



MH-DGA-RES-0945-2025

DIRECCION GENERAL DE ADUANAS. San José, a las once horas quince minutos del día veinticuatro de junio de dos mil veinticinco.

Esta Dirección General de Aduanas procede a dictar acto final de Procedimiento Administrativo Sancionatorio contra el auxiliar de la función pública aduanera en la categoría de agente aduanero **DOUGLAS CARVAJAL BEJARANO**, cédula de identidad número **104330811** agente aduanero independiente, tendiente a la investigación de la comisión de una infracción tributarias aduaneras de conformidad con el artículo 242 de la Ley General de Aduanas, derivada de la nacionalización de la mercancía amparada al Documento Únicos Aduaneros: **005-2017-305266** de fecha **30/06/2017**, tramitado ante la Aduana Santamaría.

RESULTANDO

I. Que el agente aduanero **DOUGLAS CARVAJAL BEJARANO**, cédula de identidad número **104330811**, tramitó ante la Aduana Santamaría el Documento Único Aduanero: **005-2017-305266** de fecha **30/06/2017**. mediante la cual se importaron las mercancías declaradas como "*Sangría Prisma*", tramitada ante la Aduana Santamaría, presuntamente con una incorrecta clasificación arancelaria, generando una diferencia de tributos dejados de percibir por el Estado en la tramitación de la nacionalización de las mercancías. (folios: 01-92)

II. Con informe final **DF-FE-AE-INF-056-2020** (expediente **DF-FE-AE-EXP-118-2020**) de fecha **10** de noviembre de 2020, el Departamento de Fiscalización Externa de la Dirección de Fiscalización, notifica el resultado final del estudio efectuado de las mercancías importadas por Roberto Selva Sánchez cédula de identidad **800590255**, cuyo objetivo era determinar la correcta clasificación de la mercancía denominada "**Sangría Prisma marca Don Tego**" declarado en la partida arancelaria **2205.10.00.00.10**, cuantificar el monto de impuestos dejados de percibir por el Estado, ante presuntas inconsistencias en la clasificación arancelaria declarada para la citada mercancía, por lo que se realizó la verificación posterior de (1) un Documento Único Aduanero, tramitado en la Aduana Santamaría. Así como verificar el cumplimiento de los deberes materiales y formales estipulados en la Ley General de Aduanas y su Reglamento. (folios: 54-63)

III. - Producto del estudio efectuado y consignado en el Informe **DF-FE-AE-INF-056-2020** (expediente **DF-FE-AE-EXP-118-2020**), se detectó una incorrecta clasificación arancelaria declarada para las mercancías, con lo que se generó una diferencia en el pago de la obligación tributaria aduanera por la suma de **¢2.199.137,26** (dos millones ciento noventa y nueve mil ciento treinta y siete



colones con 26/100), tal y como se desglosa a continuación en el siguiente cuadro:

**Partida declarada por el agente aduanero
y partidas determinadas por la Dirección de Fiscalización,
así como el tipo de cambio vigente a la fecha de aceptación
para los DUAs tramitados por el agente aduanero
DOUGLAS CARVAJAL BEJARANO**

DUA	LI N E A	IMPUESTOS DEJADOS DE PERCIBIR	Descripción según factura	Partida Declarada	Partida Determinada	Tributos dejados de percibir en pesos centroameri canos	FECHA ACEPTACI ON Y TIPO DE CAMBIO
005-2017-305226	1	¢1.470.546,43	-Sangría Prisma marca Don Tego 10x1 LT Volumen 7%	2205.00.00.0 0.10	2206.00.00.00.9 1	\$2.535.99	30/06/2017 T.C 579.87
005-2017-305226	2	¢726.590,83	Sangría Prisma marca Don Tego 8x1.5 LT Volumen 7%	2205.10.00.0 0.10	2206.00.00.00.9 1	\$1.254.10	30/06/2017 T.C 579.87
TOTAL		¢2.199.137,26					

IV – Con respecto a la clasificación arancelaria, el siguiente cuadro muestra el monto desglosado de acuerdo a los impuestos y tarifas según partida arancelaria y valor que se determina correcto por el Órgano Fiscalizador, en contraposición al declarado por el agente aduanero:

