MH-DGA-RES-0752-2025

Dirección General de Aduanas. San José. Al ser las ocho horas con diez minutos del veintisiete de mayo de dos mil veinticinco.

Se dicta acto final de Procedimiento Administrativo Sancionatorio contra la Auxiliar de la Función Pública Aduanera Johanna María Arias Méndez, portadora de la cédula de identidad 2-0496-0707, en calidad de agente aduanero independiente, Cód. Ref. DGA 744, tendiente a la investigación de la presunta comisión de **una (1) infracción tributaria aduanera** de conformidad con el artículo 242 de la Ley General de Aduana (LGA) derivada de la nacionalización de mercancía amparada al DUA **N°002-2017-049708** de fecha 28-06-2017.

RESULTANDO

I. Que la Auxiliar de la Función Pública Aduanera Johanna María Arias Méndez, portadora de la cédula de identidad 2-0496-0707, en calidad de agente aduanero independiente, Cód. Ref. DGA 744, en representación de la empresa importadora Inversiones Químicas del Oeste Sociedad Anónima, cédula jurídica 3-101-51086435, **tramitó ante la Aduana Caldera** el DUA **N°002-2017-049708** de fecha 28-06-2017. (Objeto Digital 002. Folio 04).

II. Que el Área de Empresas del Departamento de Fiscalización Externa de la Dirección de Fiscalización, verificó el debido cumplimiento de la obligación tributaria aduanera por parte de la empresa importadora Inversiones Químicas del Oeste Sociedad Anónima, cédula jurídica 3-101-51086435 y en fecha 12-08-2020 emitió el informe final DF-FE-AE-INF-035-2020 con el que determinó que, se declaró de forma incorrecta la clasificación arancelaria del DUA **N°002-2017-049708** (línea 0001) según las conclusiones emitidas en los análisis efectuados por el Laboratorio Aduanero mediante Certificado N°1738 de fecha 23-10-2017, producto de la muestra extraída de la mercancía amparada al DUA

de cita, por lo que se detectó que el Estado dejó de percibir por concepto de impuestos la suma de ¢2.349.861,82 (dos millones trescientos cuarenta y nueve mil ochocientos sesenta y un colones con 82/100). (Objeto Digital 004. Folios 19-23).

III. Que el Área de Empresas del Departamento de Fiscalización Externa de la Dirección de Fiscalización, convocó a los sujetos pasivos a audiencia de regularización según Acta N°108-2020 de fecha 21-08-2020, dicha propuesta fue aceptada por los sujetos pasivos y en fecha 25-08-2020 el importador realizó el pago el pago de los impuestos dejados de percibir más el monto correspondiente a intereses según Acta N°120-2020 de fecha 28-08-2020. (Objetos Digitales 012-015. Folios 34-42).

IV. Que con resolución número RES-DF-0133-2021 de fecha 04-06-2021, se dictó el acto inicial del procedimiento administrativo sancionatorio contra la Auxiliar de la Función Pública Aduanera Johanna María Arias Méndez, portadora de la cédula de identidad 2-0496-0707, en calidad de agente aduanero independiente, Cód. Ref. DGA 744, al considerar que cometió presuntamente **una (01) infracción tributaria aduanera** de conformidad con el artículo 242 de la Ley General de Aduana (LGA), derivada de la nacionalización de mercancía amparada al DUA **N°002-2017-049708** de fecha 28-06-2017, estableciendo **una (01) posible multa pecuniaria** por la suma total de **¢2.349.861,82** (dos millones trescientos cuarenta y nueve mil ochocientos sesenta y un colones con 82/100) tal y como se desglosa de seguido: (Objeto Digital 017. Folios 09-21).

Número de DUA	Fecha de Aceptación	Perjuicio Fiscal	Presunta Multa: Dos veces los tributos dejados de percibir	Presunta Multa: Rebaja del 50%
002-2017-049708	28/6/2017	₡2 349 861,82	₡4 699 723,64	₡2 349 861,82

V. Que la resolución de marras fue debidamente notificada mediante correo electrónico en fecha 15-06-2021. (Objeto Digital 019. Folios 65-66).

VI. Que de conformidad con el principio constitucional de derecho a la defensa se le dio a la interesada la oportunidad procesal para que presentara los alegatos y pruebas pertinentes en descargo de los hechos señalados, no obstante, **no consta en expediente alegato alguno.**

VII. Que mediante Ley N°10271 de fecha 22-06-2022, publicada en el Alcance N°132 a La Gaceta N°121 del 29-06-2022, se reformó la Ley General de Aduanas. Dentro de dicha reforma el Transitorio IV indica lo siguiente: *"TRANSITORIO IV.- Los despachos, procedimientos, plazos y las demás formalidades aduaneras, iniciados antes de la entrada en vigencia de esta ley, se concluirán de acuerdo con las disposiciones vigentes en el momento de iniciarlos.".* Por ello, se dicta el presente acto final de conformidad con la legislación vigente al momento del dictado y notificación del acto de inicio.

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

CONSIDERANDO

I. **Sobre la competencia y régimen legal aplicable:** De conformidad con los artículos 6, 8, 9, 122, 123 y 126 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano IV (CAUCA IV); 5, 8, 10, 11, 90 y 91 de su Reglamento (RECAUCA IV); 1, 6 inciso c), 11, 12, 22, 23, 24, 28, 29, 33, 53 a 55, 62, 63, 86, 102, 230, 231, 231 bis, 233, 234, 236 inciso 24) de la Ley General de Aduanas; 6, 26, 26 bis, del Decreto Ejecutivo 25270-H relacionado con el artículo 597 del Decreto Ejecutivo 44051-H (Reglamento a la Ley General de Aduanas).

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

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

IV. Objeto de la Litis: Determinar por medio del presente Acto Final de Procedimiento Sancionatorio, si la Auxiliar de la Función Pública Aduanera Johanna María Arias Méndez, portadora de la cédula de identidad 2-0496-0707, en calidad de agente aduanero independiente, Cód. Ref. DGA 744, es responsable de la presunta comisión de **una (01) infracción tributaria aduanera** de conformidad con el artículo 242 de la Ley General de Aduana (LGA) derivada de la nacionalización de mercancía amparada al DUA **N°002-2017-049708** de fecha 28-06-2017.

V. Sobre los hechos ciertos: Como parte de las actuaciones realizadas por el órgano fiscalizador de comprobación y fiscalización, respecto a la importación realizada por la empresa importadora Inversiones Químicas del Oeste Sociedad Anónima, cédula jurídica 3-101-51086435, transmitida y declarada por la agente aduanera Johanna María Arias Méndez, portadora de la cédula de identidad 2-0496-0707, la Dirección de Fiscalización detectó que se declaró de forma incorrecta la clasificación arancelaria de la mercancía amparada al DUA

N°002-2017-049708 (línea 0001) en la posición arancelaria 2920.90.00.00.90 que comprende *"otros ésteres de los demás ácidos inorgánicos de los no metales (excepto los ésteres de halogenuros de hidrógeno) y sus sales; sus derivados halogenados, sulfonados, nitrados o nitrosados"*, siendo la posición arancelaria correcta 3402.11.90.00.99 por tratarse la muestra de un *"Agente de superficie orgánico de síntesis, del tipo aniónico"* según las conclusiones emitidas en el análisis efectuado por el Laboratorio Aduanero mediante Certificado N°1738 de fecha 23-10-2017, producto de la muestra extraída de la mercancía amparada al DUA de cita. Lo que generó un perjuicio fiscal de ¢2.349.861,82 (dos millones trescientos cuarenta y nueve mil ochocientos sesenta y un colones con 82/100) a la fecha reconocido y cancelado por el importador.

