de las declaraciones atenta contra la falta de ingreso al Erario Público del importe correspondiente por tributos, cuya percepción le está encomendada como parte de sus funciones al Servicio Nacional de Aduanas.

Respecto al monto de dicho perjuicio, no cabe duda de que la diferencia en la suma de impuestos que se derivó por la actuación de la Dirección de Fiscalización identificando los errores en **la clasificación arancelaria**, en la Declaración única Aduanera número **006-2018-117096 de fecha de aceptación 18 de julio del 2018**, y consecuentemente la causa de un perjuicio fiscal mayor a quinientos pesos centroamericanos, ya que el monto o diferencia de impuestos determinado por la administración fue de **₡798.675,29 (setecientos noventa y ocho mil seiscientos setenta y cinco colones con 29/100)**.

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

Sobre el elemento del tipo que indica que la conducta imputada no se constituya en delito, revisando el cuadro fáctico y documental contenido en el expediente se observa que la actuación de la agente aduanera, si bien generó una diferencia



Expediente: DF-FE-AE-EXP-165-2020

tributaria significativa y errores sustantivos en la transmisión de la DUA número **006-2018-117096**, no fue calificada como delito. Esta decisión, no elimina la posibilidad de valorar la existencia de una infracción administrativa y su continuación en sede aduanera, conforme al artículo 242 de la Ley General de Aduanas, toda vez que la conducta desplegada se apartó de los deberes técnicos, documentales y normativos exigidos al auxiliar de la función pública en el ejercicio de sus atribuciones.

Finalmente, respecto al elemento del tipo que dispone que la conducta imputada no debe estar sancionada con suspensión del auxiliar de la función pública aduanera, procede revisar los artículos 237, 238, 239, 240 y 241 de la Ley General de Aduanas, que son las normas que en nuestro medio, sancionan con suspensión de actividades al auxiliar de la función pública aduanera que adecúe su conducta a lo que en ellas se dispone, resultando evidente de su comprobación, que los hechos del presente caso, no encuadran en ninguna de ellas. Así las cosas, la conducta aquí investigada de la agente aduanera se adecua en términos objetivos a las condiciones del tipo establecido por el artículo 242 de la Ley General de Aduanas⁷, por corresponder a una actuación por parte de la Dirección de Fiscalización que identificó irregularidades en la **clasificación de las mercancías importadas**, lo cual significó una vulneración del régimen jurídico aduanero que causó un perjuicio fiscal superior a quinientos pesos centroamericanos; restando a continuación analizar su **configuración subjetiva**.

A continuación, se procede a analizar su **configuración subjetiva**.

Respecto de la **Antijuridicidad**, ésta se constituye en un atributo con que se califica un comportamiento típico, para señalar que el mismo resulta contrario al ordenamiento jurídico, constituyendo de esta forma uno de los elementos esenciales del ilícito administrativo. Por ende, si la conducta que se le imputa a la agente de aduanas de cita, corresponde a una tipificada como infracción, solo podrá ser sancionada si después de esta investigación se logrará determinar un comportamiento contrario al régimen jurídico.

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

⁷ Artículo 242 de la Ley General de Aduanas (Ley N° 9069 del diez de septiembre de dos mil doce, "Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria").



Expediente: DF-FE-AE-EXP-165-2020

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

Particularmente, tenemos que la agente de aduanas no declaró de forma correcta la DUA, ya que transmitió y presentó con errores en la clasificación arancelaria, causando con ello un perjuicio fiscal superior a los quinientos pesos centroamericanos. Por lo que los funcionarios de la Dirección de Fiscalización, en sus actuaciones determinaron dichas irregularidades y se procedió a pagar por parte del importador los impuestos determinados por la autoridad aduanera. Generando dicho ajuste en mención, una diferencia insoluta en la obligación tributaria aduanera, causando como ya se indicó un perjuicio fiscal.

Error del cual se tuvo conocimiento a raíz de la actuación oportuna de la Dirección de Fiscalización, en revisión posterior del despacho aduanero. No obstante, lo anterior, debe realizarse una valoración de la conducta de la infractora, lo cual requiere necesariamente del análisis de la voluntad del sujeto que cometió la conducta ya objetivamente tipificada, su intención o bien la previsibilidad que él mismo tuvo del resultado final, dado que existe una relación inseparable entre el hecho tipificado y el aspecto intencional del mismo.

En la especie, ciertamente no existe duda que la imputada administrativa, en su condición de agente aduanera 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 elaboró la Declaración Aduanera con los datos sobre la **clasificación arancelaria de las mercancías importadas**, que se han reputado como incorrectos, generando con ello perjuicio fiscal superior a los quinientos pesos centroamericanos, y que debió ajustarse.

En razón de lo anterior, las actuaciones de la agente de Aduanas generaron un perjuicio fiscal superior a los quinientos pesos centroamericanos.

Asimismo, de acuerdo a las circunstancias profesionales de la misma, es claro que la agente de aduanas conocía los deberes a que estaba sujeta y las consecuencias de su conducta, aspecto que de seguido se desarrollará, bastando a los efectos dejar establecido que en razón de ello pudo prever el resultado en caso de no realizar la declaración de los datos correctamente, pero no existe prueba en expediente administrativo que permita tener por demostrado que la actuación de la señora **PRISCILA MAGALY COLE BROWN, CÉDULA DE IDENTIDAD 701130337**, agente de Aduanas haya sido cometida con intención, esto es, que haya presentado la declaración de marras con errores u omisiones en forma deliberada, pretendiendo burlar al Fisco y queriendo ese resultado.



Expediente: DF-FE-AE-EXP-165-2020

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

En el presente caso se logra demostrar en la especie la configuración de la **culpa en el actuar de la agente**, existiendo una clara y directa relación de causalidad entre la presentación (por parte de la agente de cita) de la DUA y su transmisión con errores en la clasificación arancelaria de las mercancías, causando ante su ajuste en el control posterior un perjuicio fiscal superior a los quinientos pesos centroamericanos, por lo que la falta de diligencia de la señora **PRISCILA MAGALY COLE BROWN, CÉDULA DE IDENTIDAD 701130337**, agente de Aduanas, devino en perjuicio fiscal establecido por el tipo infraccional. Como profesional en la materia, la inculpada tenía la obligación de presentar y declarar correctamente la Declaración Aduanera que nos ocupa, dado que la misma resulta ser auto determinada, por lo que se rige por el principio de veracidad y exactitud de la manifestación de las mercancías que son objeto de una operación o destinación aduanera.

