



## MH-DGA-RES-0913-2025

DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS. SAN JOSÉ, A LAS OCHO HORAS CUARENTA MINUTOS DEL DÍA VEINTE DE JUNIO DEL DOS MIL VEINTICINCO.

Esta Autoridad Aduanera dicta **acto final** del Procedimiento Administrativo Sancionatorio contra el agente aduanero **Fernando Rodríguez Quirós** cédula de identidad número 301901164, tendiente a la investigación de la comisión de cuatro infracciones tributarias aduaneras según lo indicado en el **artículo 242** de la Ley General de Aduanas, derivada de la nacionalización de las mercancías amparadas a los DUAs N°002-2016-003154 de fecha 12/01/2016, 002-2016-032229 de fecha 03/05/2016, 002-2016-036404 de fecha 17/05/2016 y 002-2016-050515 de fecha 06/07/2016.

### RESULTANDO

I. Que mediante resolución **RES-DF-246-2021** de fecha 10 de setiembre del 2021, la Dirección General de Aduanas dicta acto de inicio del procedimiento sancionatorio dirigido contra el agente aduanero **Fernando Rodríguez Quirós** cédula de identidad número 301901164, tendiente a la investigación de la presunta comisión de cuatro infracciones tributarias aduaneras según lo indicado en el **artículo 242** de la Ley General de Aduanas, derivada de la nacionalización de las mercancías amparadas a los DUAs N°002-2016-003154 de fecha 12/01/2016, 002-2016-032229 de fecha 03/05/2016, 002-2016-036404 de fecha 17/05/2016 y 002-2016-050515 de fecha 06/07/2016. (Folios 28-39)

II. Que mediante escrito presentado el día 21 de setiembre del 2021, el señor **Fernando Rodríguez Quirós** en su condición de agente de aduanas, solicita prórroga para la presentación de pruebas. (Folio 44)

III. Que mediante resolución **RES-DF-269-2021** de fecha 30 de setiembre del 2021, la Dirección General de Aduanas otorga la prórroga solicitada por la parte. (Folio 47)

IV. Que mediante escrito recibido el día 05 de noviembre del 2021, el señor **Fernando Rodríguez Quirós** en su condición de agente de aduanas presenta sus argumentos de descargo contra el acto de apertura. (Folios 56-60)

V. Que se han respetado los procedimientos de ley.

### CONSIDERANDO

I. **Competencia y Régimen Legal Aplicable:** Se tramita el presente procedimiento administrativo sancionatorio de conformidad con los artículos 6, 10 y 12 del Código

Expediente: DN-718-2018



Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA IV), 5 g), 24 f), 223 y 224 a) del RECAUCA IV, 11, 12, 22, 23, 24, 33, 36, 53 a 55, 57, 58, 59, 62, 63, 86, 102, 192 a 196, 230, 234, 251 siguientes y concordantes, **242** de la Ley General de Aduanas, 55 bis, 536 bis, 536 ter del Reglamento a la Ley General de Aduanas, y Resolución DGA 261-2009 del 14 de setiembre del 2009, publicada a través del Diario Oficial La Gaceta N° 208 del 27 de octubre del 2009 “Procedimiento de Regularización de las Obligaciones Tributarias Aduaneras en las Actuaciones de Fiscalización”, modificada mediante la resolución homónima RES-DGA-302-2011 del 2 de noviembre del 2011, publicada a través del Diario Oficial La Gaceta N° 234 del 6 de diciembre.

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

**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 el artículo 223 del RECAUCA IV.

**IV. Objeto de la Litis:** Determinar la sanción aplicable en razón de que el Agente Aduanero **Fernando Rodríguez Quirós** cédula de identidad número 301901164, declaró incorrectamente las mercancías amparadas a los Documentos Únicos **002-2016-003154** de fecha 12/01/2016, **002-2016-032229** de fecha 03/05/2016, **002-2016-036404** de fecha 17/05/2016 y **002-2016-050515** de fecha 06/07/2016, vulnerando el régimen jurídico aduanero y causando un perjuicio fiscal.

**V. Sobre los alegatos:**

Señala el señor Rodríguez Quirós lo siguiente:

La resolución **RES-DF-246-2021** que da inicio al presente procedimiento sancionatorio en mi contra, es precisamente el momento procesal oportuno en el cual la Autoridad Aduanera debe cumplir los principios de **intimación e imputación**, de manera que en esa resolución se debe realizar una relación oportuna, expresa, precisa, clara y circunstanciada de los hechos que se me imputan, con el propósito de garantizar que los hechos que dan origen al presente procedimiento sean comunicados de manera exacta, a efecto de ejercer de forma efectiva mi derecho de defensa, ante un supuesto hecho sancionatorio y no ante simple conjeturas o suposiciones.

Como veremos en la **RES-DF-246-2021** se incumple con los principios de **intimación e imputación** debido a que en toda la resolución conformada por 24 páginas se parte de una serie



de simples conjeturas o suposiciones de parte de la autoridad aduanera en torno a mis deberes como agente aduanero, circunstancia que produce indefensión, lesionando de forma grosera mi ejercicio efectivo al derecho de defensa, al no conocer de forma exacta los hechos que se me imputan, es decir de manera oportuna, expresa, precisa, clara y circunstanciada.

En este sentido, también la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia ha manifestado:

*"(...) LA INTIMACIÓN DE LOS CARGOS DEBE SER EXPRESA, PRECISA Y PARTICULARIZADA. NO CORRESPONDE AL ADMINISTRATIVO, CUÁLES SON LOS CARGOS QUE SE LE ENDILGAN. LO ANTERIOR PODRÍA ABOCARLO, INCLUSO, A NO PRONUNCIARSE. O BIEN ALGUNOS DE ELLOS PORQUE NO LOS VALORO COMO TALES; O BIEN PORQUE NO LOS UBICO EN EL EXERCICIO DEL DERECHO DE DEFENSA, LO CUAL MENOSCABA TANTO EL DERECHO DE DEFENSA, CUANTO [SIC] AL DEBIDO PROCESO."* RESOLUCIÓN N° 21 DE LAS 14:15 HORAS DEL 9 DE ABRIL DE 1997. (MAYÚSCULAS, NEGRITA Y SUBRAYADO NO SON DEL ORIGINAL)

Ahora es menester indicar y señalar específicamente en la resolución RES-DF-61-2021 la falta de exactitud, oportunidad, precisión, claridad y relación de los hechos que se me imputan, teniendo que dilucidarlos del cúmulo de información y actuaciones señaladas en la resolución dicha, con el consecuente menoscabo al derecho de defensa que ello implica para mi persona, tal como lo indica el voto de la Sala Primera mencionado, siendo que el acto de inicio no se trata más que de una serie de simples conjeturas o suposiciones de las que parte la autoridad aduanera.

El acto de inicio en su resultando I página 1 indica:

*I. Que el auxiliar de la función pública aduanera agente aduanero Fernando Rodríguez Quirós cédula de identidad N° 301901164, nacionalizó las mercancías descritas como "lámina plástica" en los Documentos Únicos Aduaneros en adelante (DUAs) N°002-2016-003154 de fecha 12/01/2016, 002-2016-032229 de fecha 03/05/2016, 002-2016-036404 de fecha 11/05/2016 y 002-2016-050515 de fecha 06/07/2016, con una incorrecta clasificación arancelaria, generando así una diferencia de impuestos dejados de percibir por el Estado. (la negrita y el subrayado no son del original)*

Del anterior extracto se desprende que el hecho que se me imputa es Tramitar los DUAS dichos con una incorrecta clasificación arancelaria. Sin embargo, en el considerando VII página 17 se indica una circunstancia diferente:

*"Se presume pues, una omisión al deber de cuidado en atención a los instrumentos disponibles en el ordenamiento jurídico, en tanto la incorrecta clasificación arancelaria, podría acarrear un perjuicio al Fisco, como consecuencia de la misma."* (la negrita y el subrayado no son del original)

Del anterior extracto se deduciría que la omisión que se me imputa es no ejercer el deber de cuidado que debí observar como profesional, al realizar la declaración de la mercancía, de lo cual resulta pertinente resaltar que no se precisa cuales fueron las omisiones específicas de mi parte consideradas para concluir que no ejercí el deber de cuidado como profesional, y mas bien como se denota más adelante en el mismo considerando VI en la página 17, la Autoridad



Aduanera parte de una suposición y no de una omisión específica, como se desprende del siguiente extracto:

*“...considera esta Dirección que existen elementos suficientes para imputar en grado de presunción auxiliar de la función pública aduanera Fernando Rodríguez Quirós, los hechos en cuestión; sabiendo que debía tramitar la declaración aduanera sin errores ni omisiones que causaran un perjuicio fiscal.” (La negrita y el subrayado no son del original)*

Ahora bien, del extracto anterior se señala **“una supuesta obligación de transmitir sin errores la clasificación arancelaria de los DUAS”** dichos, **lo cual carece de todo sustento legal, pues en ninguna forma la Ley General de Aduanas impone un deber de transmitir sin errores la clasificación arancelaria en una declaración aduanera.**

En ese sentido, el artículo 86 de la LGA lo que establece es mi responsabilidad de suministrar la información y los datos necesarios para determinar la obligación tributaria aduanera, entre ellos la partida arancelaria usada para clasificar la mercancía, lo cual fue así aportado en todas las declaraciones.

Ahora bien, el deber del agente aduanero **no es como indica la resolución RES-DF-246-2021 “transmitir sin errores”, sino tomar todas las previsiones necesarias** con el objetivo de realizar correctamente la declaración, sin embargo, el cumplimiento de dicho deber no anula el riesgo de materialización de un error, únicamente lo minimiza, ya que aun cumplido el deber podría presentarse el error.

Así el error no solo puede provenir de una falta al deber de cuidado como lo señala la autoridad aduanera, sino que podría ser simplemente inevitable, caso en el cual se estaría en presencia de lo que doctrinalmente hablando se conoce como un caso fortuito.

Sí lo que pretende la Autoridad Aduanera, es atribuirme una supuesta falta al deber de cuidado en el trámite de las declaraciones aduaneras, específicamente en lo correspondiente a la clasificación arancelaria, no basta suponerlo, debe realizar una adecuada intimación e imputación de cargos comunicándome de forma exacta cuales fueron las supuestas previsiones necesarias que omití y no simplemente señalar en varias partes de la resolución **RES-DF-246-2021 “el Agente de cita incumplió con su deber de actuar en forma diligente, cuidadosa y con estricto apego al régimen jurídico aduanero, dado que presuntamente declaró con errores las partidas arancelarias”** sin precisar cuáles fueron esas omisiones.

Nótese que la Autoridad Aduanera en la resolución **RES-DF-246-2021** con el fin de aparentemente cumplir con su deber, trató de precisar cuál fue la supuesta omisión que cometí, acudiendo a dos referencias circulares, la primera señalando que el error cometido fue la omisión misma, y la segunda que la omisión fue la falta al deber de cuidado de forma general.

En ese sentido, en el presente caso, la primera referencia circular se evidencia, porque el error en la declaración aduanera no puede ser la omisión que se me imputa, lo cual así se desprende de lo dicho por la Autoridad Aduanera al indicar que omití transmitir sin errores la clasificación arancelaria, así las cosas el presunto error detectado dentro de lo que hemos expuesto sobre el deber regulado en el artículo 86 de la LGA, lo que constituye es la evidencia de una presunta



omisión de una previsión necesaria para realizar correctamente la declaración aduanera, pero no basta establecer la existencia de una presunción, sino que es el deber de la autoridad aduanera, analizar todas las circunstancias alrededor de dicho error con el fin de determinar precisamente las acciones u omisiones que lo provocaron, con el fin de poder comunicarme de forma exacta los hechos que se me imputan, para así de esa forma ejercer mi derecho de defensa contra esas imputaciones.