Es por lo anterior que, con el fin de investigar la presunta comisión de una (01) infracción tributaria aduanera de conformidad con el artículo 242 LGA, y en aras de garantizar los Principios Constitucionales del Debido Proceso y Defensa de sus derechos, esta Dirección con resolución RES-DF-0133-2021 de fecha 04-06-2021 inició el presente procedimiento sancionatorio de multa al presumirse que el agente de aduanas de cita actuó de forma negligente al declarar de forma incorrecta la clasificación arancelaria del DUA de cita, toda vez que, por no adoptar las medidas e instrumentos dados por la normativa aduanera para la correcta declaración de las mercancías se generó una modificación en la Obligación Tributaria Aduanera determinándose un perjuicio fiscal.

Es importante señalar que, a la fecha del presente acto, no consta en expediente que la agente aduanera supra citada, haya presentado alegatos o pruebas de descargo.

VI. <u>Sobre la Potestad Sancionadora de la Administración:</u> Sobre el tema de las infracciones cuya pena es impuesta en sede administrativa, que, vista la naturaleza de las sanciones, al carecer de pena privativa de libertad, deben

aplicarse los principios punitivos del Derecho Penal con algunos matices, de acuerdo a lo ya manifestado por la Sala Constitucional, por ser manifestaciones del orden punitivo del Estado, de tal modo que las exigencias esenciales derivadas de los derechos fundamentales constitucionales son extensibles a la actividad sancionadora de la Administración al decir lo siguiente: *"los principios inspiradores del orden penal son de aplicación con ciertos matices, al derecho administrativo sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado."* Voto número 08193-2000 del 13 de septiembre del 2000 (el subrayado no es del original).

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

VII. Análisis del Tipo y Principios aplicables: Vistos los hechos que conllevaron a la apertura del presente procedimiento administrativo sancionatorio, es importante conocer, no sólo aquellas normas que contemplan la sanción que sería eventualmente impuesta, sino también aquellas normas que reconocen las acciones cuya inobservancia por parte de la agente aduanera, habrían conllevado a una eventual responsabilidad sobre los hechos que generaron vulneración al régimen jurídico aduanero.

Se desprende del estudio efectuado por la Dirección de Fiscalización así como del inicio del procedimiento administrativo sancionador, que la responsable, como auxiliar de la función pública aduanera es la agente aduanera Johanna María Arias Méndez, portadora de la cédula de identidad 2-0496-0707, quién como

consta en el Sistema de Tecnología de Información para el Control Aduanero (TICA) y en el Departamento de Estadística y Registros de la Dirección General de Aduanas, se encuentra autorizada para operar como auxiliar de la función pública aduanera en la categoría de agente aduanero independiente; por lo que procede esta Dirección a verificar si la conducta descrita se ajusta dentro del tipo infraccional que se le imputaría en este procedimiento, contenida en el artículo 242 de la Ley General de Aduanas.

Sobre la figura del agente aduanero, el artículo 33 de la Ley General de Aduanas, lo conceptualiza como 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 CAUCA y en la LGA, en la presentación habitual de servicios a terceros, en los trámites, los regímenes y las operaciones aduaneras.

Estos auxiliares, debido a su condición de coadyuvantes de la Administración Aduanera se encuentran compelidos al cumplimiento de una serie de obligaciones previamente establecidas en la normativa aduanera, por lo que deben ser conocedores de las normas aplicables a nivel de ley y desarrolladas en las demás disposiciones de la normativa aduanera, para que el cumplimiento de sus funciones se encuentre en estricto apego a estos preceptos.

Una de estas obligaciones es la dispuesta en el numeral 35 inciso a) de la Ley General de Aduanas, que señala como una de las obligaciones específicas de estos auxiliares, el actuar personalmente en las actividades propias de su función y **representar a su mandante, en forma diligente, y con estricto apego al régimen jurídico aduanero.**

En lo que respecta a su función, el artículo 33, nos define el concepto de agente aduanero al indicar que el mismo es considerado como un **profesional** auxiliar de la función pública aduanera autorizado por el Ministerio de Hacienda para actuar, en su carácter de persona natural, con las condiciones y los requisitos

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

De conformidad con lo anterior, lo datos consignados en las declaraciones aduaneras que formule de acuerdo con la Ley General de Aduanas, incluidos los relacionados con el cálculo aritmético de los impuestos que guarden conformidad con los antecedentes que legalmente sirven de base, podrán tenerse como ciertos por parte de la aduana, sin perjuicio de las verificaciones y controles que practique la autoridad aduanera sobre esas declaraciones, en el ejercicio de sus potestades de control y fiscalización.

En virtud de los hechos anteriores, es menester 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 lo siguiente: *"**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."

Así mismo el artículo 33 de la Ley General de Aduanas nos explica el concepto de agente aduanero: *"**Concepto**. El agente aduanero es el profesional auxiliar de la función pública aduanera autorizado por la Dirección General de Aduanas para actuar, en su carácter de persona natural, con las condiciones y los requisitos establecidos en el Código Aduanero Uniforme*

Centroamericano y en esta ley, en la presentación habitual de servicios a terceros, en los trámites, los regímenes y las operaciones aduaneras.

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

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

Se reitera lo anteriormente expuesto con lo referido en el artículo 86 de la Ley General de Aduanas que 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 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, 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."*

Nótese, que el numeral supra citado establece la responsabilidad del agente aduanero sobre la elaboración y suministro de los datos que conforman la declaración aduanera y que por ende permiten determinar la obligación tributaria aduanera derivada del trámite que se realiza.

Tal responsabilidad se encuentra claramente establecida en la legislación aduanera, como se puede observar en el artículo 33 de cita, que dispone que el agente aduanero será el representante legal de su mandante para las actuaciones y notificaciones del despacho aduanero y los actos que deriven de él, por lo que a su vez será civilmente responsable ante su mandante por las lesiones

patrimoniales que surjan como consecuencia del cumplimiento de su mandato, lo cual es concordante con los artículos 28 y 36 de la Ley General de Aduanas que señala la existencia de responsabilidad solidaria con el declarante por el pago de las obligaciones tributarias aduaneras derivadas de los trámites, regímenes u operaciones en que intervenga, así como el pago de las diferencias, los intereses, las multas, los recargos y los ajustes correspondientes.

De lo anteriormente expuesto, se advierte la especial importancia que para el Fisco tiene la participación de este auxiliar de la función pública en el procedimiento, al punto de que partiendo del principio de buena fe y responsabilidad de sus actuaciones le ha delegado parte de la gestión aduanera, de forma tal que el agente aduanero se ha convertido en su coadyuvante o cogestor.

Paralelamente a ello, el agente aduanero ha asumido un régimen de responsabilidad no sólo frente a su cliente sino también ante el Fisco, por el ejercicio de su representación legal.

Es así, que debido a la gran responsabilidad que poseen estos auxiliares de la función pública aduanera, la normativa aduanera dispone mecanismos que faciliten y aseguren al agente aduanero, realizar una correcta declaración de las mercancías. Tal es el caso del examen previo de las mercancías por despachar, señalado en los artículos 84 de la Ley General de Aduanas y 251 del Reglamento a la Ley General de Aduanas y que constituye una facultad que poseen tanto el declarante como su representante, para el reconocimiento de las mercancías, a efecto de declarar correctamente toda la información de estas, por lo que el agente aduanero endilgado tuvo a la mano instrumentos adecuados para evitar realizar una incorrecta clasificación arancelaria.

No obstante, como se extrae del análisis emitido por el Laboratorio Aduanero antes citado, así como del informe final rendido por el Departamento de Fiscalización Externa, el auxiliar de la función pública aduanera, clasificó las

mercancías en un inciso arancelario que no contemplaba especificaciones propias de la mercancía importada, debiendo realizarse un cambio en dicho dato, para aplicar la clasificación arancelaria correcta; siendo que al estar el inciso declarado y el inciso determinado tasados por distintos porcentajes de impuestos, se generó una diferencia de tributos que conllevó a la existencia de un perjuicio fiscal por un monto superior a los quinientos pesos centroamericanos del DUA, haciendo tal acción subsumible en el artículo 242 de la Ley General de Aduanas.