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

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



Expediente: DF-FE-AE-EXP-165-2020

siendo que las funciones o actividades que realizan y la confianza depositada en su gestión, **comportan alta responsabilidad fiscal**.

Con base en lo expuesto, tenemos que aún y cuando la señora **PRISCILA MAGALY COLE BROWN, CÉDULA DE IDENTIDAD 701130337** agente de Aduanas, contaba con el conocimiento técnico y la experiencia profesional necesaria para efectuar correctamente la Declaración Única Aduanera número **006-2018-117096**, así como con la documentación propia del despacho, incluyendo facturas comerciales y demás documentos de respaldo exigidos por la normativa vigente. No obstante, se advierte una omisión al deber de cuidado, al haberse transmitido la declaración con errores sustantivos en la clasificación arancelaria de las mercancías. Esta conducta se habría ejecutado de forma consciente y voluntaria, pese a que el resultado era previsible dada la condición profesional del administrado, quien conocía que la ausencia de información completa y veraz, así como de documentación válida que amparara la importación, derivando en una declaración incorrecta y, por ende, en una errada determinación de la obligación tributaria aduanera, con perjuicio directo al interés fiscal. La observancia de una conducta conforme a derecho por parte de la agente aduanera habría evitado dicho daño, por lo que se configura en la especie un vínculo de causalidad entre la omisión al deber de cuidado y el resultado producido. En consecuencia, **el resultado era perfectamente previsible y evitable por parte del sujeto activo de la infracción, de haber atendido el estándar técnico-documental exigible en el ejercicio de sus funciones**.

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

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

Vista la conducta de la agente aduanera, se puede determinar que no opera estas **eximentes de responsabilidad**, pues los efectos de la incorrecta declaración que ya fueron clara y ampliamente detallados supra, y de las pruebas adjuntas al expediente administrativo de marras se colige que la auxiliar de la función pública aduanera de cita, ha incumplido de forma negligente con su deber de declarar correctamente la información referente a la



Expediente: DF-FE-AE-EXP-165-2020

clasificación arancelaria de las mercancías importadas, en la DUA en mención, estando la agente de Aduanas obligada a ello dados sus deberes y responsabilidades impuestas por el ordenamiento jurídico a los agentes aduaneros.

De igual forma se colige que no ha existido **fuerza mayor ni caso fortuito**⁸, dado que la situación acaecida en el presente asunto era totalmente previsible, pues dependía de la voluntad de la agente aduanera, y además, se supone que pudo evitarse, tomándose las medidas necesarias para efectuar correctamente la declaración aduanera, y que los errores señalados en apartados anteriores no se dieran.

Finalmente, **el bien jurídico protegido, que es la Hacienda Pública, se vio violentado por el incumplimiento de deberes de la agente aduanera**, pues con esto se vio desprotegido el Erario. Y esto se vio manifestado al descubrirse las acciones que vulneraban el régimen jurídico aduanero por los errores e incumplimientos cometidos en la declaración aduanera, pues de otra forma esto no se habría determinado y la potencial afectación al bien jurídico tutelado habría quedado oculta. Por ende, citemos al Tribunal Aduanero Nacional en la **Sentencia 401-2015**, al señalar en lo conducente:

“Es decir, el perjuicio al patrimonio de la Hacienda Pública se causó, se consumó en el momento mismo en que el agente aduanero consignó en forma errónea los datos concernientes a la importación de referencia, cancelando en consecuencia un monto menor al que correspondía por concepto de impuestos.

Lo que sucedió en forma posterior, fue por la acción preventiva de la Aduana, donde demostró su capacidad práctica de detectar el ilícito mediante el debido control, sin embargo, el agente ya había consumado su anomalía.”

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

El dolo es la voluntad consciente, encaminada u orientada a la perpetración de un acto que la ley tipifica como delito. Por su parte la culpa, de igual forma se debe individualizar en una conducta, pero el tipo culposo no individualiza la

⁸ 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.



Expediente: DF-FE-AE-EXP-165-2020

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 de la agente aduanera, 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 a la agente investigada en su condición de auxiliar de la función pública aduanera, así como con los documentos que constan en expediente, existiendo una clara y directa relación de causalidad entre la presentación y transmisión de la declaración incorrecta por haber transmitido y presentado errores en el valor aduanero, la clasificación arancelaria, el respaldo documental de las facturas y la inclusión de mercancías no declaradas en la Declaración Única Aduanera número **006-2018-117096 de fecha de aceptación 12 de julio del 2018**, generando un perjuicio fiscal, que tuvo que ser corregido mediante ajuste en el control posterior.

Por lo tanto, la responsabilidad descansa en el libre albedrío, que es la facultad humana de dirigir la conducta según los dictados de la razón propia y de la voluntad del individuo, siendo que bajo esta premisa, el agente aduanero actuó con plena libertad a la hora de declarar bajo la fe de juramento un requisito indispensable en el DUA con error, específicamente ante la transmisión incorrecta de **la clasificación arancelaria de las mercancías**, causando con ello un perjuicio fiscal superior a los quinientos pesos centroamericanos, lo anterior con pleno conocimiento de las obligaciones que le eran exigidas.

Asimismo, no consta en expediente prueba para determinar la existencia de cualquier circunstancia que incidiera en la facultad de comprensión y en la



Expediente: DF-FE-AE-EXP-165-2020

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

Por lo tanto, no se configura en el despliegue de las actuaciones de la señora **PRISCILA MAGALY COLE BROWN, CÉDULA DE IDENTIDAD 701130337**, Auxiliar de la función pública Agente de Aduanas, la existencia de desconocimiento o ignorancia en torno al carácter ilícito del hecho, siendo que dada la condición que la misma ostenta como auxiliar de la función pública, conocía que las circunstancias no permitían la declaración de los elementos de la obligación tributaria aduanera en los términos efectuado, estando lejos de poder suponer que su conducta no era prohibida. De los autos se logra constatar que la agente aduanera siempre tuvo claro su régimen de responsabilidad y lo que su incumplimiento implicaba, teniéndose por acreditado que concurría en el agente aduanero acusado el conocimiento actual de la ilicitud del acto imputado, mismo que como se analizó, se configura en una falta a su deber de cuidado; siendo que el sujeto activo de la infracción acusada, tuvo la posibilidad real de conocer el injusto, estando al tanto de su deber de ajustar su declaración a los lineamientos del Ordenamiento Jurídico Aduanero, sabiendo que la observancia de la norma le era exigible.