Así la referencia circular dicha sirvió a la autoridad aduanera para evadir su deber legal de determinar de forma exacta, clara, precisa, expresa, particularizada y circunstanciada la acción u omisión específica en virtud del principio de averiguación de la verdad real de los hechos al que está sujeta.

Por otra parte, la segunda referencia circular usada por la autoridad aduanera fue imputarme una supuesta falta al deber de cuidado de manera general en el trámite de las declaraciones aduaneras, lo cual no basta para una adecuada imputación, pues al no determinarse las omisiones específicas, ello no representa más que una simple conjetura. En ese sentido la falta al deber de cuidado sería la calificación que se le asigna a las omisiones que la Autoridad Aduanera hubiere establecido. Por tanto, la enunciación de la falta al deber de cuidado de forma general no puede constituir en sí misma la omisión que se imputa, por lo cual resulta en otra referencia circular.

Y es que en el caso de la intimación que se me hace de presuntamente haber cometido la infracción tributaria aduanera regulada en el artículo 242, resulta sumamente importante que la Autoridad Aduanera establezca cual fue la acción u omisión que se me imputa haber cometido de forma exacta, sin acudir a referencias circulares, siendo así una intimación e imputación de cargos defectuosa, que me coloca en estado de total indefensión impidiéndome ejercer de forma efectiva mi derecho de defensa.

Si bien es cierto, la clasificación arancelaria que consigné en los DUAS del caso de marras es distinta a la clasificación dictada por el autoridad aduanera, y ese hecho generó que se planteara la propuesta de regularización que fue aceptada por el importador, es algo muy distinto afirmar que existió una incorrecta clasificación de mi parte basado únicamente en una presunción.

Lo más cercano a la determinación por parte de la Autoridad Aduanera de una omisión específica de mi parte, en el trámite de los DUAS, fue la mención que con fundamento en el artículo 84 de la LGA y el artículo 251 a efecto de declarar correctamente podía haber realizado un examen previo que me permitiera realizar un reconocimiento de las características de la mercancía, sin embargo, esa previsión, en el caso de marras no puede catalogarse como necesaria, pues si bien por medio del previo examen hubiera visualizado las características generales de la mercancía, en nada hubiere contribuido tal previsión, pues la razón por la cual la autoridad aduanera determinó una clasificación arancelaria diferente a la que usé no son las detectables a simple vista.

Así las cosas aunque tomé las previsiones necesarias y a mi alcance en el momento que realicé las declaraciones, el error fue inevitable, todo lo cual se traduce en un caso fortuito, el cual constituye como tal de conformidad con el artículo 231 un eximente de responsabilidad.



Por otra parte el sujeto activo de la sanción que se me atribuye no debe ser necesariamente el agente aduanero, sino como lo indica la autoridad aduanera cualquier persona que se adecúe a lo establecido por la norma puede convertirse en sujeto activo de esta infracción y que la autoridad aduanera tenga tanta certeza de que yo cómo agente soy el único responsable de haber cometido la falta, solo por el hecho de ser el responsable de realizar la transmisión de la declaración aduanera es nuevamente otra presunción, pues perfectamente el importador pudo ser el responsable de la comisión de la falta y no es llamado a este proceso como si es llamado a otras instancias como la regularización o dentro de procesos determinativos.

La exclusión del importador en un proceso sancionatorio como el presente es algo que la autoridad aduanera no puede simplemente descartar, es una circunstancia que debe ser despejada dentro del procedimiento sancionatorio cuyo propósito final no es la imposición de la sanción sino la averiguación de la verdad real de los hechos que servirán de sustento sea para imponer la sanción o absolver

En este sentido atendiendo al artículo 192 de la Ley General de Aduanas, las normas generales del capítulo uno Título Tercero de la Ley General de Aduanas son aplicables al procedimiento sancionatorio salvo norma especial en contrario, así una norma como el artículo 196 de la Ley General de Aduanas, resulta aplicable al procedimiento sancionatorio, y para emitir cualquier acto que afecte derechos subjetivos, cual es el caso de las multas, es obligatorio notificar a todas las personas que puedan verse afectadas.

Aquí hacemos hincapié en el hecho que todas las personas que puedan verse afectadas, resulta obligatorio sean notificadas dadas las consecuencias del acto, y la aduana en el presente caso ha omitido por completo notificar al importador de la existencia del presente proceso.

Y es que no basta aquí que la autoridad aduanera suponga que el importador no tiene responsabilidad, pues como lo indiqué más arriba es necesario que esa circunstancia sea descartada en un procedimiento donde la administración tiene la responsabilidad de realizar la averiguación de la verdad real de los hechos.

En este punto se torna vitalmente importante señalar que el tipo subjetivo del artículo 242 es un tipo abierto, de forma que no puede ser solo ejecutado por el agente aduanero, sino que también puede el importador ser el que provacara por acción u omisión la vulneración del régimen jurídico aduanero.

Así mismo véase que el artículo 53 de la Ley General de Aduanas, establece como parte de la obligación tributaria aduanera salvo disposición en contrario que las multas son parte de la obligación tributaria aduanera y el artículo extiende la solidaridad del agente aduanero en conjunto con el importador también al pago de las multas.

Así mismo, el agente aduanero que realice el pago de multas por cuenta de su mandante se subrogara frente a él por las sumas pagadas pudiendo cobrarlas al importador mediante certificación expedida conforme al artículo 70 teniendo carácter de título ejecutivo.

Siendo así las cosas, definir quien es el responsable del pago de la multa o bien la afectación que podría tener la imposición de la multa al agente sobre el importador por la figura de la



subrogación son temas que deben ser ventilados en el procedimiento sancionatorio, el cual así mismo resulta la etapa procesal oportuna para ejercer el derecho de defensa correspondiente, pues en el caso de no notificar al importador de dicho proceso, y que por la subrogación deba cubrir una multa que fue impuesta al agente, de la cual también responde el importador por ser la multa parte de la obligación tributaria aduanera, no podría ejercer de manera efectiva su derecho de defensa cuando se de el cobro en sede judicia por medio de un título ejecutivo.

Dicho lo anterior se resalta ahora, el porqué de conformidad con el artículo 196 debe notificarse a todas las personas que puedan verse afectadas con la emisión del acto, pues aunque no llegare a atribuírsele la falta, el importador es responsable en virtud de la multa ser parte de la obligación tributaria aduanera conforme al artículo 53.

En ese sentido en el presente caso de no notificarse este procedimiento al importador puede ocasionarse varios perjuicios, entre ellos que se le endose una responsabilidad al agente aduanero que no le corresponde en caso de que la multa imp esta sea responsabilidad del importador, así como una violación al ejercicio del derecho de defensa del importador quien no tendrá oportunidad de expresar sus alegatos y pruebas

Ahora bien volviendo a la presunción de la autoridad aduanera que yo como agente aduanero soy el único responsable por el hecho de llenar la declaración, es importante destacar acá en pro del principio de averiguación de la verdad real de los hechos que si bien es cierto que el responsable de confeccionar y transmitir la declaración aduanera soy yo, no se puede perder de vista tampoco que esa es una actividad que se realiza como un auxiliar de la función pública aduanera en representación de un mandante que en este caso es el importador y que la declaración no es realizada por que sea personalmente yo agente quien importa las mercancías o porque de otro modo se lleve a cabo esta actividad, la cual es a rogación específicamente del importador y basado en la información que este aporta.

En ese sentido no se puede perder de vista que si bien es cierto el responsable de la confección y transmisión de la declaración aduanera soy yo como agente aduanero en virtud del conocimiento especial para determinar la obligación tributaria aduanera lo cual no podría hacer por si solo un importador, este ejercicio se hace enmarcado dentro de la información que el mismo mandante o importador en su caso facilite.

En el caso de marras, si bien es cierto de forma vaga se me ha imputado la supuesta omisión de realizar la revisión física de la mercancía de manera previa, el cambio de partida como lo señala el acto de inicio se justificó por una diferencia de criterio de la autoridad aduanera respecto de la partida utilizada, y en este sentido me pregunto aquí cual es la falta al deber de cuidado que señala la autoridad aduanera de mi parte, pues para la Dirección de Fiscalización realizar la propuesta de regularización sugiriendo el cambio de partida fue sencillo.

Siendo así propiamente que el cambio se dio producto del informe rendido por el órgano fiscalizador y no por un error o falta al deber de cuidado de mi persona, siendo que la presunción de la autoridad aduanera de haber realizado la transmisión errónea de información de la Declaración aduanera es una simple conjetura sin ningún tipo de respaldo.

En ese sentido tenemos que la falta al deber de cuidado que se me atribuye es simplemente una

presunción, lo cual a efectos de imponer una sanción no es suficiente para establecer la existencia de responsabilidad de mi parte.

También es importante resaltar la relación subyacente importador- agente aduanero donde el importador es quien facilita la información al agente para la elaboración de la declaración y si la información que el importador suministró era incompleta, es algo que definitivamente incidiría en la declaración confeccionada por el agente.

Sobre el particular, no lleva razón el administrado en sus argumentaciones, toda vez que, 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, de  
**Expediente: DN-718-2018**



ahí que 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 obligado a una serie de obligaciones y deberes precisamente por ser un asesor de comercio internacional y aduanero, co-gestor en la determinación y pago de las obligaciones tributarias, debiendo efectuar la declaración bajo fe de juramento, siendo que las funciones o actividades que realiza y la confianza depositada en su gestión, comportan alta responsabilidad fiscal, por lo 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.

Es así como la acción imputada al agente indiscutiblemente es violatoria del régimen jurídico aduanero toda vez que de conformidad con lo estipulado en el numeral 86 de la LGA, se especifica 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, especialmente la correcta descripción de la mercancía.

Asimismo, es claro que sus acciones se adecuan al tipo establecido en la norma, veamos:

#### 1. Acción que cause perjuicio fiscal mayor a quinientos pesos centroamericanos:

No cabe duda que la diferencia en el monto de impuestos que se derivó por la incorrecta clasificación arancelaria de las mercancías amparadas a los DUAs números 002-2016-003154 de fecha 12/01/2016, 002-2016-032229 de fecha 03/05/2016, 002-2016-036404 de fecha 17/05/2016 y 002-2016-050515 de fecha 06/07/2016, generó un perjuicio fiscal mayor a quinientos pesos centroamericanos, ya que el monto o diferencia de impuestos no declarados es de **¢2.572.505,20** (dos millones quinientos setenta y dos mil quinientos cinco colones con 20/100), según consta en el expediente, y que sin lugar a dudas el perjuicio generado es superior a quinientos pesos centroamericanos.

Así las cosas, si no hubiese sido por la acción del funcionario aduanero, quién percibió la incorrección cometida, **se logró recuperar** la diferencia de impuestos adeudada, porque en efecto se cubrió la totalidad del adeudo tributario determinado por la Administración, puesto que de lo contrario el Estado no hubiese podido en ese momento resarcirse del perjuicio causado, es decir, que el perjuicio económico se causó, se consumó en el momento mismo en que el agente aduanero consignó en forma errónea la clasificación arancelaria a los DUAS de cita, cancelando en consecuencia un monto menor al que correspondía, lo que

Expediente: DN-718-2018

[www.hacienda.go.cr](http://www.hacienda.go.cr)



sucedio en forma posterior, fue por la acción de la autoridad aduanera, sin embargo, el agente ya había consumado su anomalía.

**2. Que no sea delito:** Otra de las condiciones que la norma establece es que la acción no sea constitutiva de delito, sobre el particular no consta en expediente ningún elemento del cual pueda presumir que se está ante un posible delito, en virtud de lo cual se estime que el asunto deba ser trasladado a la sede penal, como autoridades competentes para la valoración respectiva, de conformidad con lo prescrito por el numeral 229 de la Ley General de Aduanas.