Lo anterior se debió a que, el auxiliar de la función pública aduanera Johanna María Arias Méndez, no ejerció el deber de cuidado que debe observar como Profesional, al realizar la declaración de la mercancía, siendo posible observar su autoría en el hecho, debido a que ésta ingresó su clave de acceso para dicho trámite, lo cual generó que se consignara en las declaraciones aduaneras, el nombre de la auxiliar aquí indicada. (arts. 105 y 106 de la LGA). Obsérvese claramente la responsabilidad de la agente aduanera, de conformidad con lo señalado en el artículo 106 de la Ley General de Aduanas que a la letra dice: *"**Prueba de los actos realizados en sistemas informáticos.** Los datos y registros recibidos y anotados en el sistema informático, constituirán prueba de que el auxiliar de la función pública aduanera realizó los actos que le corresponden y que el contenido de esos actos y registros fue suministrado por este, al usar la clave de acceso confidencial o firma electrónica.*

*Los funcionarios o las autoridades que intervengan en la operación del sistema, serán responsables de sus actos y de los datos que suministren, según las formalidades requeridas y dentro del límite de sus atribuciones, actos que constituirán instrumentos públicos y, como tales, se tendrán por auténticos. **Cualquier información trasmitida electrónicamente por medio de un sistema informático autorizado por la Dirección General de Aduanas, será admisible en los procedimientos administrativos y judiciales como evidencia de que tal información fue transmitida** (...)".* El resaltado no es del original.

Es importante destacar que los procedimientos efectuados tanto por el Departamento de Fiscalización Externa como por el Laboratorio Aduanero y Estudios Especiales, conllevaron a determinar la citada irregularidad en el trámite de nacionalización de la mercancía amparada a la declaración aduanera de

estudio; cuentan con un asidero normativo que respalda la legalidad de tales actuaciones, validando y haciendo fehacientes los resultados obtenidos a raíz de tales procedimientos. Ejemplo de ello, es el procedimiento llevado a cabo por la Dirección de Fiscalización, que aunado a las facultades que le confieren los numerales 22 al 24, 26, 28 y 28 bis de la Ley General de Aduanas, se encuentra lo dispuesto en el artículo 102 de la Ley General de Aduanas, que clara y específicamente indica: *"**Revisión a posteriori del despacho.** La autoridad aduanera podrá revisar, mediante el ejercicio de controles a posteriori o permanentes, la determinación de la obligación tributaria aduanera y el cumplimiento de las demás normas que regulan el despacho de mercancías, en el plazo estipulado en el artículo 62 de esta Ley.*

Cuando la autoridad aduanera determine que no se cancelaron los tributos debidos o que se incumplieron otras regulaciones del comercio exterior, abrirá procedimiento administrativo notificando al declarante y al agente aduanero que lo haya representado, en los términos del ARTICULO 196 de esta ley.

La autoridad aduanera podrá ordenar las acciones de verificación y fiscalización que se estimen procedentes, entre otras, el reconocimiento de las mercancías y la extracción de muestras.

El adeudo resultante de modificar la determinación de la obligación tributaria aduanera deberá cancelarse por el sujeto pasivo a partir de su notificación, junto con sus intereses, de conformidad con las disposiciones del artículo 61 de esta ley.

De encontrarse violaciones a otras regulaciones del comercio exterior, se impondrán las sanciones o se establecerán las denuncias correspondientes."

En lo que respecta a la participación del Laboratorio Aduanero y Estudios Especiales de la Dirección de Fiscalización, es pertinente recordar que como parte de los Departamentos que conforman la Dirección General de Aduanas, es coadyuvante en el ejercicio de las funciones asignadas a la Dirección de Fiscalización, para la supervisión, fiscalización, verificación y evaluación del cumplimiento de las disposiciones aduaneras y de comercio exterior; tiene bajo su competencia la realización de estudios físicos, químicos, técnicos y merceológicos de las mercancías importadas o exportadas por los operadores de comercio exterior, los ingresos y salidas de materias primas y productos, mermas y

desperdicios de las mercancías ingresadas a los regímenes especiales, así como a solicitud de las diferentes dependencias del Servicio Nacional de Aduanas u otras instancias que los requieran. (arts., 26 y 30 del RLGA).

De igual forma, le compete al Laboratorio Aduanero y Estudios Especiales, la ejecución de estudios especiales que aporten elementos probatorios para la correcta determinación de la clasificación e información que sirva de apoyo para estudios de verificación de origen de las mercancías. En ese sentido, el artículo 30 bis del Reglamento a la Ley General de Aduanas, establece las funciones de este Departamento, siendo de interés las siguientes: *"b.- Realizar pruebas analíticas mediante estudios físicos y químicos, que determinen las características cualitativas o cuantitativas de las mercancías, a efectos de su correcta clasificación arancelaria y origen.*

c.- Determinar la clasificación arancelaria de acuerdo con los resultados obtenidos en los análisis realizados, en apoyo a los procesos de fiscalización.

f.- Interpretar los análisis químicos emitidos e indicar la correcta clasificación arancelaria."

Aunado a ello, la facultad de la autoridad aduanera para realizar el procedimiento de extracción de muestras, para la determinación de la correcta clasificación arancelaria de las mercancías, se encuentra establecida en los artículos 97 de la Ley General de Aduanas y 253 del Reglamento a la Ley General de Aduanas, indicando claramente en el primero, que cualquier muestra extraída por la autoridad aduanera constituirá muestra certificada para todos los efectos legales.

Nótese, que la normativa aduanera confirió competencia suficiente al Laboratorio Aduanero y Estudios Especiales para llevar a cabo las pruebas realizadas y cuyos resultados se constituyen en base y prueba fidedigna de la irregularidad que se le imputa al agente aduanero en este procedimiento.

Ahora bien, además de los análisis efectuados que permitieron determinar inconsistencias en la clasificación arancelaria aplicada, la clasificación arancelaria correcta obedece a la aplicación de las Reglas Generales de Clasificación para la interpretación del Sistema Arancelario Centroamericano –

SAC-1 (N.L. 1. a), del Capítulo 29; N.L del Capítulo 34, 3. a) y 3. b)) y 6, VI Enmienda.

Es claro, además, 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 un perjuicio fiscal.

Bajo este marco regulatorio, y en virtud de que la declaración aduanera de cita, fue transmitida por el auxiliar de la función pública aduanera, contra quién esta Dirección determina que el mismo incumple con su obligación, al haber transmitido dicho DUA con errores en la clasificación arancelaria, que implicaron una modificación, lo cual a su vez generó diferencias en la obligación tributaria aduanera y por ende una vulneración al régimen jurídico aduanero, superior a los quinientos pesos centroamericanos o su equivalente en moneda nacional. Dicha diferencia se encuentra en firme, en virtud de haber sido debidamente cancelado en el trámite de regularización.