Tasas de Impuestos según cambios de clasificación arancelaria			
Clasificación Declarada	Tasas	Clasificación Determinada	Tasas
2205.00.00.00.10	14% DAI, SC10%, Ley 6946 1%, y 13% Impuesto de Ventas	2206.00.00.00.91	14% DAI, SC 10%, Ley 6946 1% y 13% Impuesto de Ventas
	Imp. IFAM Ley de Licores 0%		Imp. IFAM Ley de Licores 10%
	Imp. Inder- AValorem 0%		Imp. Inder-AValorem 8%
	Imp. Específico Inder Ley 9306 ¢0.223		Imp. Específico Inder Ley 9306 0%
	Imp. Especifico Licores Ley 7972 ¢3.230		Imp. Especifico Licores Ley 7972 ¢3.230
	Margen al Valor Agregado M/G 60%		Margen al Valor Agregado M/G 60%

Para efectos de determinar el monto de los impuestos dejados de percibir por el Fisco, la Dirección de Fiscalización, procedió a realizar el ajuste correspondiente



a un (O1) DUA, donde se descubrieron inconsistencias en la clasificación arancelaria, por lo que al realizarse el ajuste en el DUA tramitado por DOUGLAS CARVAJAL BEJARANO, se generó una diferencia de tributos aduaneros, a favor del fisco por el monto de ₡2.199.137,26 (dos millones ciento **noventa y nueve mil ciento treinta y siete colones con 26/100**), tal y como se desglosa en el cuadro I del resultado III.

IV. Que de conformidad con los artículos 55 bis, 536 bis y 536 ter del Reglamento a la Ley General de Aduanas (en adelante RLGA), mediante oficios: **1) DF-FE-AE-484-2020** de fecha 12 de noviembre de 2020, notificado el 12 de noviembre de 2020, al señor **ROBERTO JOSÉ SELVA SÁNCHEZ** y **2) DF-FE-AE-485-2020** de fecha 12 de noviembre de 2020, notificado el 12 de noviembre de 2020 al agente aduanero señor Douglas Carvajal Bejarano, **se convocaron** a una audiencia oral y privada de regularización, para comunicarles los resultados obtenidos en las actuaciones fiscalizadoras. Dichas audiencias fueron programadas para el jueves 25 de noviembre de 2020. (folios: 66-75)

En la audiencia a la cual se apersonaron las partes citadas, se les informa que se detectó una incorrecta clasificación arancelaria para las mercancías amparadas al DUA 005-2017-305266 donde la Dirección de Fiscalización con fundamento en el estudio efectuado, indicó que correspondía una reclasificación arancelaria, conforme consta en las columnas 6 y 7 del cuadro 1 (resultando III (1)), y de lo cual se ahondará más adelante. (folios: 54-62)

V. Que de acuerdo con **Acta de Propuesta de Regularización N°211-2020, de fecha 25 de noviembre de 2020, la autoridad aduanera, pone** en conocimiento de los sujetos pasivos de la obligación tributaria aduanera, los hallazgos encontrados en el estudio realizado al DUA **005-2017-305266 de fecha 30/06/2017**, transmitido por el agente aduanero **DOUGLAS CARVAJAL BEJARANO**, solicitando el sujeto pasivo, plazo para aceptar o rechazar la propuesta hasta el 16 de diciembre de 2020. (folios: 76-83)

VI. Que mediante correo electrónico de fecha 15 de diciembre de 2020, el sujeto pasivo remite correo electrónico, indicando que procede a la cancelación de la suma de ₡3.160.669,37, de los cuales ₡2.199.137,26 corresponde a los tributos dejados de percibir y la suma de ₡961.532,11 a los intereses al día 15/12/2020; monto que cubre los tributos dejados de percibir por el DUA que es objeto del presente procedimiento. Dicha suma de dinero fue consultada a la Unidad de Control de Ingresos de la Tesorería Nacional, departamento que confirma la acreditación del monto depositado por el señor Selva a la Tesorería Nacional del Ministerio de Hacienda. folio: 86)



VII. Que mediante resolución **RES-DN-154-2021** de fecha **veintiocho de junio de dos mil veintiuno**, se inició procedimiento administrativo sancionatorio contra el Agente Aduanero **DOUGLAS CARVAJAL BEJARANO** portador de la cédula de identidad **104330811**, por la **comisión** de la infracción administrativa sancionable con una multa de dos veces los tributos dejados de percibir, tipificada en el artículo 242 de la Ley General de Aduanas, la cual le fue debidamente notificada el día **30/06/2021** (Folios **0095-0116**).