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

Aunado a todo lo anteriormente analizado, se debe entonces, realizar una valoración subjetiva de la conducta del posible infractor, determinando la existencia del dolo o la culpa en su actuación. Varios connotados tratadistas



Expediente: DF-FE-AE-EXP-165-2020

coinciden, en que existe **culpa** cuando, obrando sin intención y sin la diligencia debida, se causa un resultado dañoso, previsible y penado por ley.

Así tenemos, entre las formas de culpa, el incumplimiento de un deber (negligencia) o el afrontamiento de un riesgo (imprudencia). En la especie, no podemos hablar de la existencia de una acción dolosa de parte del auxiliar de la función pública sometido a procedimiento, siendo, que dentro de la normativa aduanera no existe disposición alguna en materia sancionatoria acerca del elemento subjetivo en los ilícitos tributarios, debe recurrirse de manera supletoria al Código de Normas y Procedimientos Tributarios en su artículo 71, mismo que al efecto señala:

“Artículo 71. — Elemento subjetivo en las infracciones administrativas

Las infracciones administrativas son sancionables, incluso a título de mera negligencia en la atención del deber de cuidado que ha de observarse en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios.” El resaltado no es del original.

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

*“Artículo 231 bis. – Elemento subjetivo en las infracciones administrativas y tributarias aduaneras. **Las infracciones administrativas y tributarias aduaneras son sancionables, incluso a título de mera negligencia, en la atención del deber de cuidado que ha de observarse en el cumplimiento de las obligaciones y los deberes tributarios aduaneros.***

Cuando un hecho configure más de una infracción debe aplicarse la sanción más severa.

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

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

(Así reformado por el artículo 2° numeral 37) de la ley N° 10271 del 22 de junio del 2022) El resaltado no es del original.

Por lo tanto, ambos artículos establecen expresamente que **la culpabilidad no requiere la demostración de una intención deliberada de incumplir la legislación**



Expediente: DF-FE-AE-EXP-165-2020

aduanera o tributaria, sino que puede derivar únicamente del incumplimiento de las obligaciones impuestas al administrado.

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

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

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

De esta manera, la acción de transmitir en la DUA **información incorrecta sobre la clasificación arancelaria**, motivó la intervención de la Dirección de Fiscalización, afectando la actuación de la agente de Aduanas el bien jurídico protegido, la Hacienda Pública. Esta se vio vulnerada por las acciones de la agente aduanera, dejando el Erario desprotegido. Esto se evidenció al enmendarse los errores cometidos en la declaración aduanera, que tuvo que ser rectificada posteriormente por la Dirección de Fiscalización, durante el control posterior, al corregir la información esencial del DUA antes mencionada. Además, se aplicó correctamente la normativa referente a la clasificación arancelaria, en este caso. Como vemos en el sistema informático TICA, la agente aduanera transmite y presenta incorrectamente la clasificación arancelaria de las mercancías, en la Declaración Única Aduanera número **006-2018-117096**, causando una diferencia en la obligación tributaria aduanera y generando un perjuicio fiscal superior a los quinientos pesos centroamericanos, hechos detallados en el objeto de la litis de la presente resolución.

Claramente se está ante una conducta omisiva del deber de cuidado, por parte de la agente aduanera, y que debió cuidar al ser un auxiliar de la función pública aduanera, pues éste, debido a los conocimientos y formación aduanera, debió advertir que:

La Declaración Única Aduanera número **006-2018-117096** que estaba declarando contenía errores sustantivos que comprometían la legalidad del despacho. En efecto, según los documentos de respaldo incorporados al



Expediente: DF-FE-AE-EXP-165-2020

expediente, la agente transmitió una declaración en la que consignó códigos arancelarios incorrectos.

En razón de lo anterior, según los documentos de respaldo de la DUA, y teniendo en su poder la información respectiva y los conocimientos como profesional aduanero, debió haber diligenciado las actuaciones correspondientes para poder declarar correctamente la DUA de cita, absteniéndose de presentar y transmitir errores en la clasificación arancelaria de las mercancías, situación que generó un perjuicio fiscal de **₡798.675,29 (setecientos noventa y ocho mil seiscientos setenta y cinco colones con 29/100)**.

Por lo que, de acuerdo con el cuadro fáctico detallado en la presente resolución, la agente aduanera a todas luces, es evidente que incumplió de manera culposa y negligente al transmitir y presentar información incorrecta referente a la clasificación arancelaria de la mercancía en la Declaración Única Aduanera número **006-2018-117096**, causando una diferencia en la obligación tributaria aduanera y generando por ende, un perjuicio fiscal, que fue identificado oportunamente por la Dirección de Fiscalización, por lo que, se incumplió con el deber de cuidado a la hora de realizar la declaración aduanera y presentar la obligación tributaria aduanera para su despacho, según se observa de las pruebas contenidas en expediente y el sistema informático Tica así como del análisis realizado en la presente resolución.

En razón de todo lo aquí analizado, esta Autoridad Aduanera considera que la infracción en el presente caso, se puede imputar a título de culpa, en el tanto no es razonable que la agente de Aduanas teniendo los conocimientos técnicos necesarios así como los instrumentos jurídicos pertinentes, para realizar una correcta declaración, haya en forma negligente transmitido la Declaración Única Aduanera número **006-2018-117096** de fecha de aceptación 12 de julio del 2018 con los incumplimientos aquí detallados, al haber presentado y transmitido la información necesaria para determinar la obligación tributaria aduanera, generando una vulneración del régimen jurídico aduanero causando un perjuicio fiscal superior a quinientos pesos centroamericanos, al transmitir la Declaración Única Aduanera con los incumplimientos aquí detallados al haber presentado y transmitido errores en la clasificación arancelaria de las mercancías declaradas, lo cual causó un perjuicio fiscal superior a los quinientos pesos centroamericanos arriba citados, y que conllevó a una vulneración del régimen jurídico aduanero.