Para el DUA **N°002-2017-049708** de fecha 28-06-2017, la auxiliar de cita habría incumplido con los supuestos fácticos contemplados en el artículo 242 de la Ley General de Aduanas *(Así reformado por el artículo 4° de la ley N°9069 del 10 de setiembre del 2012, "Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria")*, que indica:

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

Así las cosas, el objeto de la presente litis, es la posible aplicación de una sanción a la agente aduanera **Johanna María Arias Méndez**, por haber cometido **01 infracción tributaria aduanera**, de conformidad con el numeral 242 de la Ley General de Aduanas, 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, pero con sus respectivos matices, dentro de los cuales resultan de vital importancia los principios de tipicidad, antijuricidad y culpabilidad, mismos que conforman la Teoría del Delito. La Teoría del Delito obliga a realizar un análisis jerarquizado de sus componentes, partiendo de la tipicidad, ya que solo la conducta típica puede servir de base a las posteriores valoraciones, seguidamente se debe analizar la antijuricidad, es decir, si la conducta típica fue realizada o no conforme a derecho violentando un bien jurídico protegido y por último se debe realizar un examen de culpabilidad, debiendo comprobarse si el sujeto activo de la infracción imputada poseía las condiciones mínimas indispensables para atribuirle el hecho y haber podido ajustar su conducta a los establecido por el Ordenamiento Jurídico. En esta línea de razonamiento, hay que considerar que la culpabilidad integra el conjunto de presupuestos que fundamentan la responsabilidad personal de una conducta, lo cual lleva a la comisión de un hecho previamente calificado como típico y antijurídico.

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

1- Principio de Tipicidad: El principio de tipicidad se encuentra consagrado en el numeral 11 de la Constitución Política y 11 de la Ley General de la Administración Pública, que exige la delimitación concreta de las conductas que se hacen reprochables a efectos de su sanción, lo mismo que en materia aduanera en el artículo 131 del CAUCA IV, intrínsecamente relacionado con el principio de seguridad jurídica, el mismo se encuentra descrito, al igual que otros concernientes a la materia represiva estatal, en el artículo 39 de nuestra Constitución Política, que literalmente indica: *"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..."*.

Para que una conducta sea constitutiva de una infracción, no es necesario que sea contraria a derecho, es necesario que además esté tipificada, sea que se encuentre plenamente descrita en una norma, pues siendo materia represiva, es necesario que los administrados sujetos a un procedimiento sancionatorio puedan tener pleno conocimiento de cuáles son las acciones que deben abstenerse de cometer, bajo pena de incurrir en una conducta infraccional.

El tipo se constituye en una descripción de un acto omisivo o 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.

Este principio se subdivide a su vez en **tipicidad objetiva** y **tipicidad subjetiva**, siendo esta última una apreciación sobre si el administrado, en la especie, conoce

el riesgo que despliega su conducta, es decir, cae en el ámbito de la estricta subjetividad del infractor, para lo cual el administrado cuenta con las garantías procesales para el ejercicio de su defensa y oposición de los cargos, como parte del debido proceso, en tanto se incluye no solo acción infractora en sí misma, sino también la finalidad y la intención.

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

En ese sentido, corresponde, como primer punto, clarificar quién es el sujeto infractor, esto es, el sujeto activo de la infracción relativa al artículo 242 de la Ley General de Aduanas.

a) Sujeto Activo:

Es la persona que puede cometer la infracción contemplada por la norma. En el caso concreto, el numeral 242 LGA especifica claramente como el único sujeto activo destinado a la comisión de los supuestos allí contemplados, al auxiliar de la función pública. Así las cosas, no existe duda de que al poseer la señora Johanna María Arias Méndez, la condición de Agente Aduanera y ser quien tramita el DUA en cuestión, puede ser autora de dicha infracción, no presentándose ningún problema en cuanto a la determinación de dicho elemento del tipo. Es en calidad de agente aduanero o declarante, que bajo fe de juramento conforme lo dispuesto en el artículo 86 de la LGA, realizó la incorrecta clasificación arancelaria de la mercancía del DUA **N°002-2017-049708** (línea 0001).

b) Descripción de la conducta-verbo activa:

Que una vez analizados los hechos que se le imputan al declarante, esta Autoridad considera que, por la fecha del hecho generador, sea 28-06-2017 se enmarcan en el artículo 242 de la Ley General de Aduanas *(Así reformado por el artículo 4°*

de la ley N°9069 del 10 de setiembre del 2012, "Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria"), el cual señala:

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

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

a- Que infrinja el régimen jurídico aduanero: Efectivamente en el presente asunto, se infringió el régimen jurídico aduanero ya que, la conducta que se atribuye a la agente aduanera está tipificada en el artículo 242 LGA, toda vez que al momento de transmitir el DUA N°002-2017-049708 (línea 0001), incurrió en errores al consignar la posición arancelaria y su consecuente efecto en la obligación tributaria, aceptando el importador el ajuste practicado por la Dirección de Fiscalización en el Control Posterior, toda vez que según las conclusiones emitidas en el análisis efectuado por el Laboratorio Aduanero mediante Certificado N°1738 de fecha 23-10-2017, producto de la muestra extraída de la mercancía amparada al DUA de cita, se detectó que el Estado dejó de percibir por concepto de impuestos la suma de ¢2.349.861,82 (dos millones trescientos cuarenta y nueve mil ochocientos sesenta y un colones con 82/100). Por eso cabe recordar a la presunta infractora que la presentación de una declaración aduanera de importación es sometida al cumplimiento de determinados derechos y obligaciones con relación al ejercicio de su actividad, que están debidamente delimitadas en los numerales 21, 22 y 23 del CAUCA IV, artículos 86 y 89 del RECAUCA IV, artículos 28, 30, 31, 32, 35 a 39, 86 de la LGA, 110 a 117 del Reglamento a la LGA vigente al momento de los hechos que se juzgan en este

procedimiento sancionatorio. Es así como el hecho endilgado a la agente (el error cometido en el despacho de interés), resulta violatorio del Régimen Jurídico Aduanero, toda vez que de conformidad con lo estipulado en el numeral 86 de la LGA, se detalla la responsabilidad del agente aduanero en la declaración de los datos que el Ordenamiento Jurídico exige al efecto, e inclusive la obligatoriedad de tomar todas las previsiones requeridas para realizar la correcta declaración aduanera, siendo por tanto imperativo para el agente suministrar la información y los datos necesarios para determinar la obligación tributaria aduanera. Con ello resulta claro que la declaración aduanera constituye el medio establecido para destinar las mercancías, siendo el consignatario a través de la declaración aduanera quien de manera libre y voluntariamente escoge las diferentes destinaciones a que pueden quedar sujetas las mercancías que se encuentren bajo control aduanero, cuya presentación le corresponde por regla general al agente aduanero especificándose los datos que obligatoriamente debe contener la declaración. De ahí que la vulneración del régimen jurídico aduanero, achacable al agente aduanero, fue porque al momento de presentar el DUA de reiterada cita, con defectos en el elemento clasificación arancelara y en consecuencia tal hecho provocó la apertura del presente procedimiento sancionatorio por incumplir el declarante lo prescrito en los artículos 86 de la LGA y 314 de su Reglamento. Por tanto, el agente tramitó el DUA citado en su condición de auxiliar de la función pública aduanera, por la especial sujeción que tiene, según se consignó supra, está obligado a tener pleno conocimiento de sus atribuciones, deberes y obligaciones desde el momento mismo en que es autorizado para desempeñarse como tal, comprendiendo entre ellas la correcta presentación de la declaración aduanera, con toda la información requerida por la normativa para determinar la obligación tributaria aduanera, por ello en la especie el presunto infractor tiene clara conciencia de las sanciones que le podrían ser aplicadas.

b- Que cause perjuicio mayor a quinientos pesos centroamericanos: En este sentido no cabe duda de que la diferencia en el monto de impuestos que se derivó por haber declarado incorrectamente los datos de las mercancías consignadas en el DUA, que no correspondía, **generó un perjuicio fiscal mayor a quinientos pesos centroamericanos**, como parámetro definido por la norma sancionadora, que equivalen a USD$500,00 (quinientos dólares estadounidenses) que, al convertidos en moneda nacional al tipo de cambio de venta de la aceptación del DUA, representa la suma siguiente:

Número de DUA	Fecha de Aceptación	Tipo de Cambio	USD$500,00	Perjuicio Fiscal: Impuestos dejados de percibir
002-2017-049708	28/6/2017	₡577,39	₡288 695,00	₡2 349 861,82

Sin lugar a duda el perjuicio generado en el DUA es superior a quinientos pesos centroamericanos. Consecuentemente en punto a la existencia de perjuicio fiscal, es importante, antes de analizar las razones que fundamentan su efectiva existencia en el cuadro fáctico que nos ocupa, circunscribir los objetos de tutela propios de la materia aduanera, con el fin de percibir claramente el por qué se afirma la existencia de dicho perjuicio, siendo que sobre el tema ya se ha adelantado supra, al hacer referencia al control que ejercen las Autoridades Aduaneras y a la coadyuvancia ejercida por los auxiliares de la función pública. En este sentido, la Autoridad Aduanera posee un ámbito de acción en el que convergen el control aplicado a las relaciones de éstas para con los administrados en general, con los auxiliares que cooperan en sus funciones, lo mismo que su ámbito de acción se despliega hacia la percepción de tributos. La recaudación oportuna, constituye el pilar en que se despliega toda la potestad tributaria con que cuentan los Estados, consistente en aquella facultad jurídica de exigir contribuciones cuando se verifiquen determinados hechos, como serían el cumplimiento de los deberes formales que inciden en el ejercicio de las facultades de control y verificación aduanera como bien jurídico tutelado, pero únicamente

de manera secundaria, puesto que en criterio de la Sala constitucional, la finalidad de la norma (242 LGA) es proteger e incentivar el correcto funcionamiento y, por ende, la adecuada recaudación impositiva del sistema tributario aduanero, lo que tiene como objetivo primario resguardar el principal bien jurídico tutelado: el patrimonio de la Hacienda Pública. El perjuicio económico se causó y consumó en el momento mismo en que el agente aduanero consignó en forma errónea la clasificación arancelara de la mercancía del DUA N°002-2017-049708 (línea 0001), con la consecuente modificación de la obligación tributaria, diferencia que fue aceptada y cancelada por el importador en el trámite de regularización, de esta forma, el importador aceptó tácitamente el supuesto incumplimiento a la normativa del Régimen Jurídico Aduanero, así como las responsabilidades que de él se generan.

Así las cosas, lo acontecido en el proceso de nacionalización y resultado de la actuación fiscalizadora, le permitieron a esta Dirección acreditar el error cometido al momento de la transmisión del DUA al sistema Tica, todo ello tomando en cuenta que por regla general los desalmacenajes aduaneros son autodeterminados, prepagados y transmitidos electrónicamente al sistema informático Tica, lo cual significa que la ejecución de la conducta prevista por el tipo del numeral 242 de la LGA se completó, produciéndose el resultado previsto por la norma infraccional. El monto correcto que debía percibir el fisco fue establecido en virtud del actuar propio de esta Dirección al ejercer el control posterior donde se acreditó que el monto correcto de la obligación tributaria fue determinado al verificar la operación de importación definitiva supra citada.

c- Que no sea constitutiva de delito: Otra condición exigida en el artículo 242 de la Ley General de Aduanas es que la acción no sea constitutiva de delito. Al respecto no consta en expediente ningún elemento del cual se pueda presumir que nos encontremos en presencia ante un posible delito que deba ser trasladado

a sede penal, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 229 de la Ley General de Aduanas.

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

La Sanción: Respecto a la sanción impuesta con base en el artículo 242 LGA resulta claro que el legislador en forma expresa sancionó con multa equivalente a 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, multa impuesta al infractor que adecúe su comportamiento a las acciones u omisiones previstas por la norma, tal y como sucedió en el presente asunto.

Es claro que en la especie, se dio un perjuicio fiscal y el mismo se consumó desde el momento en que el agente aduanero declaró erróneamente los datos ya señalados respecto a 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.

Al respecto, el auxiliar de la función pública aduanera, vulneró el régimen jurídico aduanero, al transmitir la declaración aduanera, con una clasificación arancelaria incorrecta que incidió en las alícuotas por la nacionalización de la mercancía, que

implicó una modificación en la obligación tributaria aduanera superior a los quinientos pesos centroamericanos por cada DUA, tal y como se desprende del reconocimiento de la diferencia en la obligación tributaria determinada, mediante el trámite de regularización; por lo que correspondería la aplicación de una multa correspondientes a dos veces los tributos dejados de percibir, que se establece en la suma de **¢4.699.723,64** (cuatro millones seiscientos noventa y nueve mil setecientos veintitrés colones con 64/100), según siguiente detalle:

Número de DUA	Fecha de Aceptación	Tipo de Cambio	USD$500,00	Perjuicio Fiscal: Impuestos dejados de percibir	Presunta Multa: Dos veces los tributos dejados de percibir
002-2017-049708	28/6/2017	₡577,39	₡288 695,00	₡2 349 861,82	₡4 699 723,64

Sin embargo, según lo dispuesto en el artículo 233 inciso b) de la Ley General de Aduanas *(Así reformado por el artículo 4° de la ley N°9069 del 10 de setiembre del 2012, "Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria")*, por haber aceptado el ajuste en la Obligación Tributaria Aduanera y subsanado el incumplimiento, por imperio legal se aplica un 50% de rebaja a la multa pecuniaria arriba indicada, de tal forma, que dicha multa se fija presuntamente en la suma total de **¢2.349.861,82** (dos millones trescientos cuarenta y nueve mil ochocientos sesenta y un colones con 82/100), según siguiente detalle:

Número de DUA	Fecha de Aceptación	Tipo de Cambio	USD$500,00	Perjuicio Fiscal: Impuestos dejados de percibir	Presunta Multa: Dos veces los tributos dejados de percibir	Presunta Multa: Rebaja del 50%
002-2017-049708	28/6/2017	₡577,39	₡288 695,00	₡2 349 861,82	₡4 699 723,64	₡2 349 861,82

Así las cosas, se ven configurados los supuestos de hecho contemplados por la norma 242 LGA *(Así reformado por el artículo 4° de la ley N°9069 del 10 de setiembre del 2012, "Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria")* para la comisión de la infracción tributaria aduanera imputada en este acto, con lo cual se logra constatar que la acción endilgada sí se ajusta al elemento objetivo del tipo infraccional aplicado, analizando de seguido su configuración subjetiva.

En cuanto a la **Tipicidad objetiva,** los tipos contienen elementos subjetivos por cuanto están referidos al motivo y al fin de la conducta descrita, tales elementos exceden del mero marco de referencias típicas, pues su existencia es indudable estén o no incluidos en la definición del tipo cuando este los requiere. A estos elementos se les ha venido denominado elementos subjetivos del injusto. Son características y actividades que dependen del fuero interno del sujeto que se investiga y son tomados en cuenta para describir el tipo legal de la conducta por eso, estos elementos tienen que probarse y se circunscriben básicamente al dolo y la culpa.