VIII. Que de conformidad con el principio constitucional de derecho a la defensa se le dio al interesado la oportunidad procesal para que presentara los correspondientes alegatos y pruebas pertinentes en descargo de los hechos señalados.

IX. Que la Ley General de Aduanas fue reformada mediante Ley 10271 del 22 de junio del 2022, publicada en el diario oficial La Gaceta N° 121 del veintinueve de junio de dos mil veintidós, y vigente desde ese día. Dentro de dicha reforma, el Transitorio IV indica lo siguiente:

“TRANSITORIO IV.- Los despachos, procedimientos, plazos y las demás formalidades aduaneras, iniciados antes de la entrada en vigencia de esta ley, se concluirán de acuerdo con las disposiciones vigentes en el momento de iniciarlos.”

Por lo anterior, se dicta el presente acto final, de conformidad con la Ley General de Aduanas, vigente al momento del dictado y notificación del acto de inicio.

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

CONSIDERANDO

I. Competencia y Régimen Legal Aplicable: Se tramita el presente procedimiento administrativo sancionatorio de conformidad con los artículos 6, 8, 9 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA IV), 223 literal C) del Reglamento del Código Aduanero Centroamericano (RECAUCA IV), 1, 5, 6 inciso c), 11, 22, 23, 24, 24 bis, 28, 29, 33, 36, 53 a 55, 57, 58, 59, 62, 63, 86, 102, 230 siguientes y concordantes, 242 de la Ley General de Aduanas, 21, 21 bis 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 resolución homónima **RES-DGA-302-2011** del 2 de noviembre del 2011, publicada a través del Diario Oficial La Gaceta N° 234 del 6 de diciembre de 2011 y la Ley N° 7346, Decreto No. 30712 y sus modificaciones,



sobre las Reglas Generales para la interpretación del Sistema Arancelario Centroamericano, esta Dirección se encuentra facultada por continuar el presente procedimiento administrativo. Conforme artículo 242 de la Ley General de Aduanas No 7557 del 20 de octubre de 1995, publicada en La Gaceta No 212 de 08 de noviembre de 1995 y sus reformas. Reglamento ley General de Aduanas, Título II Decreto Ejecutivo N° 34475 de 4 de abril de 2008, sus reformas y modificaciones. Asimismo, en aplicación del **artículo 231 de la Ley General de Aduanas**, la aplicación de las sanciones se hará conforme a las leyes vigentes en la época de su comisión. Si con posterioridad a la comisión de un hecho punible se promulga una nueva ley, aquel se regirá por la que sea más favorable al infractor, en el caso particular que se juzgue.

II. Sobre la imposición de 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 y obligaciones, que le impone el ordenamiento jurídico.

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

IV.- SOBRE LAS POSIBLES NULIDADES DEL PROCEDIMIENTO:

Que el Agente Aduanero **DOUGLAS CARVAJAL BEJARANO** portador de la cédula de identidad **104330811**, no presentó formal y expresamente escrito de alegatos contra el Acto de Inicio del procedimiento administrativo sancionatorio, no obstante lo anterior, procede esta autoridad aduanera de oficio a hacer un análisis sobre la posible existencia de nulidades en el Acto de Inicio del presente procedimiento sancionatorio.

En cuanto a este punto, esta aduana no encuentra falta o defecto de algún requisito del acto administrativo que constituya un vicio según los parámetros estipulados en el numeral 158 de la Ley General de la Administración Pública, siendo por el contrario sustancialmente conforme con el ordenamiento jurídico.

Es menester recordar que la validez o conformidad del acto administrativo con el ordenamiento jurídico depende del cumplimiento de sus elementos esenciales (motivo contenido y fin) los cuales deben concurrir simultáneamente en la forma prevista por la normativa para que el acto sea perfecto, válido y eficaz.}

Respecto a los elementos del acto administrativo efectivamente tenemos:



Motivo: Es el presupuesto o antecedente normativo que faculta a la Administración para la emisión del acto. No debe confundirse con la motivación que significa indicar las razones, los elementos, los estudios, los dictámenes o informes técnicos, las muestras o los exámenes del laboratorio que posea la Administración y que justifiquen ya sea la apertura o el dictado del Acto Final del procedimiento, en este caso el motivo se sustenta en el procedimiento de regularización efectuado en el control posterior, y el pago del ajuste de la obligación tributaria aduanera debido a que al tramitar las mercancías amparada a las líneas 1 y 2 del DUA 005-2017-305266 de fecha 30/06/2017, mediante la cual se importaron las mercancías declaradas como “Sangría Prisma marca Don Tego”, de forma errónea en la clasificación arancelaria 2205.10.00.00.10, siendo lo correcto la clasificación arancelaria 2206.00.00.00.91 por tratarse de un Vermut de uvas frescas preparados con plantas o sustancias aromáticas tramitado ante la Aduana Santamaría.