Es decir, la señora **PRISCILA MAGALY COLE BROWN, CÉDULA DE IDENTIDAD 701130337**, Auxiliar de la función pública Agente de Aduanas, información



Expediente: DF-FE-AE-EXP-165-2020

relacionada con las mercancías amparadas a la DUA de marras. Sin embargo, esto no ocurrió.

En consecuencia, las acciones señaladas son imputadas dentro del tipo infraccional previamente caracterizado, dado que la administrada tiene la capacidad de comprender el carácter ilícito de sus actos y de adecuar su conducta a dicha comprensión. Asimismo, tiene conocimiento de la ilicitud de su proceder y no existía ninguna causa que le impidiera actuar conforme al Ordenamiento Jurídico Aduanero. Por lo tanto, la conducta desarrollada en este caso, al ser típica y antijurídica, es atribuida al sujeto imputado como un acto libre y voluntario, haciéndolo merecedor de la sanción correspondiente a la infracción cometida.

Sobre el motivo y la motivación del presente asunto: En atención a los principios constitucionales, legales y jurisprudenciales que rigen el ejercicio de la potestad sancionadora en sede administrativa, esta Dirección procede con el dictado del presente acto final con la motivación reforzada que exige el ordenamiento jurídico costarricense. La motivación no puede reducirse a una mera formalidad ni a la transcripción mecánica de hechos o normas, sino que debe constituir una exposición razonada, completa y coherente que permita al administrado comprender con claridad los hechos que se le atribuyen, la norma que se estima infringida, la conducta que se subsume en el tipo sancionador, la responsabilidad que se le pretende imputar, el análisis preliminar de culpabilidad, la relación de causalidad y la valoración probatoria que sustenta la apertura del procedimiento. Todo ello se realiza sin prejuzgar sobre el fondo y respetando en todo momento el principio de presunción de inocencia consagrado en el artículo 39 de la Constitución Política.

El presente asunto se origina en la Declaración Única Aduanera número **006-2018-117096**, aceptada el 12 de julio del 2018, presentada por la agente aduanera **PRISCILA MAGALY COLE BROWN**, CÉDULA DE IDENTIDAD **701130337**, en representación del importador **FARO QUIMICA S.A.**, Cédula Jurídica **310120728016**.

En dicha declaración se consignaron las mercancías amparadas a la línea 001 del DUA N° **006-2018-117096** de fecha 12/07/2018, mediante la cual se importaron las mercancías descritas como **“Dalkyd 260-07-W50 190 Kg”** de forma errónea en la clasificación arancelaria **3907.50.90.00.90** en el epígrafe “otros” como “otras resinas alcídicas en formas primarias”, **siendo lo correcto** en la clasificación arancelaria **3907.50.10.00.00** esto por cuanto mediante la muestra analizada se determina que la misma obedece a una resina alcídica en forma primaria, con aceite secante, cumpliendo con el epígrafe de la partida



Expediente: DF-FE-AE-EXP-165-2020

arancelaria 39.07, tal como fue declarada. Sin embargo, al contar la mercancía con un aceite secante, para la cual existe un inciso arancelario específico, corresponde su clasificación arancelaria en **3907.50.10.00.00**, por lo cual la auxiliar debe ser acreedora de una multa de dos veces los tributos dejados de percibir según la normativa aplicada en la especie.

Posteriormente, la Dirección de Fiscalización determinó inconsistencias en la clasificación arancelaria estableciendo una diferencia fiscal superior **₡798.675,29 (setecientos noventa y ocho mil seiscientos setenta y cinco colones con 29/100)**. Los sujetos pasivos realizaron el pago del adeudo tributario más intereses el día 29 de enero de 2021, cuyo ingreso fue confirmado por la Tesorería Nacional mediante correo electrónico de fecha 30/01/2021 remitido por la funcionaria Meribeth Arguedas Muñoz.

La norma infringida es el artículo 242 de la Ley General de Aduanas, que tipifica como infracción tributaria aduanera toda acción u omisión que cause un perjuicio fiscal superior a quinientos pesos centroamericanos, siempre que no constituya delito ni otra infracción sancionable con suspensión del auxiliar de la función pública. La sanción prevista es una multa equivalente al doble de los tributos dejados de percibir. En este caso, la conducta atribuida a la agente consiste en haber transmitido, bajo fe de juramento, una declaración aduanera con clasificación arancelaria incorrecta, lo que generó un perjuicio fiscal cuantificado en **₡798.675,29 (setecientos noventa y ocho mil seiscientos setenta y cinco colones con 29/100)**, configurando la infracción prevista en el artículo 242 de la Ley General de Aduanas. La responsabilidad individual de la agente se delimita conforme a los artículos 28, 33 y 86 de la Ley General de Aduanas, que establecen que el agente aduanero es un auxiliar de la función pública autorizado para actuar en nombre de terceros, y que responde por la veracidad y exactitud de los datos consignados en la declaración aduanera. En este caso, la señora **PRISCILA MAGALY COLE BROWN, CÉDULA DE IDENTIDAD 701130337**, figura como declarante en el sistema TIC@, y no se ha acreditado que la información errónea haya sido inducida por el importador o por un tercero. Por ello, la responsabilidad individual se delimita en su calidad de declarante y auxiliar de la función pública, reforzando la legitimidad de la imputación personal y evitando trasladar la responsabilidad a un sujeto distinto que no ejecutó la acción típica ni incurrió en la omisión sancionada.

La relación de causalidad entre la conducta y el perjuicio fiscal se establece de manera clara: el perjuicio fiscal no surge del ajuste posterior, sino de la acción inicial de la agente, quien transmitió información incorrecta en la declaración. La clasificación arancelaria consignada constituye el hecho generador de la obligación tributaria declarada, y sobre esa base se liquidaron tributos inferiores a los que correspondían. El ajuste posterior es un acto de corrección que revela



Expediente: DF-FE-AE-EXP-165-2020

y cuantifica el perjuicio, pero no lo genera; lo que lo origina es la acción inicial de consignar datos inexactos. Este razonamiento refuerza el principio de tipicidad, pues permite subsumir la conducta en el artículo 242 de la Ley General de Aduanas.