Se ha entendido por el dolo es la voluntad consciente, encaminada u orientada a la perpetración de un acto que la ley tipifica como delito, es el conocimiento y voluntad de realizar un delito o una conducta punible. El dolo está integrado entonces por dos elementos: un elemento cognitivo: conocimiento de realizar un delito, y un elemento volitivo: voluntad de realizar un delito o en pocas palabras significa: *"El querer de la acción típica"*. En el caso de la culpa, se debe igual individualizar una conducta, pero el tipo culposo no individualiza la conducta por la finalidad sino porque en la forma en que se obtiene esa finalidad se viola un deber de cuidado de allí que existen varias formas de culpa:

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

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

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

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

Procede examinar si en la especie puede demostrarse que la actuación del agente de aduanas supone dolo o culpa en la acción sancionable, correspondiendo de seguido el análisis de responsabilidad subjetiva del presunto infractor para determinar si ha de imputársele la conducta sancionada. Siendo oportuno señalar que, con fundamento en el artículo 231 bis de la LGA (vigente en la fecha de los acontecimientos), se permite la aplicación de sanciones aduaneras a título de mera negligencia en atención al deber de cuidado que deben mostrar los agentes aduaneros en el ejercicio de sus labores como auxiliar de la función pública aduanera. Para el caso en concreto, a pesar de que no se tiene por demostrado en expediente, que la actuación del agente aduanero haya sido cometida con dolo, sin lugar a duda 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 autos de conformidad con el análisis jurídico realizado respecto a las responsabilidades que el Ordenamiento Jurídico Aduanero le había impuesto al agente investigado en su condición de auxiliar de la función pública aduanera, así como con los documentos que constan en expediente, existiendo una clara y directa relación de causalidad entre la presentación y transmisión del DUA de reiterada cita con datos incorrectos, la falta de diligencia de la señora Johanna María Arias Méndez y el perjuicio fiscal establecido por el tipo infraccional.

Tomando en consideración el contenido del artículo 86 de la LGA, debe conocer el agente que la formalización del despacho aduanero requiere mantener los documentos e información que le permitan declarar sin errores, para satisfacer las formalidades impuestas en su condición de agente aduanero, asumiendo la responsabilidad por las posibles diferencias que pueda demostrar la administración, situación que aconteció en la especie, porque la Dirección de Fiscalización demuestra los errores cometidos en la clasificación arancelaria,

durante el ejercicio del Control Posterior, en el proceso de fiscalización ya que, al DUA N°002-2017-049708 (línea 0001), le corresponde una clasificación arancelaria distinta a la declarada por el agente de aduanas.

Ahora bien, el error en la clasificación arancelaria no es un elemento de la obligación tributaria que pueda calificarse como error numérico o material, dado la trascendencia de este aspecto técnico para la determinación de la obligación tributaria en los términos del numeral 86 de la LGA. Los errores materiales, de hecho, o aritméticos, han sido caracterizados como aquellos que versan sobre un hecho, cosa o suceso, esto es, una realidad independiente de toda opinión, criterio particular o calificación, estando excluido de su ámbito todo aquello que se refiera a cuestiones de derecho, apreciación de la trascendencia o alcance de los hechos indubitados, valoración legal de las pruebas, interpretación de disposiciones legales y calificaciones jurídicas que puedan establecerse.

Por ello resulta claro que esta autoridad demostró la negligencia con que actuó la agente de aduanas, téngase presente que 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 bajo esta premisa, la agente de aduanas actuó con plena libertad a la hora de declarar bajo la fe de juramento y pleno conocimiento de las obligaciones que le eran exigidas; o sea contó con absoluta libertad para decidir si adecuaba o no su actuación a lo que la legislación aduanera le requería. Así, considera esta Dirección que la infracción se puede endilgar título de culpa, en el tanto no es razonable que la agente teniendo los conocimientos técnicos necesarios, así como los instrumentos jurídicos pertinentes para realizar una correcta declaración, en forma negligente realizara la declaración aduanera que por ley, se realiza bajo fe de juramento, con errores y por ello debe asumir la responsabilidad por la lesión al régimen jurídico aduanero de conformidad con lo señalado por los artículos 33 y siguientes de la LGA, norma que lo conceptualiza como un profesional, especialista en la materia,

auxiliar del comercio exterior coadyuvante de la función pública, que ejerce su actividad en forma habitual, y cuya participación resulta obligatoria según la propia legislación aduanera, debiendo la misma necesariamente contribuir con un valor agregado en la calidad y veracidad de sus actuaciones.

En otras palabras, en el presente asunto la culpa se asienta en la violación del deber de presentar el DUA correctamente, sin inexactitudes ni errores, esto es, incluyendo conforme a derecho todos los datos necesarios según lo establecido por el artículo 86 de la LGA, no existiendo por parte de la señora Johanna María Arias Méndez la diligencia mínima que implica el ejercicio de una actividad especializada de un agente aduanero. Resulta evidente que la agente aduanera imputada actuó sin la cautela o precaución necesarias para evitar el resultado perjudicial, por lo que es posible establecer el nexo causal entre la falta de cuidado atribuida y el resultado producido. De esta forma, la conducta desplegada por la señora Johanna María Arias Méndez resulta subjetivamente típica de la infracción que se está analizando, de la cual ya se comprobó su adecuación objetiva, por lo que debe continuarse con el análisis de antijuridicidad, con el fin de seguir con el estudio de los elementos fundamentales que permitan imponer la sanción de cita, todo ello dado que ya se efectuó el encuadramiento de tipicidad, restando establecer si los hechos imputados son lesivos de un bien jurídico tutelado, si existía permisión alguna y finalmente, si no era así, proceder de inmediato al análisis de culpabilidad.

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

conoce como antijuricidad formal, y la afectación o puesta en peligro del bien jurídico tutelado, o antijuricidad material.

a) Antijuricidad formal:

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

Al observarse las causales de posibles eximentes de culpabilidad contenidas en el artículo 231 de la Ley General de Aduanas en concordancia con el numeral 231 bis del mismo cuerpo normativo, considera esta Dirección General de Aduanas que no se ha configurado la existencia de ninguna de ellas en el presente asunto, puesto que, no estamos en presencia de un simple error material, mismos que pueden ser tales como errores mecanográficos, entre otros, sin necesidad de acudir a interpretación de normas jurídicas. Por lo tanto, este eximente que excluye la antijuricidad no opera en el presente asunto pues los efectos de la incorrecta declaración ya fueron amplia y claramente demostrados supra, y la acción imputada al agente de aduanas no se trata de una simple equivocación elemental, sino por contrario, es claro que ha incumplido de forma negligente con su deber de suministrar la información y los datos necesarios para declarar correctamente, en este caso el cumplir con declarar correctamente la clasificación arancelaria de la mercancía como conocedor de la materia y que le compete como declarante bajo fe de juramento del DUA conforme el artículo 86 de la LGA. Tampoco se da la fuerza mayor, que se entiende como un acontecimiento que no haya podido preverse o que siendo previsto, no ha podido resistirse, ni el caso fortuito o evento que, a pesar de que se pudo prever, no se podía evitar, aunque el agente haya ejecutado un hecho con la observancia de todas las cautelas debidas. La situación en el presente asunto era totalmente previsible, puesto que pudo

haberse evitado, si el agente hubiera tomado las medidas necesarias para no efectuar una incorrecta declaración, tal como verificar la información técnica de la mercancía, consultas al importador u otras fuentes de información e incluso efectuar el examen previo.

b) Antijuricidad material:

No basta que la conducta imputada se ajuste objetiva y subjetivamente a los diferentes elementos que conforman la norma infraccional, y que no existan causales que justifiquen el accionar del imputado, es necesario también que el bien jurídico protegido por el tipo aplicado, se haya lesionado o puesto en peligro debido a las actuaciones del sujeto accionado.

Al respecto, nos encontramos con que el bien jurídico protegido para el tipo de infracción establecido en el artículo 242 de la Ley General de Aduanas, es el patrimonio de la Hacienda Pública, siendo además como lo señala el Tribunal Constitucional, que se reconoce la existencia de un bien jurídico mediato, que es el representado por el cumplimiento de los deberes formales que repercuten sobre las facultades de control que ostenta la Autoridad Aduanera, puesto que el Agente de Aduanas en apariencia incumplió con su deber de declarar correctamente la posición arancelaria de la mercancía en cuestión, para determinar adecuadamente la obligación tributaria aduanera, y que va estrechamente ligada con la posición arancelaria de las mercancías y con el deber de cuidado, como profesional en materia aduanera (diligencia), cuya supuesta falta al deber de cuidado ocasionó un perjuicio fiscal.