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

Fin: Se relaciona con lo que pretende la norma conseguir con la sanción. En este caso es la intención del legislador al facultar a la autoridad aduanera para imponer sanciones como lo es la represión de las conductas ilícitas, expresamente relacionadas y concordadas con lo establecido en el artículo 6 de la Ley General de Aduanas.

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

Así las cosas, es oportuno señalar que la resolución RES-DN-154-2021 de fecha veintiocho de junio de dos mil veintiuno, cumple a cabalidad con los elementos



esenciales del acto administrativo ya que se ha dado una clara motivación y análisis de los hechos que generaron el dictado del acto de inicio del procedimiento administrativo sancionatorio, mediante la resolución mencionada.

V. Objeto de la Litis: Determinar si el auxiliar de la función pública aduanera **DOUGLAS CARVAJAL BEJARANO** como agente aduanero incurrió en *una infracción tributaria aduanera* tipificada en el artículo 242 de la LGA, al tramitar las mercancías amparada a las líneas 1 y 2 del DUA **005-2017-305266** de fecha **30/06/2017**, mediante la cual se importaron las mercancías declaradas como “Sangría Prisma marca Don Tego”, de forma errónea en la clasificación arancelaria 2205.10.00.00.10, siendo lo correcto la clasificación arancelaria 2206.00.00.00.91 por tratarse de un Vermut de uvas frescas preparados con plantas o sustancias aromáticas tramitado ante la Aduana Santamaría.

Por lo anteriormente señalado podría el agente aduanero constituirse en acreedor de una multa de dos veces los tributos dejados de percibir, según la normativa aplicada en la especie, al determinarse un adeudo de **¢2.199.137,26** (dos millones ciento noventa y nueve mil ciento treinta y siete colones con 26/100) por transmitir el DUA antes citado, con una incorrecta clasificación arancelaria, vulnerando el régimen jurídico aduanero, causando un perjuicio fiscal superior los quinientos pesos centroamericanos, pudiendo ser acreedor de la sanción tipificada en el artículo 242 de la Ley General de Aduanas.

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

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

Entre los principios constitucionales del Derecho Penal aplicables al Derecho Administrativo Sancionador se encuentran el de legalidad (artículo 11 y 39 de la Constitución Política) o nullum crimen, nulla poena sine lege, principio que determina la conocida reserva de ley en materia sancionatoria, según la cual únicamente en virtud de la ley se puede afectar la esfera jurídica de los



administrados, creando sanciones o infracciones; el de tipicidad, derivado directamente del anterior, el cual requiere que las infracciones administrativas y las sanciones correspondientes se encuentren claramente definidas por la ley.

VII. Sobre El Fondo Del Asunto, Análisis del tipo infraccional y principios aplicables:

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

Se desprende del estudio efectuado por la Dirección de Fiscalización así como del inicio del procedimiento administrativa sancionador, que el responsable, como auxiliar de la función pública aduanera es el agente aduanero **DOUGLAS CARVAJAL BEJARANO**, quién como consta en el Sistema de Tecnología de Información para el Control Aduanero (TICA) y en el Departamento de Estadística y Registros de la Dirección General de Aduanas, se encuentra autorizado y activo para operar como auxiliar de la función pública aduanera en la categoría de agente aduanero; por lo que procede esta Dirección a verificar si la conducta descrita se ajusta dentro del tipo infraccional que se le imputaría en este procedimiento, contenida en el artículo 242 de la Ley General de Aduanas.

Sobre la figura del agente aduanero, el artículo 33 de la Ley General de Aduanas, lo conceptualiza como el profesional auxiliar de la función pública aduanera, autorizado por el Ministerio de Hacienda para actuar en su carácter de persona natural, con las condiciones y requisitos establecidos en el CAUCA y en la LGA, en la presentación habitual de servicios a terceros, en los trámites, los regímenes y las operaciones aduaneras.