El análisis realizado en el curso del procedimiento permite distinguir entre la **responsabilidad objetiva** derivada del resultado fiscal y la **responsabilidad subjetiva** atribuible a la agente. En este caso, ha quedado demostrado que la agente aduanera, por su formación y experiencia, tenía el deber de aplicar con rigor las reglas de clasificación arancelaria y de verificación documental, evitando consignar partidas y valores que no correspondieran con la naturaleza real de la mercancía. La transmisión de datos inexactos constituye una acción que revela un grado de negligencia profesional en el cumplimiento de sus deberes, configurando una conducta reprochable desde el punto de vista jurídico-administrativo.

Durante la instrucción se garantizó a la administrada el ejercicio pleno de su derecho de defensa, permitiéndole aportar prueba y alegar eventuales eximentes de responsabilidad. Sin embargo, no presento alegatos a fin de desvirtuar la imputación inicial ni acreditar la existencia de error excusable, ausencia de culpa o participación de terceros. Por el contrario, la valoración integral de las pruebas confirma que la conducta atribuida se subsume en el tipo sancionador previsto en el artículo 242 de la Ley General de Aduanas, al haber ocasionado un perjuicio fiscal significativo.

En consecuencia, se determina la **culpabilidad administrativa** de la agente aduanera **PRISCILA MAGALY COLE BROWN, CÉDULA DE IDENTIDAD 701130337**, en su calidad de auxiliar de la función pública, por haber declarado datos inexactos en la DUA N° **006-2018-117096** que derivaron en un perjuicio fiscal superior a quinientos pesos centroamericanos, configurando la infracción tributaria aduanera sancionada por la normativa vigente.

Por su parte, la valoración probatoria se ha realizado conforme a las reglas de la sana crítica previstas en la Ley General de la Administración Pública, y se basa en la revisión documental de la DUA, las facturas comerciales, las consultas al sistema TIC@ y siendo la base para ello en el presente caso el **Certificado de Análisis del Laboratorio Aduanero N° 1443-2018 de fecha 12/09/2018**. Estos elementos constituyen prueba suficiente para continuar el procedimiento, sin que ello implique prejuzgamiento sobre la culpabilidad definitiva de la agente. La valoración probatoria permite concluir que existen elementos suficientes, objetivos y concordantes que acreditan la existencia de una declaración inicial con clasificación arancelaria incorrecta, la diferencia fiscal resultante y la confirmación del ajuste en sede administrativa.



Expediente: DF-FE-AE-EXP-165-2020

Además, corresponde referirse a la proporcionalidad y razonabilidad de la sanción. El artículo 242 de la Ley General de Aduanas establece como sanción la multa equivalente al doble de los tributos dejados de percibir. Si bien la sanción implica un monto elevado en relación con el tributo insoluto, su aplicación resulta proporcional y razonable en atención a la magnitud del perjuicio fiscal ocasionado y al bien jurídico protegido. La cuantía de la multa guarda relación directa con el daño causado al erario, lo que asegura una respuesta adecuada y necesaria para la protección del interés fiscal y la preservación del régimen aduanero. Se cumple así con los principios de legalidad, tipicidad, proporcionalidad y razonabilidad que rigen la potestad sancionadora en sede administrativa.

Así las cosas, vemos que, del examen integral del expediente se desprende que la agente aduanera **PRISCILA MAGALY COLE BROWN, CÉDULA DE IDENTIDAD 701130337**, en su calidad de auxiliar de la función pública, transmitió la Declaración Única Aduanera N° 006-2018-117096 el día 12 de julio de 2018, consignando incorrectamente su clasificación arancelaria. Tal transmisión generó una obligación tributaria inicial de apenas ₡292.571,94, circunstancia que, a la luz de los hechos posteriores, resultó manifiestamente incorrecta. En el marco de las actuaciones fiscalizadoras, la Dirección de Fiscalización procedió a verificar la declaración y concluyó que los productos objeto de importación estaban mal clasificados, lo que motivó su inclusión en el Informe Final N° DF-FE-AE-INF-074-2020 del Expediente DF-FE-AE-EXP-165-2020.

El artículo 242 de la Ley General de Aduanas, vigente en la época de comisión del hecho generador (Ley N.º 9069 del 10 de setiembre del 2012, “Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria”), tipifica como infracción tributaria aduanera toda acción u omisión que cause un perjuicio fiscal superior a quinientos pesos centroamericanos, sancionable con multa equivalente al doble de los tributos dejados de percibir. En el caso concreto, se dio la existencia de un perjuicio fiscal **₡798.675,29 (setecientos noventa y ocho mil seiscientos setenta y cinco colones con 29/100)**, monto que supera ampliamente el umbral legal. Por tanto, se cumplen los elementos del tipo infractor:

Acción típica: Transmitir en la DUA N° 006-2018-117096 del 12 de julio del 2018 con una **clasificación arancelaria incorrecta**, causando con ello un perjuicio fiscal superior a los quinientos pesos centroamericanos que establece la normativa aduanera y vulnerando el régimen jurídico aduanero.

• **Perjuicio fiscal:** Diferencia de **₡798.675,29 (setecientos noventa y ocho mil seiscientos setenta y cinco colones con 29/100)**, confirmada en el informe Informe Final N° DF-FE-AE-INF-074-2020 del Expediente DF-FE-AE-EXP-165-2020 y cancelada voluntariamente por el importador.



Expediente: DF-FE-AE-EXP-165-2020

- **Responsabilidad del agente:** Conforme a los artículos 28, 33 y 86 de la Ley General de Aduanas, la agente responde por la veracidad y exactitud de los datos consignados en la declaración, sin que se haya acreditado inducción por parte de terceros.
- **Tipicidad y proporcionalidad:** La conducta se subsume en el artículo 242 y la sanción prevista (multa equivalente al doble de los tributos dejados de percibir) resulta adecuada y proporcional a la magnitud del daño ocasionado.

En virtud de lo expuesto, se concluye que no existen eximentes de responsabilidad a la agente aduanera de responsabilidad, pues se mantuvo firme la improcedencia de la declaración inicial y se confirmó la existencia de un saldo tributario descubierto, generando un perjuicio fiscal relevante y verificable, configurando la infracción tributaria aduanera prevista en el artículo 242 de la Ley General de Aduanas.