Es decir, el perjuicio al patrimonio de la Hacienda Pública se vería configurado al momento en que se demuestre que el sujeto obligado por la norma, incumple con el deber pactado en ésta, sea consignar de forma correcta y exacta datos e información relevante (clasificación arancelaria) para determinar la obligación tributaria aduanera, provocando que con los errores cometidos a la hora de

declarar erróneamente la clasificación arancelaria, se cancelara un monto menor al que corresponde por concepto de impuestos, lo cual presuntamente es total, única y exclusiva responsabilidad del agente aduanero.

De esta forma, en el caso fáctico que nos ocupa, se evidencia que, por la acción oportuna de la Administración, se advierten los errores cometidos por el Agente Aduanero a la hora de declarar la mercancía en una posición arancelaria incorrecta, y queda ratificado con la aceptación y pago por parte del importador de la propuesta de regularización planteada por la Dirección de Fiscalización; lográndose recuperar la diferencia de impuestos adeudados; de lo contrario el Estado no hubiese podido resarcirse del perjuicio causado, pues no se trata únicamente de dejar de pagar una obligación tributaria en el momento procesal oportuno, sino también del incumplimiento de obligaciones legales, siendo que el bien jurídico tutelado engloba, según los términos expuestos, la probidad, veracidad y lealtad en el cumplimiento de tales obligaciones, al Agente Aduanero como Profesional en la materia.

Es decir, el perjuicio al patrimonio de la Hacienda Pública se habría consumado en el momento mismo en que aparentemente el agente aduanero consignó en forma errónea los datos concernientes a 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 de la Administración, donde demostró su capacidad práctica de detectar la irregularidad mediante el debido control.

Con base en lo expuesto, en cuanto a la lesión al bien jurídico protegido, se logra establecer en autos que la conducta desplegada por la imputado afectó el patrimonio de la Hacienda Pública, su falta al deber de cuidado que se le imponía resultó idónea para producir el referido menoscabo, configurándose con ello la antijuridicidad formal de la imputación efectuada en la especie.

Establecida la antijuridicidad de la conducta acusada en la especie, tanto en su vertiente formal como material, resta examinar el conocimiento que de dicha antijuridicidad poseía la agente aduanera imputada y la exigibilidad de un comportamiento distinto respecto del mismo, que partirá del supuesto de que dicha autora, en el caso concreto, pudo comportarse de manera diferente a como lo hizo, es decir, tenía todas las posibilidades de no cometer el ilícito infraccional, por tener capacidad para motivarse y conocer el carácter ilegítimo de la conducta.

3- Principio de Culpabilidad: Conforme lo expuesto, en el último estadio por desarrollar en el presente análisis, debe establecerse si estamos ante una conducta culpable en sus diferentes aspectos; siendo que el reproche hacia la conducta que se ha demostrado típica y antijurídica sobreviene por no haber actuado la agente aduanera como el derecho disponía cuando podía hacerlo, de acuerdo a ello, la culpabilidad se define como *"...el juicio de reproche personal que se dirige al sujeto por la razón de que, no obstante poder cumplir las normas jurídicas, llevó a cabo una acción constitutiva de un tipo penal; es decir, en atención a que realizó una conducta prevista como delito pese a que estaba en situación de actuar de modo distinto..."*. La reprochabilidad presupone la capacidad de motivarse por la norma, siendo que quien realiza un hecho típico y antijurídico, será culpable si podía obrar de otra manera; así, bajo la teoría del tipo complejo, que va de la mano con la teoría normativa de la culpabilidad, la estructuración del tipo tal y como se analizó supra, con el dolo y la culpa como aspectos alternativos del tipo subjetivo, la culpabilidad se reduce a la constatación de tres elementos: la imputabilidad, el conocimiento del injusto y la exigibilidad de la conducta conforme a derecho.

Según se ha venido desarrollando, y de lo cual no existe prueba en contrario, al momento de la acción que da pie a la presente imputación, la agente aduanera Johanna María Arias Méndez poseía la capacidad de comprender el carácter ilícito del hecho acusado y de determinarse de acuerdo con esa comprensión. No consta en autos elemento probatorio o argumento alguno que haga suponer que

la agente de aduanas no haya tenido la capacidad que le permitiera disponer de un cierto grado o ámbito de autodeterminación al momento de elaborar el DUA de cita, por lo que el mismo era imputable. No constan bases para determinar la existencia de cualquier circunstancia que incidiera en la facultad de comprensión y en la capacidad de voluntad del sujeto acusado en relación con el ilícito infraccional, por lo que el mismo contaba al momento de declarar los datos en el DUA específicamente la clasificación arancelaria, 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 imputada poseía la requerida capacidad de culpabilidad.

Por su parte, la atribución que supone la culpabilidad sólo tiene sentido frente a quien conoce que su hacer está prohibido, pues de lo contrario, este no tendría motivos para abstenerse de hacer lo que hizo. Así, el conocimiento de la ilicitud que implica la conciencia de que se actúa contra lo establecido por el Ordenamiento Jurídico, se excluye ya sea por error, por la ignorancia del carácter ilícito de lo que se hace, o ante la falsa creencia de que se actúa justificadamente, aspectos que no tienen asidero probatorio en la especie de haberse configurado. Se entiende que la norma solo puede motivar al individuo en la medida en que este pueda conocer, aún a grandes rasgos, el contenido de sus prohibiciones, a contrario sensu, si el sujeto desconoce que su actuación está prohibida, no tiene razón para abstenerse de su realización.

Al respecto, nótese como el agente aduanero al ser un profesional en materia aduanera y en comercio internacional, tiene plena capacidad de comprender la antijuridicidad de la conducta imputada, lo mismo que el hecho de que la misma no se adecúa al régimen de responsabilidades al que se encuentra sometido, por lo tanto, no cabe duda de que nos encontramos ante una conducta típica y antijurídica, cuyo resultado era perfectamente previsible y evitable por parte del

sujeto activo de la infracción, de haber atendido el deber de cuidado que le era exigible, siendo que el reproche personal de la conducta imputada se efectúa en razón de que la agente aduanera no ha respondido a los deberes a ella impuestos por el régimen de responsabilidades asignadas por el Ordenamiento Jurídico, sin que consten en autos pruebas de circunstancias que de alguna manera pueden haber afectado la falta al deber de cuidado que le demandaba la norma a la auxiliar de la función pública imputada. No se configura en el despliegue de las actuaciones de la señora Johanna María Arias Méndez la existencia de desconocimiento o ignorancia en torno al carácter ilícito del hecho, siendo que dada la condición que ella 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 efectuados, 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 la agente aduanera acusada 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.

Finalmente, una vez que el sujeto tiene conciencia de la antijuricidad del acto, tal y como se ha comprobado que aconteció en la especie, tiene el deber de adecuar su conducta acorde con dicha comprensión, precisamente para conducirse conforme al mandato que le impone el Ordenamiento Jurídico, siendo que la exigibilidad de actuar conforme a derecho está referida a la posibilidad real de que el sujeto imputado realice lo que se espera de él. Al respecto, como ya se adelantó, la falta al deber de cuidado acusado en la especie radica en los datos declarados erróneamente por parte de la agente aduanera, mismos que son configurativos de

la obligación tributaria aduanera, por lo que en relación con los mismos es que debe establecer la posibilidad que poseía la imputada al momento de los hechos de ajustarse a los lineamientos que la legislación aduanera le exigía.