**3. Que no esté sancionada con suspensión del auxiliar de la función pública aduanera:** Al efecto, revisadas las normas que en nuestro medio sancionan con suspensión de actividades al auxiliar de la función pública aduanera que adecue su conducta a lo que en ellas se dispone, resulta evidente de su comprobación, que los hechos del presente caso no encuadran en ninguna de ellas.

Por lo tanto, la conducta del señor agente aduanero se adecúa sin lugar a dudas a las condiciones del tipo establecido por el artículo 242 de la LGA.

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

Igualmente, no resultan en este punto admisibles las justificantes brindadas por el interesado, respecto a que es el importador quien le refiere los datos de la declaración, ya que, el agente aduanero tiene la posibilidad de realizar un examen previo (artículo 84, ver también 78 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano CAUCA III, 49 del Reglamento al Código Aduanero Uniforme Centroamericano RECAUCA y 251 del Reglamento a la Ley General de Aduanas) de las mercancías en caso de no tener seguridad de los datos que le fueron brindados y que consignará en la declaración aduanera, lo cual en caso de duda resulta ser de extrema necesidad, máxime en razón de la responsabilidad que la declaración bajo fe de juramento acarrea al agente, tal y como se observa en autos. El agente posee a su vez la posibilidad de solicitar un criterio técnico a la Aduana respectiva (artículo 85 LGA); siendo que en autos es evidente que el agente aduanero no realizó ninguno de estos actos con los cuales le protege el ordenamiento aduanero, y por el contrario faltando al deber de cuidado, prefirió confiar en datos que no tuvo la diligencia de corroborar, pretendiendo ahora



endilgar tal descuido al propio importador, cuando su responsabilidad es totalmente reprobable.

Así las cosas, tenemos que el acto inicial fue dictado acorde con lo prescrito por la normativa administrativa y aduanera, conteniendo un debido análisis del caso concreto, estudiando cada uno de los hechos que configuran la imputación efectuada al auxiliar de la función pública, donde se relacionan los elementos del cuadro fáctico con su correspondiente respaldo probatorio y bajo la argumentación de las razones que permitieron fundamentar la decisión final de la Administración, donde se comprueba que el acto se ajusta a la teoría del delito, conteniendo los tres estadios que componen la misma, estableciéndose como efectivamente la conducta imputada, es meritoria de la sanción impuesta. De igual manera, consta en el expediente que el procedimiento se realizó en la forma y momento procesal que correspondía, después del ajuste y pago realizado en el despacho, donde se determinó un efectivo perjuicio fiscal, así como también, el procedimiento sancionatorio se desarrolló dentro de los plazos establecidos por la legislación vigente.

Por lo que, revisados los hechos y analizado el procedimiento aplicado por la administración aduanera, se confirma la imposición de la sanción impuesta por la Autoridad Aduanera, consistente en una multa de ₡2.572.505,20, en virtud de que el citado auxiliar de la función pública aduanera realizó la transmisión con una errónea clasificación arancelaria en los DUAS 002-2016-003154 de fecha 12/01/2016, 002-2016-032229 de fecha 03/05/2016, 002-2016-036404 de fecha 17/05/2016 y 002-2016-050515 de fecha 06/07/2016, específicamente al declarar las mercancías descritas como: *“LLDPE Stretch Film Hand Roll (Película Estirable de LLDPE (Rollo de Mano)”* en el inciso arancelario 3920.10.99.00 como (*“Las demás”*), siendo que este tipo de mercancías son aquellas placas, láminas, hojas y tiras de plástico que no cuentan con una partida más específica, es decir, aquellas que sean distintas, las flexibles de polietileno, situación que no cumplen las mercancías importadas en los DUAs de cita, ya que las mercancías importadas corresponden a: *una lámina plástica estirable que se encuentra en rollos, cuyo uso es para el embalaje, y el compuesto principal es LLDPE (Lineal Low Density Polyethylene ó Polietileno lineal de baja densidad), es decir el una lámina plástica de Polietileno*, el cual es un polímero preparado a partir del etileno, por lo que, se debió de clasificar en la partida **39.20** del capítulo **39**, específicamente en la **3920.10.19.90** “**otros**”, por lo tanto, en el caso que nos ocupa, es claro que el error en los DUAs de importación se estableció al declarar la mercancía *“LLDPE Stretch Film Hand Roll (Película Estirable de LLDPE (Rollo de Mano)”* en el inciso arancelario 3920.10.99.00, cuando lo correcto era declararlo en el inciso **3920.10.19.90**.

De manera que, se observa que desde el acto de inicio del procedimiento se realizó un análisis de la **tipicidad**, **antijuridicidad** y **culpabilidad** con base en los hechos y pruebas que constan en el expediente administrativo; por lo que, el declarante

Expediente: DN-718-2018



debió verificar las posiciones arancelarias que declaró en los DUAs de marras al momento de levantar y transmitir la declaración, pues como se ha señalado, estaba en la posibilidad real y material de evitar el error, con la sola revisión mínima y verificación de la documentación que estaba presentando, y con la cual dio trámite a los DUAs de reiterada cita, lo que no sucede en el caso, porque incurre en el error de no verificar las características de las mercancías a declarar de forma tal que pudiera asignarle la clasificación arancelaria que correspondía.

En virtud de lo señalado, resulta claro, que es imperativa la responsabilidad del declarante de comprobar la información que se indica en los DUAs, siendo una de las principales la clasificación arancelaria, es compromiso u obligación del auxiliar declarante, mismo que debió verificar y confirmar los datos que le son suministrados y tomar las medidas necesarias para asegurar la correcta declaración en caso de duda o ausencia de información, toda vez que, la normativa aduanera le faculta para realizar el examen previo de las mercancías y tener así toda la información que le permita clasificar, entre otras cosas, la mercancía presentada a despacho, además, puede solicitar a su mandante documentación adicional que considere importante para declarar correctamente, sin que se le esté atribuyendo más responsabilidad que la de cotejar la declaración aduanera contra la información y documentación en que está sustentada, para que sea conforme.

Igualmente, dentro de las argumentaciones plantadas, otro aspecto que trae a colación el agente de aduanas, es el numeral 231 de la LGA, aduciendo sin mayor explicación que a su parecer, hubo una eximente de responsabilidad.

Sin embargo, en el expediente no se observa algún eximente de responsabilidad a tenor de lo dispuesto en el citado artículo, que excluye la culpabilidad, pues los efectos de la incorrecta clasificación ya fueron amplia y claramente demostrados, y, es claro que ha incumplido en forma negligente con su deber de suministrar la información y los datos necesarios para determinar la obligación tributaria aduanera, estando obligado a ello, en virtud de los deberes y responsabilidades que el ordenamiento jurídico le impone a los agentes aduaneros.

Tampoco se da la fuerza mayor, por la que se entiende un evento o 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 que operó en el presente asunto, es totalmente previsible, ya que depende de la voluntad del hombre y pudo evitarse. El agente aduanero pudo tomar las medidas necesarias para no efectuar una incorrecta declaración (como el examen previo y el criterio técnico, apuntados líneas atrás), sin que existan circunstancias o causas que eximan o eliminen su culpabilidad, tal y como ha quedado debidamente demostrado supra.



Así las cosas, considera esta Administración que la infracción en el presente caso, se puede imputar a título de culpa, en el tanto no es razonable que el agente, teniendo los conocimientos técnicos necesarios así como los instrumentos jurídicos pertinentes para realizar una correcta declaración, haya en forma negligente realizado una declaración aduanera que por ley, se realiza bajo fe de juramento, con un error tan claro, toda vez que no es procedente que un agente aduanero profesionalmente preparado, rinda bajo la fe de juramento una declaración aduanera con información y datos que no corresponden, dada su responsabilidad como cogestor del Fisco.

Consistente con todo lo anterior, en el procedimiento administrativo sancionador la autoridad aduanera respetó el debido proceso constitucional y legal, en garantía de los derechos del imputado agente de aduana. Los elementos fundamentales de la tipicidad, antijuridicidad y culpabilidad fueron debidamente desarrollados por la autoridad aduanera, permitiendo al imputado conocer con certeza las consideraciones fácticas y jurídicas que sustentaron la acción de la autoridad, concluyendo en la imposición de la sanción administrativa al darse la culpa por negligencia, entendiéndose por tal conforme a la doctrina *"...la falta a un deber objetivo de cuidado que causa directamente un resultado dañoso previsible y evitable..."*, misma que se genera como se indicó supra, al no tener la diligencia necesaria para revisar la mercancía presentada, así como la información en documentos y los datos que se incorporaron a los DUAs.

Debe quedar claro que, en este asunto no se sanciona por la condición de agente aduanero o por sus conocimientos técnicos, o que 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, en el caso se establece la responsabilidad y se sanciona por un incumplimiento en el deber de cuidado, al no tomar todas las acciones necesarias para verificar y confirmar la información correcta en los DUAs de cita, reflejando una conducta omisiva al confeccionar la declaración, la sanción impuesta se establece y demuestra la responsabilidad subjetiva, por lo que tampoco resulta ser una sanción objetiva, lo que con un poco de cuidado y diligencia al levantar y transmitir las declaraciones al sistema TICA, se hubiera evitado el error y las consecuencias derivadas del mismo.

Por último, en su escrito de alegatos señala el agente de aduanas lo siguiente:



Así mismo resulta importante resaltar que la autoridad aduanera está utilizando como una prueba en mi contra, la aceptación realizada por el importador a la propuesta de regularización que se le realizó, lo cual se extraer del siguiente extracto:

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

Lo anterior va en contra del artículo 55 bis del Reglamento de la Ley General de Aduanas que dispone:

*Artículo 55 bis.-Regularización. Por medio del trámite de regularización se da a conocer al fiscalizado el informe de conclusión de las actuaciones fiscalizadoras cuyo resultado permite concluir en un posible indicio de ajuste o modificación de la Obligación Tributaria Aduanera originada en actuaciones de buena fe, sin evidencia de actos claramente delictivos, de mala fe o con negligencia y que permite al sujeto pasivo y obligados solidarios a presentar el pago voluntario de tributos previo a cualquier acción de la Aduanera tendente al cobro de la Obligación Tributaria Aduanera en forma total o parcial, constituyendo derechos del sujeto pasivo, sus representantes o de la Función Pública el aceptar o rechazar los hechos y resultados del informe de conclusión de las actuaciones fiscalizadoras. Por ende:*

- a) No implica ni puede ser usado como prueba o presunción de culpabilidad sobre los hechos que generan un posible adeudo,*
- b) No se trata de un traslado de cargos tributarios propio del procedimiento ordinario,*
- c) No constituye acto administrativo alguno que tenga efecto jurídico*
- d) No califica como renuncia a la repetición de pago*



Por su parte en apoyo de lo dispuesto por el reglamento la Ley General de Aduanas en su artículo 24 BIS regula lo siguiente:

*Artículo 24 bis.- Regularización*

*Cuando el órgano fiscalizador de la Dirección General de Aduanas, en el ejercicio de sus atribuciones aduaneras, establezca que no se cancelaron los tributos debidos, deberá proponer al sujeto pasivo la regularización de su situación, de conformidad con los procedimientos definidos por el reglamento de esta ley y el Servicio Aduanero.*

*Los casos excepcionales para los cuales no será obligatoria la propuesta de regularización se establecerán mediante el reglamento de esta ley.*

*La conformidad total o parcial del sujeto pasivo, con la propuesta de regularización, constituye una manifestación voluntaria de aceptación de los adeudos tributarios y sus intereses, determinados por el órgano fiscal r.*

*En caso de que el sujeto pasivo manifieste su conformidad con la propuesta, él mismo deberá realizar el pago por la totalidad del monto adeudado, por los medios acordados en la audiencia de regularización y en el plazo de cinco días hábiles posteriores a la realización de dicha audiencia. Caso contrario, por tratarse de una obligación líquida y exigible, la autoridad aduanera procederá a la ejecución del cobro correspondiente, sin necesidad de ulterior procedimiento.*

*En el supuesto de que el sujeto pasivo no acepte regularizar su situación, la autoridad aduanera seguirá el procedimiento administrativo ordinario establecido en esta ley.*

Del artículo 24 BIS se deduce claramente que los casos excepcionales para los cuales no será obligatoria la propuesta de regularización se establecerán mediante el reglamento de esta ley, es así como la regularización de acuerdo con el reglamento es para los casos en que el ajuste o modificación de la Obligación Tributaria Aduanera es originada en actuaciones de buena fe, sin evidencia de actividad claramente delictiva, de mala fe o con negligencia siendo improcedente por ejemplo para los casos donde se dio negligencia, donde lo que procede es realizar el procedimiento determinativo.