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

Una de estas obligaciones es la dispuesta en el numeral 35 inciso a) de la Ley General de Aduanas, que señala como una de las obligaciones específicas de estos auxiliares, el actuar personalmente en las actividades propias de su función



y representar a su mandante, en forma diligente, y con estricto apego al régimen jurídico aduanero.

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

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

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

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

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

Así mismo el artículo 33 de la Ley General de Aduanas nos explica el concepto de agente aduanero:



“Artículo 33.– Concepto. El agente aduanero es el profesional auxiliar de la función pública aduanera autorizado por la Dirección General de Aduanas para actuar, en su carácter de persona natural, con las condiciones y los requisitos establecidos en el Código Aduanero Uniforme Centroamericano y en esta ley, en la presentación habitual de servicios a terceros, en los trámites, los regímenes y las operaciones aduaneras.

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

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

Se reitera lo anteriormente expuesto con lo referido en el artículo 86 de la Ley General de Aduanas que dispone lo siguiente:

“Con la Declaración Aduanera se expresa libre y voluntariamente el régimen, al cual van a ser sometidas las mercancías y se aceptan las obligaciones que el régimen impone. Para todos los efectos legales, la declaración aduanera efectuada por un agente aduanero se entenderá realizada bajo la fe del juramento. **El Agente Aduanero será responsable de suministrar la información y los datos necesarios para determinar la obligación tributaria aduanera, especialmente respecto de la descripción de la mercancía, su clasificación arancelaria, el valor aduanero de las mercancías, la cantidad, los tributos aplicables, cumplimiento de las regulaciones, arancelarias y no arancelarias que rigen para las mercancías, de conformidad con lo previsto en esta Ley, en otras leyes, y en las disposiciones aplicables.**”

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



Tal responsabilidad se encuentra claramente establecida en la legislación aduanera, como se puede observar en el artículo 33 de cita, que dispone que el agente aduanero será el representante legal de su mandante para las actuaciones y notificaciones del despacho aduanero y los actos que deriven de él, por lo que a su vez será civilmente responsable ante su mandante por las lesiones patrimoniales que surjan como consecuencia del cumplimiento de su mandato, lo cual es concordante con los artículos 28 y 36 de la Ley General de Aduanas que señala la existencia de responsabilidad solidaria con el declarante por el pago de las obligaciones tributarias aduaneras derivadas de los trámites, regímenes u operaciones en que intervenga, así como el pago de las diferencias, los intereses, las multas, los recargos y los ajustes correspondientes.

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

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

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

No obstante, como se extrae del análisis emitido por el Laboratorio Aduanero antes citado, así como del informe final rendido por el Departamento de Denuncias y Operativos Especiales, el auxiliar de la función pública aduanera, clasificó las mercancías en un inciso arancelario que no contemplaba especificaciones propias de la mercancía importada, debiendo realizarse un cambio en dicho dato, para aplicar la clasificación arancelaria correcta; siendo que al estar el inciso declarado y el inciso determinado tasados por distintos porcentajes de impuestos, se generó una diferencia de tributos que conllevó a la existencia de un perjuicio fiscal por un



monto superior a los quinientos pesos centroamericanos por DUA, haciendo tal acción subsumible en el artículo 242 de la Ley General de Aduanas.

Lo anterior se debió a que, el auxiliar de la función pública aduanera Méndez Rodríguez, no ejerció el deber de cuidado que debe observar como Profesional, al realizar la declaración de la mercancía, siendo posible observar su autoría en el hecho, en razón de haber este ingresado su clave de acceso para dicho trámite, lo cual generó que se consignara en la declaración aduanera, el nombre del auxiliar aquí indicado. (arts. 105 y 106 de la LGA) Obsérvese claramente la responsabilidad del agente aduanero, de conformidad con lo señalado en el artículo 106 de la Ley General de Aduanas que a la letra dice:

ARTICULO 106.- Prueba de los actos realizados en sistemas informáticos. Los datos y registros recibidos y anotados en el sistema informático, constituirán prueba de que el auxiliar de la función pública aduanera realizó los actos que le corresponden y que el contenido de esos actos y registros fue suministrado por este, al usar la clave de acceso confidencial o firma electrónica. Los funcionarios o las autoridades que intervengan en la operación del sistema, serán responsables de sus actos y de los datos que suministren, según las formalidades requeridas y dentro del límite de sus atribuciones, actos que constituirán instrumentos públicos y, como tales, se tendrán por auténticos. Cualquier información transmitida electrónicamente por medio de un sistema informático autorizado por la Dirección General de Aduanas, será admisible en los procedimientos administrativos y judiciales como evidencia de que tal información fue transmitida (...). El subrayado no es del original.