Con base en el juicio de exigibilidad efectuado, es posible imputar a la señora **Johanna María Arias Méndez** la realización del injusto infraccional ya caracterizado supra, dado que tenía capacidad de comprender el carácter ilícito de los actos y de ajustar su conducta a esa comprensión, además de que conocía la ilicitud de su proceder sin que exista alguna causa que le impidiera realizar una conducta adecuada al Ordenamiento Jurídico Aduanero, por lo tanto, la acción típica y antijurídica desarrollada en la especie, pueda serle atribuida al sujeto imputado como una conducta libre y voluntaria y por ende, pueda serle reprochada, mediante la imposición de la sanción prevista para la infracción concreta.

Conforme a lo anterior, el auxiliar de la función pública de cita, transmitió incorrectamente la declaración aduanera de marras y 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, por ello, esta Dirección considera que resulta procedente imponer a la señora **Johanna María Arias Méndez** la sanción contemplada en el artículo 242 de la Ley General de Aduanas *(Así reformado por el artículo 4° de la ley N°9069 del 10 de setiembre del 2012, "Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria"),* la cual es equivalente a dos veces los tributos dejados de percibir, monto que se establece en la suma de **¢4.699.723,64** (cuatro millones seiscientos noventa y nueve mil setecientos veintitrés colones con 64/100), según siguiente detalle:

Número de DUA	Fecha de Aceptación	Tipo de Cambio	USD$500,00	Perjuicio Fiscal: Impuestos dejados de percibir	Multa: Dos veces los tributos dejados de percibir
002-2017-049708	28/6/2017	₡577,39	₡288 695,00	₡2 349 861,82	₡4 699 723,64

Sin embargo, según lo dispuesto en el artículo 233 inciso b) de la Ley General de Aduanas *(Así reformado por el artículo 4° de la ley N°9069 del 10 de setiembre del 2012, "Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria")*, por haber aceptado (el importador) el ajuste en la Obligación Tributaria Aduanera y subsanado el incumplimiento, por imperio legal se aplica un 50% de rebaja a la multa pecuniaria arriba indicada, de tal forma, que dicha multa se fija en la suma de **¢2.349.861,82** (dos millones trescientos cuarenta y nueve mil ochocientos sesenta y un colones con 82/100), según se detalla de seguido:

Número de DUA	Fecha de Aceptación	Tipo de Cambio	USD$500,00	Perjuicio Fiscal: Impuestos dejados de percibir	Multa: Dos veces los tributos dejados de percibir	Multa: Rebaja del 50%
002-2017-049708	28/6/2017	¢577,39	¢288 695,00	¢2 349 861,82	¢4 699 723,64	¢2 349 861,82

POR TANTO

Con fundamento en las consideraciones expuestas y citas legales invocadas, esta Dirección General de Aduanas, resuelve: **Primero:** Dictar Acto Final de Procedimiento Sancionatorio contra la Auxiliar de la Función Pública Aduanera Johanna María Arias Méndez, portadora de la cédula de identidad 2-0496-0707, en calidad de agente aduanero independiente, Cód. Ref. DGA 744, quien tramitó el DUA **N°002-2017-049708** de fecha 28-06-2017, con errores en la clasificación arancelaria (línea 0001) generando una vulneración al régimen jurídico aduanero causando un ajuste en la obligación tributaria aduanera por la suma de ¢2.349.861,82 (dos millones trescientos cuarenta y nueve mil ochocientos sesenta y un colones con 82/100). **Segundo:** Sancionar a la agente de aduanas Arias Méndez por la comisión de la infracción tributaria aduanera establecida en el artículo 242 de la Ley General de Aduanas *(Así reformado por el artículo 4° de la ley N°9069 del 10 de setiembre del 2012, "Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria"),* equivalente a una multa de dos veces los tributos dejados de percibir, monto que se establece en la suma de **¢4.699.723,64**

(cuatro millones seiscientos noventa y nueve mil setecientos veintitrés colones con 64/100), según siguiente detalle:

Número de DUA	Fecha de Aceptación	Tipo de Cambio	USD$500,00	Perjuicio Fiscal: Impuestos dejados de percibir	Multa: Dos veces los tributos dejados de percibir
002-2017-049708	28/6/2017	₡577,39	₡288 695,00	₡2 349 861,82	₡4 699 723,64

Sin embargo, según lo dispuesto en el artículo 233 inciso b) de la Ley General de Aduanas *(Así reformado por el artículo 4° de la ley N°9069 del 10 de setiembre del 2012, "Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria")*, por haber aceptado (el importador) el ajuste en la Obligación Tributaria Aduanera y subsanado el incumplimiento, por imperio legal se aplica un 50% de rebaja a la multa pecuniaria arriba indicada, de tal forma, que dicha multa se fija en la suma de **¢2.349.861,82** (dos millones trescientos cuarenta y nueve mil ochocientos sesenta y un colones con 82/100), según se detalla de seguido:

Número de DUA	Fecha de Aceptación	Tipo de Cambio	USD$500,00	Perjuicio Fiscal: Impuestos dejados de percibir	Multa: Dos veces los tributos dejados de percibir	Multa: Rebaja del 50%
002-2017-049708	28/6/2017	₡577,39	₡288 695,00	₡2 349 861,82	₡4 699 723,64	₡2 349 861,82

Tercero: De conformidad con el artículo 231 párrafo tercero de la Ley General de Aduanas, la multa anteriormente indicada devengará intereses, los cuales se computarán a partir de los tres días siguientes a la firmeza de la presente resolución, conforme la tasa establecida en el artículo 61 de la citada ley. **Cuarto:** Informar a la interesada 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 con número de cuenta IBAN CR63015201001024247624, con indicación del nombre del administrado aquí endilgado, así como el número de expediente. Remítase copia del comprobante de pago a la Dirección de Fiscalización en forma personal, o vía correo electrónico a la dirección dirfiscaliza@hacienda.go.cr.

Quinto: 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 Fiscalización de la Dirección General de Aduanas, sita en San José, Goicoechea, Calle Blancos de Coca Cola FEMSA 175 metros oeste, Aduana Central, para lo cual se concede el plazo de diez días hábiles contados a partir de la notificación de la presente resolución. **Sexto:** Se pone a su disposición el expediente DF-FE-AE-EXP-059-2020, el cual podrá ser consultado en la Dirección de Fiscalización. El expediente podrá ser leído y/o reproducido por su persona, quien lo represente o a quien usted autorice. Sin embargo, se informa que la funcionaria a cargo del presente expediente se encuentra laborando bajo la modalidad de teletrabajo, por ello de requerir acceso al expediente favor coordinar previamente al correo dirfiscaliza@hacienda.go.cr. **Sétimo:** De acuerdo con la resolución MH-DGA-RES-0572-2025 la Señora Floribel Chaves Arce tiene el recargo como Directora a.i de la Dirección de Fiscalización. **Notifíquese:** A la Auxiliar de la Función Pública Aduanera Johanna María Arias Méndez, portadora de la cédula de identidad 2-0496-0707, en calidad de agente aduanero independiente, Cód. Ref. DGA 744.

JUAN CARLOS GOMEZ SANCHEZ (FIRMA)

Firmado digitalmente por JUAN CARLOS GOMEZ SANCHEZ (FIRMA)
Fecha: 2025.05.28 16:37:29 -06'00'

Juan Carlos Gómez Sánchez
Director General de Aduanas

YANCY ADRIANA POMAREZ BONILLA (FIRMA) PERSONA FISICA, CPF-05-0398-0862. Fecha declarada: 27/05/2025 03:52:54 PM Esta es una representación gráfica únicamente, verifique la validez de la firma.	FLORIBEL CHAVES ARCE (FIRMA) Firmado digitalmente por FLORIBEL CHAVES ARCE (FIRMA) Fecha: 2025.05.28 14:13:22 -06'00'
Elaborado por: Yancy A. Pomárez Bonilla, **Abogada** Dirección de Fiscalización	**Aprobado por:** Floribel Chaves Arce, **Directora a.i.** Dirección de Fiscalización

C. Expediente/consecutivo.