No resulta correcta la afirmación del agente de aduanas, al señalar que la autoridad aduanera está utilizando como prueba en su contra, la aceptación de la propuesta de regularización realizada por parte del importador, toda vez que, como se indicó supra, si no hubiese sido por la acción del funcionario aduanero, quién percibe la incorrección cometida, se logró recuperar la diferencia de impuestos adeudada, porque en efecto se cubrió la totalidad del adeudo tributario determinado por la Administración, puesto que de lo contrario el Estado no hubiese podido en ese momento resarcirse del perjuicio causado, es decir, que el perjuicio económico se causó, se consumó en el momento mismo en que el agente aduanero consignó en forma errónea la clasificación arancelaria a los DUAS de cita, cancelando en consecuencia un monto menor al que correspondía, lo que



sucedio en forma posterior, fue por la acción de la autoridad aduanera, sin embargo, el agente ya había consumado su anomalía.

Por todo lo expuesto precedentemente, resulta evidente el incumplimiento por parte del agente aduanero a sus deberes impuestos en condición de auxiliar de la función pública, donde se demostró la culpabilidad por violación del deber de atención y diligencia por parte del agente, considerando como correcta la imposición de la sanción impuesta, razón por la cual se tienen por rechazados los argumentos esgrimidos por el agente de aduanas.

## VI. Análisis del caso:

De acuerdo con las consultas realizadas en el Sistema de Tecnología de Información para el Control Aduanero (en adelante Sistema TICA); se determinó que entre el 01 de enero de 2016 y 15 de julio de 2017, la empresa Embalajes B y G Heredia Sociedad Anónima; con cédula jurídica 3-101-4185825, realizó cinco importaciones que refieren a las mercancías descritas como plástico para paletizar, declaradas por el Agente Aduanero Independientes Fernando Rodriguez Quiros cédula de identidad número 301901164, los cuales se detallan a continuación:

Cuadro N°1

DUAs de importación definitiva del importador Embalajes B y G Heredia S.A., tramitados entre el 01/01/2016 y el 15/07/2017

DUA	Fecha	Mercancía	Proveedor	Agencia /Agente	Canal de Aforo	Número de Folio
002-2016-003154	12/01/2016	Plástico para paletizar (LLDPE STRETCH FILM)	Shenzhen Yost Industrial CO., LTD	Fernando Rodriguez Quiros	V	002 al 009
002-2016-032229	03/05/2016				V	010 al 019
002-2016-036404	17/05/2016				V	020 al 030
002-2016-050515	06/07/2016				V	030 al 039

Producto de lo indicado en el cuadro anterior se procede a analizar la información detallada en los Documentos Únicos Aduaneros de Importación Definitiva (en adelante DUAs) y se logra determinar que el Agente Aduanero declaró la mercancía descrita como Plástico para paletizar (LLDPE STRETCH FILM) en la posición arancelaria **3920.10.99.00 "Las demás"**, partida en la que se clasifican las demás placas, laminas, hojas, y tiras de plástico no celular y sin refuerzo, de polímeros de etileno.

Con base en lo anterior se procede a investigar el día 22 de marzo de 2018, las características de las mercancías importadas en el sitio web del proveedor Shenzhen Yost Industrial CO.,LTD (<http://www.szyost.com>) (folio 0050 AL 0052) , así como el concepto y significado de LLDPE (lineal low-density-polyethylene o

Expediente: DN-718-2018

[www.hacienda.go.cr](http://www.hacienda.go.cr)



Polietileno lineal de baja densidad) en la página Manufacturing Terms (<https://www.manufacturingterms.com>) (folio 0053 al 0054) y en la página de Wikipedia (<https://es.wikipedia.org>) ( folio 055 al 056).

**De las Características de las mercancías importadas.**

De acuerdo con lo indicado en los documentos adjuntos a los DUAs de Importación, las características que presentan las mercancías importadas son las siguientes:

**Cuadro N°2**

Características de las mercancías importadas por la empresa Embalajes B y G Heredia S.A., tramitados entre el 01/01/2016 y el 15/07/2017.

DUA	Fecha	Descripción DUA	Descripción Certificado de Exportación	Descripción Factura Comercial	Descripción Traducción de Factura Comercial	Número de Folio
002-2016-003154	12/01/2016	Rollo de Plástico para Embalaje	Stretch Film (lamina estirable)	LLDPE Stretch Film Hand Roll ("Película Estirable De Lldpe (Rollo De Mano)" Color Transparente	N/A	002 al 009
002-2016-032229	03/05/2016	Rollo de Plástico para Embalaje	Stretch Film (lamina estirable)	LLDPE Stretch Film Hand Roll ("Película Estirable De Lldpe (Rollo De Mano)" Color Transparente	N/A	010 al 019
002-2016-036404	17/05/2016	Rollo de Plástico para Embalaje	Stretch Film (lamina estirable)	LLDPE Stretch Film Hand Roll ("Película Estirable De Lldpe (Rollo De Mano)" Color Transparente	N/A	020 al 030
002-2016-050515	06/07/2016	Rollo de Plástico para Embalaje	Stretch Film (lamina estirable)	LLDPE Stretch Film Hand Roll ("Película Estirable De Lldpe (Rollo De Mano)" Color Transparente	N/A	030 al 039

Tal y como se detalla en el cuadro anterior la mercancía nacionalizada obedece a LLDPE STRETCH FILM (HAND ROLL) cuya traducción en español es: **"PELÍCULA ESTIRABLE DE LLDPE (ROLLO DE MANO)"**, presentada en rollos, cuyo uso es para embalaje, tal descripción y según a lo indicado en el sitio web del proveedor Shenzhen Yost Industrial CO., LTD<sup>1</sup> el compuesto principal de la mercancía en estudio es **LLDPE (Lineal Low Density Polyethylene ó Polietileno lineal de baja densidad)**, el cual es un polímero lineal sustancialmente (de polietileno), con un número significativo de ramas cortas, normalmente

<sup>1</sup> <http://www.szyost.com>



realizadas por copolimerización de etileno con olefinas de cadena larga (así indicado en el sitio web Manufacturing Terms<sup>2</sup>).

El polietileno de baja densidad es un polímero que se caracteriza por<sup>3</sup>:

- Buena resistencia térmica y química. Puede soportar temperaturas de 80 °C de forma continua y 95 °C durante un corto período de tiempo.
- Buena resistencia al impacto.
- Es de color lechoso, puede llegar a ser transparente dependiendo de su espesor.
- Muy buena procesabilidad, es decir, se puede procesar por los métodos de conformado empleado para los termoplásticos, como inyección y extrusión.
- Es más flexible que el polietileno de alta densidad.
- Presenta dificultades para imprimir, pintar o pegar sobre él.
- Densidad en el entorno de 0.910 – 0.940 g/cm<sup>3</sup>.

### Determinación de la clasificación arancelaria

De acuerdo con lo indicado en el punto anterior, la mercancía trata de una lámina plástica que se encuentra en rollos, cuyo uso es para el embalaje, y el compuesto principal es LLDPE (Lineal Low Density Polyethylene ó Polietileno lineal de baja densidad), el cual es un polímero lineal sustancialmente (de polietileno).

Lo mencionado anteriormente difiere con la posición arancelaria declarada por el Agente Aduanero Fernando Rodríguez Quiros cédula de identidad 301901164, misma que refiere a **3920.10.99.00 “Las demás”**, partida en la que se clasifican las demás placas, laminas, hojas, y tiras de plástico no celular y sin refuerzo, de polímeros de etileno. A continuación, se muestra un resumen de la clasificación arancelaria declarada por los agentes aduaneros indicados:

#### Imagen N°1

Resumen de la clasificación arancelaria declarada mercancías conocida comercialmente como plástico para paletizar.

NCM 392010990000 --- Las demás

Confirmar

Partida	Descripción	Fecha Ini.	Fecha Fin
3920	LAS DEMAS PLACAS, LAMINAS, HOJAS Y TIRAS, DE PLASTICO NO CELULAR Y SIN RE FUERZO, ESTRATIFICACION NI SOPORTE O COMBINACION SIMILAR CON OTRAS MATERIAS	07/11/03	31/12/40
392010	- De polímeros de etileno:	07/11/03	31/12/40
3920109	-- Otras:	07/11/03	31/12/40

Tal y como se muestra en la imagen anterior las mercancías susceptibles a clasificar en la posición arancelaria declarada por el Agente Aduanero (**3920.10.99.00 “Las demás”**) son aquellas placas, láminas, hojas y tiras de plástico que no cuenten con

<sup>2</sup> <https://www.manufacturingterms.com/Spanish/LLDPE.html>

<sup>3</sup> [https://es.wikipedia.org/wiki/Polietileno\\_de\\_baja\\_densidad#Caracter% C3% ADsticas del polietileno de baja densidad](https://es.wikipedia.org/wiki/Polietileno_de_baja_densidad#Caracter%C3%ADsticas_del_polietileno_de_baja_densidad)



una partida más específica, es decir aquellas que sean distintas las flexibles de polietileno, situación que no cumplen las mercancías importadas en el DUA en estudio, ya que como se puede observar en el cuadro N°2, las mercancías importadas corresponden a : una lámina plástica estirable que se encuentra en rollos, cuyo uso es para el embalaje, y el compuesto principal es LLDPE (Lineal Low Density Polyethylene ó Polietileno lineal de baja densidad), es decir el una lámina plástica de Polietileno, el cuál es un polímero preparado a partir del etileno.

Por lo antes expuesto, se logra determinar que de acuerdo con las características de las mercancías importadas las mismas **NO** clasifican en la posición arancelaria declarada por el Agente Aduanero Independiente Fernando Rodríguez Quiros, ya que las mismas al tener como compuesto principal el polímero de etileno Polietileno o LLDPE (Lineal Low Density Polyethylene ó Polietileno lineal de baja densidad), tienen una partida más específica en el Sistema Armonizado de Designación y Codificación de las mercancías. Producto de lo anterior se procede a realizar un análisis más profundo de las características de la mercancía a efectos de poder determinar con precisión la correcta clasificación arancelaria de las mercancías objeto del presente procedimiento.