De conformidad con lo analizado, tenemos que la motivación que antecede constituye el fundamento esencial de este acto, pues se ha expuesto de manera clara, concisa, circunstanciada, completa y coherente la relación entre los hechos acreditados, la norma infringida, la conducta atribuida, la responsabilidad individual, la causalidad, la valoración probatoria y la proporcionalidad de la sanción.

En virtud de lo expuesto, esta Autoridad concluye que existen elementos jurídicos, fácticos y probatorios suficientes para continuar el presente procedimiento administrativo sancionatorio contra la agente aduanera **PRISCILA MAGALY COLE BROWN, CÉDULA DE IDENTIDAD 701130337**, en estricto respeto al principio de presunción de inocencia y al debido proceso. Se ha delimitado con precisión la conducta atribuida, la norma aplicable, la responsabilidad personal, la relación de causalidad, el análisis de culpabilidad y la proporcionalidad de la sanción. El presente acto se dicta como una exposición razonada y debidamente motivada, cumpliendo con la exigencia de motivación reforzada establecida por el Tribunal Aduanero Nacional, lo que asegura su legitimidad, validez jurídica y plena eficacia administrativa. Por tanto, en razón de todo lo expuesto, es claro que la agente aduanera, con su actuar, transgredió la normativa, al transmitir y presentar en la Declaración Única Aduanera número **006-2018-117096 de fecha de aceptación 12 de julio del 2018**, información incorrecta referente a la clasificación arancelaria de las mercancías, que fueron identificadas ante intervención de la Dirección de Fiscalización, lo cual generó ajuste en el monto de la Obligación Tributaria Aduanera, y que de no haber sido por la actuación por parte de la Autoridad Aduanera, no se hubiera subsanado el error, además de que significó una erogación de recursos en contra de la Administración, por cuanto su omisión



Expediente: DF-FE-AE-EXP-165-2020

debió corregirse por esta Autoridad, ocasionando dicho ajuste una vulneración del régimen tributario aduanero.

En conclusión de todo lo señalado, una vez realizados los análisis legales que sustenta el presente asunto y de conformidad con las pruebas que constan en el presente legajo, y al tenor de los artículos antes indicados de la Ley General de Aduanas y sus reformas, y con la jurisprudencia del Tribunal Aduanero Nacional quien en reiteradas ocasiones se ha pronunciado al respecto; hace esta Dirección una relación entre la normativa jurídica, los actos realizados y el fundamento técnico, llegando a la conclusión de que los hechos descritos anteriormente son suficientes para demostrar por parte de la encartada, la comisión de infracción administrativa aquí indicada, sancionable al tenor del artículo 242 de la Ley General de Aduanas, con multa equivalente a dos veces el monto de los tributos dejados de percibir por el Fisco, por corresponder a una acción de ajuste en el control inmediato que significó una vulneración del régimen tributario aduanero superior a los \$500,00 (quinientos pesos centroamericanos) o su equivalente en moneda nacional, la cual es calculada al tipo de cambio del momento de cometer la infracción, la cual es el momento de la tramitación de la declaración aduanera de repetida cita, sea el día **12 de julio del 2018**, monto de multa que será detallada en el siguiente considerando.

VII.- DE LA MULTA A IMPONER: En consecuencia de todo lo anterior, de conformidad con las pruebas que constan en el presente legajo, y al tenor de los artículos antes indicados de la Ley General de Aduanas y sus reformas, y con la jurisprudencia del Tribunal Aduanero Nacional quien en reiteradas ocasiones se ha pronunciado al respecto; hace esta Dirección una relación entre la normativa jurídica, los actos realizados y el fundamento técnico, llegando a la conclusión de que los hechos descritos anteriormente son suficientes para demostrar por parte de la encartada, la comisión de una infracción administrativa aquí indicada, sancionable con multa equivalente a dos veces los tributos dejados de percibir que en este caso la diferencia de los tributos dejados de percibir corresponde a la suma de **₡798.675,29 (setecientos noventa y ocho mil seiscientos setenta y cinco colones con 29/100)**, por lo que la sanción de multa impuesta en este acto corresponde a la suma de **₡1.597.350,58 (Un millón quinientos noventa y siete mil trescientos cincuenta colones con 58/100)** por haber transmitido la información necesaria para determinar la obligación tributaria aduanera, generando una vulneración del régimen jurídico aduanero causando un perjuicio fiscal superior a quinientos pesos centroamericanos, al transmitir y presentar errores en la clasificación arancelaria de las mercancías importadas mediante la Declaración Única Aduanera número **006-2018-117096** de fecha de aceptación **12 de julio del 2018**.



Expediente: DF-FE-AE-EXP-165-2020

Lo anterior, por cuanto esta Autoridad Aduanera, en ejercicio de sus competencias y en atención a las acciones de los funcionarios de la Dirección de Fiscalización, identificó las irregularidades en la tramitación de la DUA número **006-2018-117096**, al constatar que la declaración fue transmitida con errores sustantivos que impedían validar la legalidad del despacho. En particular, se identificaron inconsistencias en la clasificación arancelaria. Estos elementos, fueron analizados y desarrollados supra.

Causando dicha intervención por parte de la Dirección de Fiscalización ajuste de la obligación Tributaria Aduanera declarada de **¢1 997 395,02**, a la Obligación Tributaria Aduanera que la Dirección de Fiscalización, estima como correcta de **¢2 796 070,30**, generando una diferencia de impuestos que el importador canceló voluntariamente, por la suma de **¢798.675,29 (setecientos noventa y ocho mil seiscientos setenta y cinco colones con 29/100)**.

Acción que generó un ajuste en el control posterior de la DUA analizada, al constituir una vulneración del régimen jurídico aduanero y ocasionar un perjuicio fiscal superior a quinientos pesos centroamericanos, que, se configura en una infracción tributaria aduanera. Por lo que, en consecuencia y de conformidad con lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley General de Aduanas (Ley N.º 9069 del 10 de septiembre de 2012, "Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria", en aplicación del artículo 231 de la misma ley), se impone la sanción correspondiente, según lo dispuesto en la presente resolución.