Es importante destacar que los procedimientos efectuados tanto por el Departamento de Denuncias como por el Laboratorio Aduanero y de Estudios Especiales, conllevaron a determinar la citada irregularidad en el trámite de nacionalización de las mercancías amparadas a las declaraciones aduaneras de estudio; cuentan con un asidero normativo que respalda la legalidad de tales actuaciones, validando y haciendo fehacientes los resultados obtenidos a raíz de tales procedimientos. Ejemplo de ello, es el procedimiento llevado a cabo por la Dirección de Fiscalización, que aunado a las facultades que le confieren los numerales 22 al 24, 26, 28 y 28 bis de la Ley General de Aduanas, se encuentra lo dispuesto en el artículo 102 de la Ley General de Aduanas, que clara y específicamente indica:

ARTICULO 102.- Revisión a posteriori del despacho. La autoridad aduanera podrá revisar, mediante el ejercicio de controles a posteriori o permanentes, la determinación de la obligación tributaria aduanera y el cumplimiento de las demás normas que regulan el despacho de mercancías, en el plazo estipulado en el artículo 62 de esta Ley.



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

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

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

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

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

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

No obstante, como se extrae del informe final rendido por el Departamento Fiscalización Externa, el auxiliar de la función pública aduanera, clasificó las mercancías en un inciso arancelario que no contemplaba especificaciones propias de la mercancía importada, debiendo realizarse un cambio en dicho dato, para aplicar la clasificación arancelaria correcta; siendo que al estar el inciso declarado y el inciso determinado tasados por distintos porcentajes de impuestos, se generó una diferencia de tributos que conllevó a la existencia de un perjuicio fiscal por un



monto superior a los quinientos pesos centroamericanos, haciendo tal acción subsumible en el artículo 242 de la Ley General de Aduanas.

Lo anterior se debió a que en apariencia, el auxiliar de la función pública aduanera Carvajal Bejarano, no ejerció el deber de cuidado que debe observar como Profesional, al realizar la declaración de la mercancía, siendo posible observar su autoría en el hecho, en razón de haber este ingresado su clave de acceso para dicho trámite, lo cual generó que se consignara en la declaración aduanera, el nombre del auxiliar aquí investigado. (arts. 105 y 106 de la LGA)

Obsérvese claramente la responsabilidad del agente aduanero, de conformidad con lo señalado en el artículo 106 de la Ley General de Aduanas que a la letra dice:

ARTICULO 106. – Prueba de los actos realizados en sistemas informáticos.

Los datos y registros recibidos y anotados en el sistema informático, constituirán prueba de que el auxiliar de la función pública aduanera realizó los actos que le corresponden y que el contenido de esos actos y registros fue suministrado por este, al usar la clave de acceso confidencial o firma electrónica.

Los funcionarios o las autoridades que intervengan en la operación del sistema, serán responsables de sus actos y de los datos que suministren, según las formalidades requeridas y dentro del límite de sus atribuciones, actos que constituirán instrumentos públicos y, como tales, se tendrán por auténticos.

Cualquier información transmitida electrónicamente por medio de un sistema informático autorizado por la Dirección General de Aduanas, será admisible en los procedimientos administrativos y judiciales como evidencia de que tal información fue transmitida (...)". El subrayado no es del original.

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

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



Ahora bien, además de los análisis efectuados que permitieron determinar inconsistencias en la clasificación arancelaria aplicada, la clasificación arancelaria correcta obedece a la aplicación de las Reglas Generales para la interpretación del Sistema Arancelario Centroamericano (SAC-1 (N. L1. A) del capítulo 29; N.L.3 A) y 3B) del capítulo 34 y capítulo 6 V enmienda.

Es claro además, que el agente de aduanas realizó la autodeterminación de la obligación tributaria aduanera, de conformidad con los artículos 58 y 86 de la Ley General de Aduanas; declarando un pago de tributos aduaneros menor al correspondiente en justicia tributaria; debiendo haber cancelado el monto correcto de los tributos aduaneros desde el momento mismo de la autodeterminación, con lo cual vulneró el régimen jurídico aduanero, causando un perjuicio fiscal.