Siendo que en aplicación de la Regla General de Clasificación 1 del Sistema Armonizado, la mercancía objeto de análisis es clasificable en razón a la materia o composición química y a su forma de presentación y que al tratarse de “lámina de plástico, de polietileno, flexible, presentada en rollos, su clasificación arancelaria corresponde a nivel de **Capítulo en el 39** de la Nomenclatura Internacional del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de las mercancías, contando con una partida específica: **39.20** cuyo epígrafe indica:

**“LAS DEMÁS PLACAS, LÁMINAS, HOJAS Y TIRAS, DE PLÁSTICO NO CELULAR Y SIN REFUERZO, ESTRATIFICACIÓN NI SOPORTE O COMBINACIÓN SIMILAR CON OTRAS MATERIAS.”**

Dentro de esta partida a nivel internacional se subdividen los productos enunciados en su epígrafe por materia constitutiva (a nivel de 6 dígitos) por lo que en lo que interesa en el presente caso tenemos la siguiente subpartida:

### **3920.10 – De polímeros de etileno**

De conformidad con lo declarado por el mismo importador a través de sus agentes de aduanas, las mercancías objeto de este procedimiento en su clasificación corresponde a nivel de subpartida a la 3920.10 por ser específica para polímeros de etileno y dentro de ella a nivel de incisos arancelarios tiene a nivel nacional aperturas a 8 y 10 dígitos, lo siguiente:

**3920.10.1 – Flexibles de polietileno**  
**3920.10.11.00 – De alta densidad, tipo “twist”**



3920.10.19.10 - Protectores de rayos ultravioleta para uso agropecuario  
3920.10.19.90 - Los demás

Por lo que continuando con el análisis de la clasificación arancelaria de la mercancía y según las características indicadas en los documentos adjuntos a los DUAs, la mercancía en estudio trata de una lámina plástica de polietileno flexible de baja densidad al tener como componente principal LLDPE (Lineal Low Density Polyethylene ó Polietileno lineal de baja densidad) por lo que se descarta que la misma sea de alta densidad, tipo “twist”, adicionalmente la misma es presentada en rollos y su uso es para el “embalaje” o “empaquetaduras”, es decir para uso distinto al agropecuario en invernaderos, lo anterior tomando en cuenta las características indicadas en los DUAs y en lo mencionado en la página web del fabricante de las mercancías.

Producto de lo anterior se logra determinar variación en la clasificación arancelaria de la mercancía declarada en los DUAs detallados en el **Cuadro N°1**, versus la clasificación arancelaria establecida producto del análisis de las características indicadas en los documentos adjuntos a los DUAs de importación, tal y como se muestra en el siguiente cuadro:

**Cuadro N°3**

Comparación de la clasificación arancelaria declarada en los DUAs objeto de Estudio Versus la clasificación arancelaria determinada.

DUA	Descripción de la Mercancía	Clasificación arancelaria declarada	Clasificación arancelaria determinada
002-2016-003154	LLDPE Stretch Film Hand Roll (“Película Estirable de LLDPE (Rollo De Mano)”	3920.10.99.00	3920.10.19.90
002-2016-032229			
002-2016-036404			
002-2016-050515			

Debido a la variación en la clasificación arancelaria de la mercancía descrita en el cuadro anterior, se determina que también existe una variación en la carga tributaria, específicamente en los Derechos Arancelarios a la Importación (DAI) y por consiguiente en el Impuesto General sobre las Ventas, a continuación, se muestra dicha variación.

**Cuadro N°4**

Comparación de las alícuotas de la partida arancelaria determinada Versus la partida arancelaria declarada



	Clasificación arancelaria	D.A.I. %	Selectivo de Consumo %	Ley 6946 %	Impuesto de Ventas %
Clasificación arancelaria determinada	3920.10.19.90	9	0	1	13
Clasificación arancelaria declarada por el Agente Aduanero	3920.10.99.00	5	0	1	13

Fuente: Sistema informático TICA.

El cambio en la clasificación arancelaria está amparado en las reglas generales para la interpretación del sistema arancelario centroamericano 1 y 6, dicho cambio obedece a que las mercancías indicadas en la partida 3920.10.99.00 corresponden a aquellas placas, láminas, hojas y tiras de plástico que no cuenten con una partida más específica, es decir aquellas que sean distintas a las flexibles de polietileno, situación que no cumplen las mercancías importadas en los DUAs objeto del presente procedimiento, ya que como se pudo determinar de las características de la mercancías indicadas en los documentos adjuntos a los DUAs de importación, las mercancías nacionalizadas corresponden a una lámina plástica de polietileno flexible de baja densidad al tener como componente principal LLDPE (Lineal Low Density Polyethylene ó Polietileno lineal de baja densidad) presentada en rollos que se utiliza para “embalaje” o “empaquetaduras”. Por lo que la mercancía objeto de este procedimiento es susceptible de clasificar en la partida **39.20** del capítulo **39**, específicamente en la **3920.10.19.90 “otros”**.

Por lo que, los hechos antes descritos, constituyen una infracción tributaria aduanera, tipificada en el artículo 242 de la Ley General de Aduanas; habiendo vulnerado el régimen jurídico aduanero por haber transmitido los DUAs de cita con una incorrecta clasificación arancelaria, causando un perjuicio fiscal superior a los quinientos pesos centroamericanos, tal como se indicó previamente.

La vulneración del artículo 242 supra citado, se le 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 el Agente Aduanero contra quien se dirige el presente procedimiento.

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.

## VII. Análisis del tipo infraccional y principios aplicables:

Expediente: DN-718-2018

[www.hacienda.go.cr](http://www.hacienda.go.cr)



De los hechos expuestos anteriormente se desprende la comisión de incumplimiento por parte del auxiliar de la función pública; por lo que de inmediato procede esta Dirección a realizar un análisis de la normativa aplicada al caso que nos ocupa. Ello con el objeto de verificar si la conducta descrita se constituye en la alguna 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, en razón de su condición debe cumplir con las obligaciones establecidas como coadyuvantes de la Administración Aduanera, por lo que deben ser conocedores de la normativa aplicable establecidas a nivel de Ley, y desarrolladas en las demás disposiciones de la normativa aduanera.

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

Para tal efecto, la Ley General de Aduanas en su artículo 28 establece que se considerarán auxiliares de la función pública aduanera, las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, que participen habitualmente ante el Servicio Nacional de Aduanas, en nombre propio o de terceros, en la gestión aduanera. Por otra parte, el artículo 29 de la Ley General de Aduanas establece que, para poder operar como auxiliares de la función pública aduanera, las personas deberán tener capacidad legal para actuar, estar anotadas en el registro de auxiliares que establezca la autoridad aduanera, cumplir con los requisitos establecidos en esa ley, en los reglamentos y los que se disponga en la resolución administrativa que los autorice como auxiliares.

También se indica en esa norma que el auxiliar que luego de haber sido autorizado deje de cumplir con algún requisito general o específico, no podrá operar como tal hasta que demuestre haber subsanado el incumplimiento. Por su parte, el artículo 30 de ese mismo cuerpo normativo establece las obligaciones básicas a las cuales se encuentran sujetos los auxiliares de la función pública aduanera.

Bajo esa tesitura, 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.



El artículo 90 del RECAUCA IV reitera, entre las obligaciones específicas, el desempeño personal de sus funciones, salvo las excepciones de ley.

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, 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". (Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia RES: 2002-00843 de las 15:53 del 30 de enero de 2002) (El resaltado no es del original)*

Dentro de ese orden de ideas, tal y como lo ha señalado la Sala Constitucional, los agentes aduaneros están sujetos de manera directa a los deberes y obligaciones que le impone la ley en virtud de su carácter de manera pública, habiéndose establecido de forma clara y directa el ámbito de su responsabilidad. Es por ello que, del ordenamiento jurídico aduanero, derivan una serie de deberes determinados para el agente aduanero, en virtud de una relación jurídica preestablecida, que la doctrina ha llamado: relaciones de sujeción especial o relaciones especiales jurídico-administrativas como es, entre otras, la existente entre la Administración Aduanera y el Auxiliar de la Función Pública.

De ahí que, para poder actuar ante el Servicio Nacional de Aduanas, los agentes aduaneros deben ser autorizados en forma previa por parte del Ministerio de Hacienda y están sometidos al cumplimiento de una serie de derechos y obligaciones en relación al ejercicio de su actividad que están debidamente delimitadas en los numerales 21 y 22 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA IV), artículo 86 del Reglamento al Código Aduanero Uniforme Centroamericano (RECAUCA IV), artículos 30, 31, 32, 35 a 39 de la Ley General de Aduanas y artículos 110 a 117 del Reglamento a la Ley General de Aduanas.

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

El Agente Aduanero en razón de 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*

Expediente: DN-718-2018

[www.hacienda.go.cr](http://www.hacienda.go.cr)



*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...”*

El auxiliar de cita, incumplió en los supuestos fácticos contemplados en el artículo 242 de la Ley General de Aduanas, que indica:

***“Artículo 242.- Infracción tributaria aduanera***

*Constituirá infracción tributaria aduanera y será sancionada con una multa de dos veces los tributos dejados de percibir, toda acción u omisión que signifique una vulneración del régimen jurídico aduanero que cause un perjuicio fiscal superior a quinientos pesos centroamericanos y no constituya delito ni infracción administrativa sancionable con suspensión del Auxiliar de la Función Pública Aduanera.”* (El destacado no es del original).

Así las cosas, el objeto de la presente litis es la aplicación de sanciones contra el agente de aduanas señalado por haber cometido 04 infracciones tributarias aduaneras, de conformidad con el numeral supra citado, contraviniendo o vulnerando disposiciones del régimen jurídico imperante en la materia. Asimismo, debe tenerse presente que la normativa aduanera faculta a la Administración para imponer sanciones a quienes resulten responsables de su comisión, como en especial los 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 del Derecho Penal, de orden constitucional, 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.

*“Delito es un comportamiento del hombre (acción u omisión), típico, antijurídico y culpable.”* Garrido Mont, Mario. Nociones del Derecho Penal, Tomo II, Tercera edición actualizada. Editorial Jurídica de Chile, Santiago de Chile, 2003, Pág. 29.



Con base en ello, se procede a efectuar los respectivos análisis de tipicidad, antijuridicidad y culpabilidad, de la citada norma en relación con los hechos en estudio, y por encontrarnos en una etapa preparatoria del procedimiento, se brindará al administrado todas las garantías propias del debido proceso, para el efectivo ejercicio de su derecho de defensa.

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

#### VIII. Análisis de Tipicidad:

El principio de tipicidad es un derivado del principio de legalidad consagrado en el numeral 11 de la Constitución Política y de la Ley General de la Administración Pública, lo mismo que en materia aduanera en el artículo 131 del CAUCA IV, intrínsecamente relacionado con el principio de seguridad jurídica.

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

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

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

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



*“La tipicidad constituye una característica de la acción: coincide con la conducta descrita por la norma legal” Garrido Mont, Mario. Op. Cit. pag. 69.*

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

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

#### a) Tipicidad objetiva:

Se conoce en doctrina y jurisprudencialmente que la tipicidad objetiva es la calificación legal del hecho, comprendiendo los elementos normativos, descriptivos y subjetivos. La noción del elemento objetivo de la tipicidad, es caracterizada como: *“un conjunto de principios de naturaleza normativa dirigidos a establecer cuándo un resultado causado por el comportamiento de un sujeto puede objetivamente atribuírsele”*

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

#### INFRACCIÓN TRIBUTARIA ADUANERA CONDUCTA TIPIFICADA EN EL ARTÍCULO 242 DE LA LGA:

- Sujeto Activo:

De la norma transcrita se desprende que el sujeto activo, es la persona con capacidad y posibilidad de cometer la infracción de cita y de acuerdo a lo estipulado en el artículo sometido a análisis, no debe tener una condición especial previamente determinada por el legislador, es decir, no requiere necesariamente ser agente aduanero u otro auxiliar de la función pública aduanera, sino que cualquier persona que adecúe su conducta a lo establecido por la norma, es susceptible de convertirse en sujeto activo de esta infracción. Por consiguiente, no existe duda de que el señor **Fernando Rodríguez Quirós** cuenta con la condición de auxiliar de la función pública aduanera, en la modalidad de agente aduanero, siendo que incurrió en la comisión de la infracción citada anteriormente (art 242 LGA), por lo que no existe conflicto o controversia alguna, en cuanto a la determinación de dicho elemento del tipo.