Según todo lo anterior, dejamos en claro que se aplica dicha sanción de multa, por cuanto la agente aduanera **PRISCILA MAGALY COLE BROWN, CÉDULA DE IDENTIDAD 701130337**, según las pruebas contenidas en expediente, así como en el sistema informático Tica, es responsable de la acción arriba mencionada y analizada que generó ajuste en el control posterior que significó una vulneración del régimen jurídico aduanero y que causó un perjuicio fiscal superior a los quinientos pesos centroamericanos, acción que vulneró el Régimen Jurídico Aduanero que tanto la Aduana como los agentes aduaneros, en su carácter de auxiliares de la función pública, deben resguardar y garantizar ya que precisamente esas son sus obligaciones y responsabilidades de Ley.

Que conforme al artículo 242 de la Ley General de Aduanas vigente en la época de comisión del hecho generador (Ley N.º 9069 del 10 de setiembre del 2012, "Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria", constituye infracción administrativa tributaria aduanera toda acción u omisión que signifique una vulneración del régimen jurídico aduanero y cause un perjuicio fiscal superior a quinientos pesos centroamericanos, sancionable con multa equivalente al doble de los tributos dejados de percibir.



Expediente: DF-FE-AE-EXP-165-2020

Que, en el presente caso, el perjuicio fiscal acreditado asciende a **₡798.675,29 (setecientos noventa y ocho mil seiscientos setenta y cinco colones con 29/100)**, por lo que la sanción aplicable corresponde a la suma de **₡1.597.350,58 (un millón quinientos noventa y siete mil trescientos cincuenta colones con 58/100)**, por concepto de una infracción tributaria aduanera tipificada en el artículo 242 de la Ley General de Aduanas, no obstante, al haber reparado el sujeto pasivo sus incumplimientos mediante el trámite de Regularización, aplica el 50% de rebaja de acuerdo con el **artículo 233 inciso b) de la misma Ley**, por lo cual la multa equivale al monto de **₡798.675,29 (setecientos noventa y ocho mil seiscientos setenta y cinco colones con 29/100)**, monto que procede imponer a la agente aduanera **PRISCILA MAGALY COLE BROWN, CÉDULA DE IDENTIDAD 701130337**, en su condición de auxiliar de la función pública, por haberse configurado la infracción administrativa tributaria aduanera prevista en el **artículo 242** de la Ley General de Aduanas, de conformidad con el siguiente desglose:

DUA	Impuestos Declarados ₡	Impuestos Determinados ₡	Impuestos dejados de Percibir ₡	multa (dos veces los Tributos dejados de percibir)	multa con rebaja del 50% según el artículo 233 inciso b) LGA
006-2018- 117096	₡1 997 395,02	₡2 796 070,30	₡798.675,29	₡1.597.350,58	₡798.675,29
Total				₡1.597.350,58	₡798.675,29

En consecuencia, esta Autoridad Aduanera concluye que se ha demostrado la existencia de la infracción, la procedencia de la sanción y la ausencia de vicios que generen nulidad del procedimiento, quedando debidamente fundamentada la responsabilidad del agente y la sanción aplicable en el presente acto administrativo sancionatorio.

A los efectos correspondientes se Informa a la auxiliar de la función pública aduanera, que, de estar anuente con lo comunicado mediante este acto administrativo, podrá 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 cuenta IBAN **CR63015201001024247624** (cédula jurídica **2-100-04200535**) o en su



Expediente: DF-FE-AE-EXP-165-2020

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: dirfiscaliza@hacienda.go.cr.

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

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

De conformidad con el artículo 29 de la Ley General de Aduanas, la **AGENTE DE ADUANAS PRISCILA MAGALY COLE BROWN, CÉDULA DE IDENTIDAD 701130337**, deberá cumplir con los requisitos específicos establecidos en la Ley de Aduanas, sus Reglamentos y lo que disponga la resolución administrativa que lo autorice como auxiliar de la función pública, pues si deja de cumplir algún requisito no podrá operar como tal hasta que no demuestre haber subsanado el incumplimiento.

POR TANTO

De conformidad con las anotadas consideraciones de hecho y de derecho expuestas y citas legales invocadas, esta Dirección General de Aduanas resuelve: **PRIMERO:** Proceder con el dictado del ACTO FINAL del procedimiento administrativo sancionatorio, procediendo a sancionar a la auxiliar de la función pública **AGENTE DE ADUANAS PRISCILA MAGALY COLE BROWN, CÉDULA DE IDENTIDAD 701130337**, al tenor del artículo 242 de la Ley General de Aduanas y sus reformas (Ley N° 9069 del diez de septiembre de dos mil doce, "Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria"), en aplicación del artículo 231 de la Ley General de Aduanas, con una multa equivalente a dos veces los tributos dejados de percibir en la tramitación de la Declaración Única Aduanera



Expediente: DF-FE-AE-EXP-165-2020

número N° 006-2018-117096 de fecha de aceptación 12/07/2018, ante ajuste efectuado en el control posterior; en el presente caso, el perjuicio fiscal acreditado asciende a **₡798.675,29 (setecientos noventa y ocho mil seiscientos setenta y cinco colones con 29/100)**, por lo que la sanción aplicable corresponde a la suma de **₡1.597.350,58 (un millón quinientos noventa y siete mil trescientos cincuenta colones con 58/100)**, por concepto de una infracción tributaria aduanera tipificada en el artículo 242 de la Ley General de Aduanas, no obstante, al haber reparado el sujeto pasivo sus incumplimientos mediante el trámite de Regularización, aplica el 50% de rebaja de acuerdo con el **artículo 233 inciso b) de la misma Ley**, por lo cual la multa equivale al monto de **₡798.675,29 (setecientos noventa y ocho mil seiscientos setenta y cinco colones con 29/100)**, monto que procede imponer a la agente aduanera por transmitir la información necesaria para determinar la obligación tributaria aduanera, **generando una vulneración del régimen jurídico aduanero que causó un perjuicio fiscal superior a quinientos pesos centroamericanos, por transmitir y presentar la información necesaria para determinar la obligación tributaria aduanera, generando una vulneración del régimen jurídico aduanero causando un perjuicio fiscal superior a quinientos pesos centroamericanos**, al transmitir y presentar con errores en la clasificación arancelaria, la DUA supracitada, según se analizó en los **Considerandos V, VI y VII** de la presente resolución. Causando dicha intervención por parte de la Dirección ajuste de la obligación Tributaria Aduanera declarada de **₡1 997 395,02**, a la Obligación Tributaria Aduanera que la Dirección de Fiscalización estima como correcta de **₡2 796 070,30**, generando una diferencia de impuestos que el importador canceló voluntariamente, por la suma de **₡798.675,29 (setecientos noventa y ocho mil seiscientos setenta y cinco colones con 29/100)**, acción que ocasionó un perjuicio fiscal superior a los quinientos pesos centroamericanos que establece la Normativa Aduanera y que vulneró el régimen jurídico aduanero, configurándose en una infracción tributaria aduanera al tenor del **artículo 242** de la Ley General de Aduanas, analizada y sancionada en la presente resolución. La auxiliar de la función pública aduanera, agente aduanero **PRISCILA MAGALY COLE BROWN, CÉDULA DE IDENTIDAD 701130337**, tramitó el DUA que es objeto del presente procedimiento, en virtud de que con 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 con errores en la clasificación arancelaria las mercancías amparadas a la línea 001 del DUA **006-2018-117096** de fecha 12/07/2018, procediendo en consecuencia esta Administración a realizar el ajuste en la obligación tributaria aduanera en el DUA de marras.