- Descripción de la Conducta-Verbo Activo:



En cuanto a la conducta o acción típica, los hechos que motivan este procedimiento contra el citado agente, obedece a que transmitió los DUAs N°002-2016-003154 de fecha 12/01/2016, 002-2016-032229 de fecha 03/05/2016, 002-2016-036404 de fecha 17/05/2016 y 002-2016-050515 de fecha 06/07/2016, con errores, ocasionando un perjuicio económico, al declarar y transmitir una clasificación arancelaria que no correspondía, por un monto total de **₡3.981.949,34** (tres millones novecientos ochenta y un mil novecientos cuarenta y nueve colones con 34/100), **monto que ya fue reconocido y cancelado por el importador**; de los cuales **₡2.572.505,20** (dos millones quinientos setenta y dos mil quinientos cinco colones con 20/100), **son parte del adeudo tributario, que se determinó como perjuicio fiscal**, por el menoscabo sufrido en la tramitación de los DUAs, al realizarse una incorrecta declaración de lo inciso arancelario.

En todo caso, se debe cumplir una condición que exige el tipo y es que cada conducta realizada **con errores u omisiones** requiere que cause un **“perjuicio fiscal”**, estimándose como una disminución en la Obligación Tributaria Aduanera que legalmente corresponde, por falta de la diligencia debida del profesional. (Véase Sentencia N° 130-2015 del Tribunal Aduanero Nacional)

**Por Omisión debemos entender:** la no realización del acto esperado y legalmente exigible. La infracción por omisión se comete respecto de que tiene el deber jurídico de actuar, en este caso el agente aduanero, de realizar correctamente y sin errores la clasificación arancelaria que permita una correcta recaudación fiscal.

El Tribunal Aduanero Nacional (Sentencia Número 401-2015), ha establecido que para la aplicación de la norma citada corresponde verificar cuáles son los presupuestos básicos para su aplicación. De principio es una norma que contiene varias conductas y parte de una acción realizada que se relaciona con una obligación exigida por la normativa y para lo cual se deben cumplir con cuatro condiciones, a saber:

- 1) Que infrinja el régimen jurídico aduanero.
- 2) Que cause perjuicio mayor de \$500.
- 3) Que no sea delito.
- 4) Que no esté sancionada con suspensión del Auxiliar de la Función Pública Aduanera.

Para el primer supuesto **“acción que infringe el régimen jurídico aduanero”**; debemos tener presente que conforme al artículo 37 de la LGA, es necesaria la intervención del agente aduanero en regímenes como el que nos ocupa, y obligatoriamente la declaración aduanera que rinda será bajo fe de juramento, con lo cual toda información suministrada por esta podría tenerse como cierta



para la Aduanas (art. 33 LGA). Por ello, el numeral 86 de la LGA establece la responsabilidad de este auxiliar de suministrar la información y datos necesarios para determinar la obligación tributaria aduanera, especialmente respecto de la descripción de la mercancía y clasificación aduanera, para lo cual, según expone este precepto legal:

*“... el agente aduanero deberá tomar todas las previsiones necesarias, a fin de realizar correctamente la declaración aduanera, incluso la revisión física de las mercancías.”*

No obstante, el citado auxiliar de la función pública aduanera, declaró con errores DUAs en su clasificación arancelaria que originó un pago de la obligación tributaria aduanera y que son mayores a los \$500 pesos centroamericanos, por lo cual incurrió en una infracción del régimen jurídico aduanero, ajustando con ello su actuación a lo dispuesto en el primer elemento supra indicado.

DUA	LINEA	FECHA	CLASIFICACION ARANCELARIA DECLARADA	MONTO DE TRIBUTOS DECLARADOS	CLASIFICACION ARANCELARIA DETERMINADA	MONTO DE TRIBUTOS DETERMINADOS	TRIBUTOS DEJADOS DE PERCIBIR
002-2016-3154	1	13/01/2016	3920.10.99.00	¢2.696.499,97	3920.10.19.90	¢3.310.105,63	¢613.605,56
002-2016-32229	1	05/05/2016		¢2.721.127,56		¢3.340.339,57	¢619.212,01
002-2016-36404	1	18/05/2016		¢1.595.983,85		¢1.959.124,08	¢363.140,23
002-2016-36404	2	18/05/2016		¢1.511.819,36		¢1.856.176,47	¢344.357,12
002-2016-50515	1	07/07/2016		¢2.778.154,89		¢3.410.345,07	¢632.190,18
				¢11.303.566,03		¢13.876.090,82	¢2.572.505,20

Para el segundo supuesto **“acción que cause un perjuicio fiscal mayor de quinientos pesos centroamericanos”**, tal y como se explicó anteriormente al haber el Agente Aduanero, declarado con errores una partida arancelaria que no correspondía en los DUAs objeto de este procedimiento ocasionó, un perjuicio económico mayor a quinientos pesos centroamericanos, generando un adeudo tributario a favor del fisco. Por lo que, no existe duda de que la diferencia en el monto de los impuestos que se derivó por la incorrecta clasificación arancelaria, generó un perjuicio fiscal, ya que el monto o diferencia de impuestos no declarados es superior a los quinientos pesos centroamericanos, tal y como se anota por parte de la autoridad aduanera; adeudo tributario que fue reparado y cancelado por el importador, mediante el trámite de regularización.

DUA	LINEA	FECHA	TRIBUTOS DECLARADOS	TRIBUTOS DETERMINADOS	TRIBUTOS DEJADOS DE PERCIBIR	TIPO DE CAMBIO	TRIBUTOS DEJADOS DE PERCIBIR EN PESOS CENTROAMERICANOS
002-2016-3154	1	13/01/2016	¢2.696.499,97	¢3.310.105,63	¢613.605,56	¢541,93	\$1.132,25
002-2016-32229	1	05/05/2016	¢2.721.127,56	¢3.340.339,57	¢619.212,01	¢543,95	\$1.138,36
002-2016-36404	1	18/05/2016	¢1.595.983,85	¢1.959.124,08	¢363.140,23	¢543,21	\$668,50



002-2016-36404	2	18/05/2016	¢1.511.819,36	¢1.856.176,47	¢344.357,12	¢543,21	¢633,93
002-2016-50515	1	07/07/2016	¢2.778.154,89	¢3.410.345,07	¢632.190,18	¢554,69	¢1.139,71
			¢11.303.566,03	¢13.876.090,82	¢2.572.505,20		

El perjuicio económico se causa en el momento mismo en que el agente aduanero transmitió en forma errónea la clasificación arancelaria de las mercancías amparadas a los DUAs que declaró en el Tica; y que originaron la modificación de su obligación tributaria, al determinarse que se canceló un monto inferior al que correspondía. Y si bien, la auxiliar canceló la suma adeudada, tal acción se dio en respuesta al procedimiento de regularización realizado por la Dirección de Fiscalización.

Como tercer supuesto, “que la acción no sea constitutiva de delito”, sobre el particular, resulta claro de los hechos expuestos en conocimiento de esta Dirección General a través del expediente administrativo levantado al efecto, que la acción del Agente Aduanero, únicamente se circunscribe a lo descrito en el numeral 230 de la LGA, que conceptualiza las infracciones administrativas y tributarias aduaneras como toda acción u omisión que contravenga o vulnere las disposiciones del régimen jurídico aduanero, siendo que como se analizó supra, la actuación del agente de marras, de ser demostrada, constituye una vulneración al régimen jurídico aduanero. En síntesis, no consta en el expediente administrativo, ningún elemento del cual se pueda presumir que se está ante un delito, en virtud de lo cual se estime que el asunto deba ser trasladado a la sede penal, como autoridades competentes para la valoración respectiva, de conformidad con lo prescrito por el numeral 229 de la Ley de marras.

Como cuarto y último supuesto, se establece “que no esté sancionada con suspensión del auxiliar de la función pública aduanera”, al efecto de la revisión de 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 ajuste su conducta a lo que en ellas se dispone, resultando evidente, que los hechos del presente caso, no encuadran en los supuestos de hecho contemplados por esas normas.

Lo que sucedió en forma posterior, sea el pago del monto dejado de percibir por el importador, fue consecuencia de la acción fiscalizadora, sin embargo, el agente aduanero ya había cometido la falta. Además, el adeudo tributario aduanero reconocido y pagado a favor del Fisco, no impide que la Autoridad Aduanera dentro del plazo establecido en el artículo 234 de la Ley General de Aduanas, y procediendo conforme al debido proceso administrativo, pueda tramitar el procedimiento administrativo sancionatorio, contra el agente aduanero persona natural de cita.



Ahora bien, los DUAs supra citados y tramitados presentan una modificación de la clasificación arancelaria en la mercancía por lo que realizadas las respectivas modificaciones se generó una **diferencia** en la obligación tributaria aduanera a favor del Fisco, suma debidamente reconocida y cancelada por el importador.

- **Sobre la sanción aplicable:**

Establece la norma que la acción u omisión que vulnere el régimen jurídico aduanero con un perjuicio superior a los quinientos pesos centroamericanos, será sancionado con una multa de dos veces los tributos dejados de percibir.

Siendo que para los DUAs transmitidos por el auxiliar de la función pública aduanera, vulneró el régimen jurídico aduanero al tramitarlo con errores en la clasificación arancelaria que implicó una modificación a la obligación tributaria aduanera superior a los quinientos pesos centroamericanos tal y como se desprende del reconocimiento de la diferencia en la obligación tributaria aduanera determinada mediante el trámite de regularización; corresponde la aplicación de una multa de dos veces los tributos dejados de percibir, y que asciende a la suma de **₡5.145.010,20 (cinco millones ciento cuarenta y cinco mil diez colones con 20/100)** según se puede observar en el siguiente cuadro:

Multa del artículo 242 de la Ley General de Aduanas

DUA	LINEA	FECHA	ADEUDO FISCAL	MULTA (DOS VECES LOS TRIBUTOS DEJADOS DE PERCIBIR)
002-2016-3154	1	13/01/2016	₡613.605,56	₡1.227.211,12
002-2016-32229	1	05/05/2016	₡619.212,01	₡1.238.424,02
002-2016-36404	1	18/05/2016	₡363.140,23	₡726.280,46
002-2016-36404	2	18/05/2016	₡344.357,12	₡688.714,24
002-2016-50515	1	07/07/2016	₡632.190,18	₡1.264.380,36
			<b>₡2.572.505,20</b>	<b>₡5.145.010,20</b>

- **Sobre la rebaja de la sanción de multa (Artículo 233 LGA):**

Atendiendo a la promoción del pago voluntario realizado por parte del sujeto pasivo de la obligación tributaria y de conformidad con lo dispuesto por el artículo 233 de la Ley General de Aduanas inciso b), procede esta Dirección General a

Expediente: DN-718-2018

[www.hacienda.go.cr](http://www.hacienda.go.cr)



aplicar la respectiva rebaja de la sanción de multa, misma que procede (...) *“cuando el infractor repare su incumplimiento después de la actuación de la autoridad aduanera, pero antes de la notificación del acto de apertura del procedimiento determinativo de ajuste de la obligación tributaria, la sanción se reducirá en un cincuenta por ciento (50%). (...)”*

Revisado el expediente de marras verifica esta Dirección General el cumplimiento de las tres condiciones establecidas por dicha norma:

1- El infractor reparó su incumplimiento el día **29 de junio del 2020**, mediante un depósito bancario para cancelar la diferencia en el pago de los tributos más intereses a la fecha de cancelación (folio 23).

2- La reparación se da después de la actuación de la autoridad aduanera, realizada el día **29 de junio del 2020**.

3- La reparación se da antes de la notificación de un acto de apertura de procedimiento determinativo.

En virtud de lo anterior, corresponde a esta Dirección la aplicación de la normativa de cita, de acuerdo a la calificación legal efectuada a las infracciones tal y como se desglosa en el cuadro indicado anteriormente.

Dicho lo anterior, tenemos entonces que conforme a la normativa legal mencionada el monto que corresponde aplicar por concepto de la sanción es la suma de **¢2.572.505,20** (dos millones quinientos setenta y dos mil quinientos cinco colones con 20/100).

DUA	LINEA	FECHA	ADEUDO FISCAL	MULTA (DOS VECES LOS TRIBUTOS DEJADOS DE PERCIBIR)	MULTA APLICANDO EL REBAJO DEL 50% (ARTÍCULO 233 LGA)
002-2016-3154	1	13/01/2016	¢613.605,56	¢1.227.211,12	¢613.605,56
002-2016-32229	1	05/05/2016	¢619.212,01	¢1.238.424,02	¢619.212,01
002-2016-36404	1	18/05/2016	¢363.140,23	¢726.280,46	¢363.140,23
002-2016-36404	2	18/05/2016	¢344.357,12	¢688.714,24	¢344.357,12
002-2016-50515	1	07/07/2016	¢632.190,18	¢1.264.380,36	¢632.190,18
			<b>¢2.572.505,20</b>	<b>¢5.145.010,20</b>	<b>¢2.572.505,20</b>



--	--	--

## b) Tipicidad subjetiva:

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

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

En el caso de la culpa 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 dos aspectos: conociendo las normas estas sean vulneradas implicando “Imprudencia”: o se desconozcan los reglamentos debiendo conocerse por obligación implicando “Negligencia”.

Procede examinar si en la especie puede demostrarse que la actuación del auxiliar supone dolo o culpa en la acción sancionable, correspondiendo de seguido el análisis de responsabilidad subjetiva del infractor para determinar si ha de imputársele la conducta sancionada. Siendo oportuno señalar que mediante reforma publicada con la Ley 9069 del 28 de setiembre de 2012, el legislador incorporó el numeral 231 bis a la legislación aduanera, indica dicho artículo: “– **Elemento subjetivo en las infracciones administrativas y tributarias aduaneras:** Las infracciones administrativas y tributarias aduaneras son sancionables, incluso a título de mera negligencia en la atención del deber de cuidado que ha de observarse en el cumplimiento de las obligaciones y los deberes tributarios aduaneros. Cuando un hecho configure más de una infracción, debe aplicarse la sanción más severa.”

Con fundamento en este artículo, es procedente la aplicación de sanciones aduaneras a título de mera negligencia en atención al deber de cuidado que deben

Expediente: DN-718-2018

32



mostrar los agentes aduaneros en el ejercicio de sus labores como auxiliar de la función pública aduanera.

En tal sentido, resulta conveniente examinar si en la especie puede demostrarse que la actuación del Agente de Aduanas supone dolo o culpa.

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

Asimismo, de acuerdo a las circunstancias profesionales del mismo, es claro que conocía los deberes a que estaba sujeto y las consecuencias de su conducta, aspecto que de seguido se desarrollará ampliamente, bastando a los efectos dejar establecido que en razón de ello pudo prever el resultado en caso de no realizar la declaración de los datos correctamente.

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

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

En virtud de la relación de sujeción o supremacía especial, existe una responsabilidad concreta del auxiliar, y como consecuencia de esa relación previa administrativa es que el agente está conminado a una serie de obligaciones y deberes precisamente por ser un asesor de comercio internacional y aduanero, cogestor en la determinación y pago de las obligaciones tributarias, debiendo efectuar la declaración bajo fe de juramento, siendo que las funciones o actividades que realizan y la confianza depositada en su gestión, comportan alta responsabilidad fiscal; ante esta caracterización, para poder actuar ante el Servicio Nacional de Aduanas, los agentes aduaneros deben ser autorizados en forma previa por parte del Ministerio de Hacienda y están sometidos al cumplimiento de determinados derechos y obligaciones en relación al ejercicio de su actividad, que están debidamente delimitadas en los numerales 21 y 22 del CAUCA IV, artículo 90 del RECAUCA IV, artículos 30, 31, 32, 35 a 39 de la Ley General de Aduanas y 110 a 117 de su Reglamento.

**Expediente: DN-718-2018**

[www.hacienda.go.cr](http://www.hacienda.go.cr)



Concretamente, de conformidad con lo estipulado por el numeral 86 de la Ley General de Aduanas, según se señaló supra, 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 base en lo expuesto, tenemos que aún y cuando el señor **Fernando Rodríguez Quirós**, como profesional en la materia, tenía el conocimiento para declarar los DUAs de cita correctamente, además que los agentes aduaneros cuentan con una serie de herramientas para realizar comedidamente las declaraciones aduaneras, con base en las características propias de cada una de las mercancías, y que cuentan con la posibilidad de llevar a cabo la revisión previa prevista por el Ordenamiento Jurídico Aduanero en el numeral 84 de la Ley General de Aduanas, siendo obligación del Agente Aduanero haber cumplido con el procedimiento reglado.

Se determina una omisión al deber de cuidado en atención a los instrumentos disponibles en el ordenamiento jurídico, en tanto la incorrecta clasificación arancelaria, acarrear un perjuicio al Fisco, como consecuencia de la misma. Lo anterior, incumpliendo efectivamente de esta manera con lo establecido en la Ley General de Aduanas y su Reglamento, según los términos desarrollados a lo largo de esta resolución, razón por la cual es criterio de esta Dirección, que se está en presencia de 04 infracciones tributarias de conformidad con el artículo 242 de la Ley General de Aduanas; de la nacionalización de la mercancía amparada bajo los DUAs supra citados, por declarar una incorrecta clasificación arancelaria, vulnerando el régimen jurídico aduanero, causando un perjuicio fiscal superior a los quinientos pesos centroamericanos.

Así pues, en el presente asunto la culpa se asienta en la violación del deber de presentar los DUAs indicados correctamente, sin inexactitudes ni errores, esto es, incluyendo conforme a derecho todos los datos necesarios según lo establecido por el artículo 86 de la Ley General de Aduanas. En ese sentido, y atendiendo a las normas reglamentarias, considera esta Dirección que existen elementos suficientes para imputar en grado de presunción auxiliar de la función pública aduanera **Fernando Rodríguez Quirós**, los hechos en cuestión; sabiendo que debía tramitar la declaración aduanera sin errores ni omisiones que causaran un perjuicio fiscal.

Por todo lo anterior, es procedente continuar con el análisis de antijuridicidad, con el fin de seguir con el estudio de los elementos fundamentales, restando establecer si el hecho imputado es lesivos de un bien jurídico tutelado, sí existía permisión



alguna y finalmente, si no era así, proceder de inmediato al análisis de culpabilidad.

### **IX. Análisis de antijuridicidad:**

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

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

#### **- Antijuridicidad Formal:**

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

De conformidad con lo anterior, el artículo 231 de la Ley General de Aduanas dispone: *“Artículo 231. —Aplicación de sanciones. (...) Serán eximentes de responsabilidad, los errores materiales o de hecho sin incidencia fiscal, la fuerza mayor y el caso fortuito, en aplicación de los principios de razonabilidad y proporcionalidad...”*

Es decir, la legislación aduanera establece causas específicas, ante cuya concurrencia, se eximiría al sujeto que comete algún hecho tipificado como sanción administrativa o tributaria aduanera, de la responsabilidad que le ha sido atribuida en razón de tal hecho, siendo que la acción u omisión constituiría una acción típica, mas no antijurídica. En ese sentido, corresponde analizar cada uno de los eximentes de responsabilidad, para determinar su existencia en el caso de marras.



1. Errores materiales o de hecho sin incidencia fiscal: Los errores materiales, constituyen errores manifiestos, ostensibles, indiscutibles, aquellos que se evidencian por sí solos, sin mayores razonamientos y que se exteriorizan por su simple contemplación. Constituyen una mera equivocación elemental como: errores mecanográficos, defectos en la composición tipográfica, entre otros. En el presente asunto, se parte del incumplimiento y negligencia por parte del Auxiliar en su deber de suministrar la información y los datos necesarios para determinar la obligación tributaria aduanera de las mercancías nacionalizadas, estando obligado a ello en virtud de los deberes y responsabilidades que el ordenamiento jurídico les impone a los agentes aduaneros.

2. Fuerza mayor y caso fortuito: No existen en el expediente levantado al efecto, elemento alguno que permita atribuir la causa de la conducta a fuerza mayor como eximente, entendiéndose tal como un evento o acontecimiento que no haya podido preverse o que, siendo previsto no ha podido resistirse; como tampoco hay evidencia de caso fortuito, o evento que, a pesar de que se pudo prever, no se podía evitar, aunque el auxiliar haya ejecutado un hecho con la debida cautela. En todo caso, cuenta el Auxiliar con las suficientes garantías procesales para presentar las pruebas pertinentes que permitan atribuir en forma inconcusa a tales circunstancias, la consecución de los hechos que le son atribuibles.

En relación con el presente caso, no se dan en la especie causas eximentes de responsabilidad, tal y como lo señala el Tribunal Aduanero Nacional en la sentencia número 287-2015 del 27 de agosto de 2015: *“(...) aquellas circunstancias que permiten que el recurrente no sea sancionado con la multa creada por la ley, sin perjuicio que el hecho constitutivo de la infracción tributaria aduanera se encuentre acreditado, por no existir alguna circunstancia eximente de responsabilidad de las contenidas en el artículo 231 de la LGA, que excluye la culpabilidad en caso de estar frente a errores materiales sin incidencia fiscal.”*

- Antijuridicidad material:

Un aspecto delimitador de la potestad sancionatoria administrativa, que debe ser considerado previo a la imputación de un hecho al administrado, es si se dio la lesión o vulneración de un bien jurídico tutelado por el ordenamiento, en razón de 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 incumplió con su deber de clasificar correctamente y arancelariamente, para determinar adecuadamente la obligación tributaria



aduanera, y que va estrechamente ligada con la partida arancelaria de las mercancías y con el deber de cuidado, como profesional en materia aduanera (diligencia), cuya 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 para determinar la obligación tributaria aduanera, provocando que con los errores cometidos a la hora de clasificar arancelariamente se cancelara un monto menor al que corresponde por concepto de impuestos, lo cual es total, única y exclusiva responsabilidad del agente aduanero.

De esta forma, en el caso fáctico que nos ocupa, se evidencia que por la acción oportuna de la Administración, se advierten los errores cometidos por el Agente Aduanero a la hora de declarar las mercancías, y queda ratificado con el pago voluntario que realizó el importador; 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.

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

Por consiguiente, en aplicación de lo antes indicado, la multa correspondiente a los DUAs citados, es como se desglosa:

MULTA		<i><u>MULTA APLICANDO EL REBAJO DEL 50% (ARTÍCULO 233 LGA)</u></i>
Artículo 242 LGA	₡5.145.010,20	₡2.572.505,20

Asimismo, es importante recordar que todo auxiliar de la función pública aduanera desde el momento en que es autorizado por el Ministerio de Hacienda para fungir como tal, es conocedor de sus deberes, obligaciones y responsabilidades para con la Autoridad Aduanera, por lo que debido a los incumplimientos dictaminados en la presente resolución, el Auxiliar de la Función Pública Aduanera, señor **Fernando Rodríguez Quirós**, se hace acreedor de una



multa de **₡2.572.505,20** (dos millones quinientos setenta y dos mil quinientos cinco colones con 20/100).