Expediente: DF-FE-AE-EXP-165-2020

Lo anterior por declarar la señora **Cole Brown** las mercancías descritas como **“Dalkyd 26007-W50 190 Kg”** de forma errónea en la clasificación arancelaria **3907.50.90.00.90** en el epígrafe “otros” como “otras resinas alcídicas en formas primarias”, siendo lo correcto en la clasificación arancelaria **3907.50.10.00.00** esto por cuanto mediante la muestra analizada por el Laboratorio Aduanero Nacional se determina que la misma obedece a una resina alcídica en forma primaria, con aceite secante, cumpliendo con el epígrafe de la partida arancelaria 39.07, tal como fue declarada. Sin embargo, al contar la mercancía con un aceite secante, para la cual existe un inciso arancelario específico, corresponde su clasificación arancelaria en **3907.50.10.00.00**, causando por ello la auxiliar un perjuicio mayor a quinientos pesos centroamericanos. Debido a ello se generó una vulneración al régimen jurídico aduanero causando un ajuste en la obligación tributaria por la suma de **¢798.675,29** (setecientos noventa y ocho mil seiscientos setenta y cinco colones con 29/100), esto debido a las diferencias en las alícuotas entre la clasificación declarada y la determinada según lo descrito en el siguiente cuadro:

Cuadro
Línea del DUA con errónea clasificación arancelaria

Línea del DUA	Inciso declarado	Inciso determinado
001	3907.50.90.00.90	3907.50.10.00.00
Gravámenes	1% Ley 6946 y 13% (IV)	5% DAI; 1% Ley 6946 y 13% IVA

Fuente: Elaboración propia con base al análisis de laboratorio 1443-18.

A continuación, se presenta un resumen del total dejado de percibir:

Resumen del total de impuestos dejados de percibir

N° DUA	Fecha del DUA	Impuestos declarados	Impuestos determinados	Monto de impuestos dejados de percibir
006-2018-117096	12/07/2018	¢1 997 395,02	¢2 796 070,30	¢798.675,29

Notificar a la agente aduanero de marras que la multa equivale al monto de **¢1.597.350,58** (un millón quinientos noventa y siete mil trescientos cincuenta colones con 58/100), por concepto de una



Expediente: DF-FE-AE-EXP-165-2020

infracción tributaria aduanera tipificada en el artículo 242 de la Ley General de Aduanas, no obstante al haber reparado el sujeto pasivo sus incumplimientos mediante el trámite de Regularización, aplica el **50% de rebaja de acuerdo con el artículo 233 inciso b) de la misma Ley**, por lo cual la posible multa equivaldría al monto de **¢798.675,29** (setecientos noventa y ocho mil seiscientos setenta y cinco colones con 29/100) de conformidad con el siguiente desglose:

DUA	Impuestos Declarados ¢	Impuestos Determinados ¢	Impuestos dejados de Percibir ¢	multa (dos veces los Tributos dejados de percibir)	multa con rebaja del 50% según el artículo 233 inciso b) LGA
006-2018- 117096	¢1 997 395,02	¢2 796 070,30	¢798.675,29	¢1.597.350,58	¢798.675,29
Total				¢1.597.350,58	¢798.675,29

SEGUNDO: Informar a la Auxiliar de la Función Pública Aduanera, que la multa anteriormente indicada devengará intereses, conforme lo establecido en el artículo 61 de la Ley General de Aduanas.

TERCERO: Informar al auxiliar que, de estar anuente con lo comunicado mediante este acto administrativo, podrá cancelar la obligación tributaria 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 cuenta **IBAN CR63015201001024247624** (cédula jurídica 2-100-04200535) o en su defecto mediante entero a favor de gobierno. El comprobante de pago deberá indicar el nombre del Auxiliar de la Función Pública Aduanera que realiza el pago, así como el número de expediente DF-FE-AE-EXP-165-2020. Igualmente deberá remitir una copia del comprobante de pago a esta Dirección en forma personal, o bien vía correo electrónico a la dirección: dirfiscaliza@hacienda.go.cr.

CUARTO: Informar al interesado que, contra la presente resolución, procede **únicamente el recurso de apelación para ante el Tribunal Aduanero Nacional**, en aplicación de los artículos 624 RECAUCA y Transitorio I del CAUCA IV, dicho recurso será potestativo y deberá ser interpuesto ante la ante la Dirección de



Expediente: DF-FE-AE-EXP-165-2020

Fiscalización de la Dirección General de Aduanas, sita Calle Blancos, instalaciones de la Aduana Central, para lo cual se concede el plazo de **diez días hábiles** contados a partir de la notificación de la presente resolución. Sin otro particular y con fundamento en el artículo 8 del Decreto N° 25270-H, la suscrita firma el presente documento en su condición de Subdirectora General de Aduanas. Es todo. **NOTIFÍQUESE:** Al auxiliar de la Función Pública de cita.

Linzey Redondo Campos
Subdirectora General de Aduanas
Dirección General de Aduanas

Aprobado por: Miguel Ángel Vega Segura Director. Dirección de Fiscalización	Elaborado por: Jessica Amanda Sterling Howard Abogada. Dirección de Fiscalización