#### X. Sobre la culpabilidad:

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

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

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

De conformidad con los artículos 33, 35 literal a) y 86 de la Ley General de Aduanas se colige claramente que uno de los requisitos fundamentales que se exige al Auxiliar de la Función Pública Aduanera en la categoría de Agente Aduanero, es que debe ser profesional; como profesional debe haber obtenido un título académico, incorporarse a un Colegio Profesional y posteriormente ser autorizada como auxiliar de la función pública aduanera por parte del Ministerio de Hacienda, el cual exige a parte de un título profesional una experiencia mínima de dos años como Agente Aduanero. Para actuar como profesional en materia Aduanera, debe tener conocimientos suficientes de la materia que rige su función, estando de hecho obligado a conocer y aplicar estrictamente las disposiciones



normativas aduaneras vigentes, sean emitidas por Ley, Reglamentos o disposiciones administrativas, no pudiendo por ende, alegar que el incumplimiento a los procedimientos y obligaciones se debe al desconocimiento de tales normas.

Al respecto nótese, que el Agente Aduanero como auxiliar de la función pública aduanera se le exige cumplir con el deber de actuar en forma personal, diligente y con estricto apego al régimen jurídico aduanero, rendir la declaración aduanera bajo fe de juramento, lo que le implica la responsabilidad de suministrar la información y los datos necesarios correctos, para determinar la obligación tributaria aduanera sobre todo en materia que es de su conocimiento como es la descripción de la mercancía, 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, debiendo asumir la responsabilidad por cualquier diferencia en los datos transmitidos a la autoridad aduanera. (Artículo 30 incisos d, e, g y h LGA).

En virtud de lo anterior, la ley le exige al agente aduanero que debe tomar todas las previsiones necesarias, a fin de realizar correctamente la declaración aduanera; y que en caso de desconocimiento, puede hacer uso de los procedimientos que la misma Ley General de Aduanas le proporciona, por ejemplo, para verificar las características de la mercancías el agente aduanero puede realizar un examen previo, contemplado en el artículo 84 de la Ley General de Aduanas, así como el 251 del RLGA, para asegurar la naturaleza de las mercancías y que realizan una correcta declaración de estas y si bien, el efectuar dicho examen no es una obligación de estos auxiliares, constituye un instrumento aprobado por la normativa aduanera para facilitar la declaración del DUA, sin errores de la mercancía; mecanismo que al encontrarse en un cuerpo normativo vigente y de estricta aplicación, resulta de ineludible conocimiento del Auxiliar.

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

De los requisitos, obligaciones y deberes que se exigen al Agente Aduanero según puede determinarse de lo anteriormente expuesto, esta como primordial la de actuar con la debida diligencia, por lo que la falta de la misma puede calificarse como negligencia profesional, que es aquella en la que el sujeto activo pese a ostentar un título que le reconoce su capacidad técnica para el ejercicio de la actividad que desarrolla, contradice con su actuación aquella presunta competencia, ya sea porque en su origen no adquiere los conocimientos precisos, ya por una indebida o poca actualización en la materia de la cual es un



Profesional, ya por una dejación inexcusable de los presupuestos de la actuación diligente que se le exige de su profesión, que origina que el profesional se conduzca a una situación de ineptitud manifiesta con especial transgresión de deberes técnicos que solo al profesional competen y que convierten la acción u omisión del profesional en negligencia profesional, que podemos resumir al decir que por **negligencia profesional entendemos la falta de diligencia exigible al profesional en el desempeño de su actividad.**

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

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

Resumiendo, entre las formas de culpa, tenemos el incumplimiento de un deber (negligencia), y dentro de la normativa aduanera, existe una disposición en materia sancionatoria acerca del elemento subjetivo en las infracciones administrativas y tributarias aduaneras, al señalar el artículo 231 bis de la Ley General de Aduanas.

En este sentido el legislador consideró que bastaba que el auxiliar de la función pública aduanero infringiera o incurriera en la mera negligencia para tener por conformado el elemento subjetivo; hablamos entonces de la más mínima desatención al deber de cuidado o diligencia en que incurra el auxiliar, desatención atribuible tanto por una conducta omisiva como activa, para tener por configurada la existencia del señalado elemento subjetivo.

En síntesis, el Agente de cita incumplió con su deber de actuar en forma diligente, cuidadosa y con estricto apego al régimen jurídico aduanero, dado que declaró con errores las partidas arancelarias en el Documento Único Aduanero e indicado en la presente resolución y tramitado por el mismo, ocasionado un pago de tributos aduaneros menor al que correspondía efectuar en justicia tributaria; dado



que debió haber cancelado el monto correcto de los tributos aduaneros desde el momento mismo en que realizó la autodeterminación de la obligación tributaria aduanera, por lo que se considera que con dicha acción vulneró el régimen jurídico aduanero, causando un perjuicio fiscal y directo a las arcas del Estado, al darse una violación al bien jurídico tutelado que es la Hacienda Pública, bien jurídico protegido, para que el Estado cumpla con sus funciones y servicios, existiendo una vulneración al bien jurídico tutelado como es la Hacienda Pública, al haber dejado de ingresar dentro del plazo legal establecido el impuesto que correspondía, que es lo que hace que la acción sea antijurídica, pues afectó el bien jurídico tutelado que es la recaudación, al no realizar la determinación de la obligación tributaria correctamente, incurriendo en la infracción tipificada y sancionada en el numeral 242 de la Ley General de Aduanas.

XI. Finalmente, se le informa al auxiliar de la función pública que deberá realizar el pago correspondiente mediante depósito en la cuenta número 001-242476-2 del Banco de Costa Rica a nombre del Ministerio de Hacienda Tesorería Nacional, cédula jurídica 2-100-04200535, con número de IBAN **CR63015201001024247624**; o en su defecto mediante entero a favor de gobierno. El comprobante de pago deberá indicar el nombre del auxiliar de la función pública aduanera que realiza el pago, así como el número de expediente. Igualmente deberá remitir una copia del comprobante de pago a esta Dirección en forma personal, o bien vía correo electrónico a la dirección electrónica: [dirfiscaliza@hacienda.go.cr](mailto:dirfiscaliza@hacienda.go.cr). Caso contrario, de comprobarse el incumplimiento del auxiliar objeto del presente procedimiento sancionatorio de multa, se encontraría esta Dirección General facultada para proceder con la inhabilitación del auxiliar en los términos del artículo 29 de la Ley General de Aduanas y 67 del Reglamento al Código Aduanero Uniforme Centroamericano la multa anteriormente indicada devengará intereses, los cuales se computarán a partir de los tres días siguientes a la firmeza del acto final del presente procedimiento, conforme la tasa establecida en el artículo 61 de la citada Ley.

### POR TANTO

Con fundamento en las anotadas consideraciones, de hecho y de derecho, esta Dirección General resuelve. **PRIMERO:** Dictar **Acto Final** del Procedimiento Administrativo Sancionatorio contra el Auxiliar de la Función Pública Aduanera, Agente Aduanero **Fernando Rodríguez Quirós** cédula de identidad número 301901164, quien tramitó la nacionalización de las mercancía descritas como “*Lámina plástica*” mediante el DÚAs números: **002-2016-003154** de fecha 12/01/2016, **002-2016-032229** de fecha 03/05/2016, **002-2016-036404** de fecha 17/05/2016 y **002-2016-050515** de fecha 06/07/2016, con diferencias entre los impuestos declarados-cancelados y los determinados en razón de una indebida clasificación arancelaria, vulnerando el régimen jurídico aduanero, según se detalla en el siguiente cuadro:



DUA	Descripción de la Mercancía	Clasificación arancelaria declarada	Clasificación arancelaria determinada
002-2016-003154	LLDPE Stretch Film Hand Roll "(Película Estirable de LLDPE (Rollo De Mano))"	3920.10.99.00	3920.10.19.90
002-2016-032229			
002-2016-036404			
002-2016-050515			

**SEGUNDO:** Debido a lo anterior, se generó un ajuste en la obligación tributaria por la suma total **¢2.572.505,10** (dos millones quinientos setenta y dos mil quinientos cinco colones con 10/100), como se indica a continuación:

DUA	LINEA	FECHA DE ACEPTACIÓN	TRIBUTOS DECLARADOS	TRIBUTOS DETERMINADOS	TRIBUTOS DEJADOS DE PERCIBIR
002-2016-3154	1	13/01/2016	¢2.696.499,97	¢3.310.105,63	¢613.605,56
002-2016-32229	1	05/05/2016	¢2.721.127,56	¢3.340.339,57	¢619.212,01
002-2016-36404	1	18/05/2016	¢1.595.983,85	¢1.959.124,08	¢363.140,23
002-2016-36404	2	18/05/2016	¢1.511.819,36	¢1.856.176,47	¢344.357,12
002-2016-50515	1	07/07/2016	¢2.778.154,89	¢3.410.345,07	¢632.190,18
			¢11.303.566,03	¢13.876.090,82	<b>¢2.572.505,20</b>

**TERCERO:** Notificar al agente aduanero de marras que se hace acreedor de la multa por un monto de **¢2.572.505,10 (dos millones quinientos setenta y dos mil quinientos cinco colones con 20/100)**, con la aplicación de la rebaja del 50 % de acuerdo al artículo 233 inciso b) de la misma Ley y de conformidad con el siguiente desglose:

DUA	LINEA	FECHA DE ACEPTACIÓN	TRIBUTOS DECLARADOS	TRIBUTOS DETERMINADOS	TRIBUTOS DEJADOS DE PERCIBIR	MULTA QUE CORRESPONDE A DOS VECES LOS TRIBUTOS DEJADOS DE PERCIBIR	MULTA CON REBAJA DEL 50% SEGÚN EL 233 INCISO B) LGA
002-2016-3154	1	13/01/2016	¢2.696.499,97	¢3.310.105,63	¢613.605,56	¢1.227.211,12	¢613.605,56
002-2016-32229	1	05/05/2016	¢2.721.127,56	¢3.340.339,57	¢619.212,01	¢1.238.424,02	¢619.212,01
002-2016-36404	1	18/05/2016	¢1.595.983,85	¢1.959.124,08	¢363.140,23	¢726.280,46	¢363.140,23



002-2016-36404	2	18/05/2016	¢1.511.819,36	¢1.856.176,47	¢344.357,12	¢688.714,24	¢344.357,12
002-2016-50515	1	07/07/2016	¢2.778.154,89	¢3.410.345,07	¢632.190,18	¢1.264.380,36	¢632.190,18
			¢11.303.566,03	¢13.876.090,82	¢2.572.505,20	¢5.145.010,20	¢2.572.505,20

**CUARTO:** Informar al auxiliar de la función pública aduanera que la multa anteriormente indicada devengará intereses, los cuales se computarán a partir de los tres días siguientes a la firmeza del acto final del presente procedimiento, conforme lo establecido en el artículo 61 de la citada ley. **QUINTO:** Informar al auxiliar de la función pública aduanera, que de estar anuente con lo comunicado mediante este acto administrativo, deberá 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 defecto mediante entero a favor de gobierno. El comprobante de pago deberá indicar al menos el nombre del Auxiliar del Función Pública Aduanera que realiza el pago, así como el **número de expediente DN-718-2018**. 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](mailto:dirfiscaliza@hacienda.go.cr) **SEXTO:** 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 Fiscalización de la Dirección General de Aduanas, sita en 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. Es todo. **Notifíquese:** al auxiliar de la función pública aduanera **Fernando Rodríguez Quirós** cédula de identidad número 301901164.

Juan Carlos Gómez Sánchez  
DIRECTOR GENERAL DE ADUANAS

Elaborado por: Nazick Mendoza Solís, Abogada Dirección de Fiscalización