Bajo este marco regulatorio, y en virtud de que las declaraciones aduaneras de cita y especificadas concretamente en el cuadro 1 (resultando tercero), fueron transmitidos por el auxiliar de la función pública aduanera, contra quién esta Dirección determina que el mismo incumple con su obligación, al haber transmitido dichos DUAs con errores en la clasificación arancelaria, que implicaron una modificación, lo cual a su vez generó diferencias en la obligación tributaria aduanera y por ende una vulneración al régimen jurídico aduanero, superior a los quinientos pesos centroamericanos o su equivalente en moneda nacional. Dicha diferencia se encuentra en firme, en virtud de haber sido debidamente cancelado dentro del procedimiento administrativo ordinario instaurado al efecto.

Para los DUAs que de seguido se indican, el auxiliar de cita, habría incumplido con los supuestos fácticos contemplados en el artículo 242 de la Ley General de Aduanas: **005-2017-305226** de fecha **30/06/2017**, de la Aduana Santamaría, 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.”

Así las cosas, el objeto de la presente litis, es la aplicación de sanciones al agente aduanero **DOUGLAS CARVAJAL BEJARANO**, por haber cometido una infracción tributaria aduanera, de conformidad con el numeral 242 de la Ley General de Aduanas, contraviniendo o vulnerado disposiciones del régimen jurídico imperante en la materia. Debe tenerse presente que la normativa aduanera faculta



a la Administración para imponer sanciones a quienes resulten responsables de su comisión, como en especial lo establecen los artículos 5, 13, 24 inciso i) y 231 a 235 de la Ley General de Aduanas, en concordancia con el Reglamento a la misma.

Sin embargo, dentro del procedimiento sancionatorio aplicable en sede administrativa, deben respetarse una serie de principios y garantías constitucionales del Derecho Penal, 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.” 1

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.

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

Análisis de Tipicidad:

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, el mismo se encuentra descrito, al igual que otros concernientes a la materia represiva estatal, en el artículo 39 de nuestra Constitución Política, que literalmente indica:



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

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 tributaria aduanera, 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" Ibid. Pag 18

Debido a ello y con el fin de no afectar el debido proceso del agente aduanero investigado, se procede a conocer tales elementos, en lo que corresponde con la etapa en la cual se encuentra el procedimiento.

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



análoga como criterios integradores ante la presencia de una laguna legal. (Ver sentencia N° 000121-F-S1-2011 de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia).

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

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” Ibid. Pag 69

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

Sujeto Activo:

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

Por tanto, para el caso concreto, y desde el punto de vista objetivo del tipo, el sujeto activo, es decir, la persona comete la infracción, y de acuerdo a lo estipulado con el artículo en análisis no debe tener una condición especial previamente determinada por el legislador, es decir, no requiere necesariamente ser agente aduanero u otro auxiliar de la función pública, sino que cualquier persona que



adecue su conducta a lo establecido por la norma puede convertirse en sujeto activo de esta infracción. Así las cosas, no existe duda de que el Agente Aduanero **DOUGLAS CARVAJAL BEJARANO** portador de la cédula de identidad **104330811**, que en todo caso tiene la condición de Auxiliar de la Función Pública Aduanera, definido por la ley como aquellas **“personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, que participen habitualmente ante el Servicio Nacional de Aduanas, en nombre propio o de terceros, en la gestión aduanera.”** (Artículo 28 LGA) es el autor de dicha infracción, no presentándose ningún problema en cuanto a la determinación de dicho elemento del tipo, siendo que, con posterioridad, al analizar la culpabilidad de la misma, se ampliará el régimen de responsabilidades que el agente aduanero estaba llamado a respetar y cuyo incumplimiento genera el reproche de que es objeto.

Descripción de la Conducta–Verbo Activo:

El artículo 242 de la Ley General de Aduanas, dispone expresamente:

“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)

En cuanto a la conducta o acción típica, los hechos que motivan este procedimiento consisten en encontrarnos en presencia de un error en la declaración aduanera, toda vez que el agente aduanero **DOUGLAS CARVAJAL BEJARANO**, tramitó el Documento Único Aduanero **005-2017-305226** de fecha **30/06/2017**, con errores en los incisos arancelarios (hecho cierto y probado), que causó un perjuicio fiscal, al generar una diferencia de impuestos por la suma de **¢2.199.137,26 (dos millones ciento noventa y nueve mil ciento treinta y siete colones con 26/100)**, cuadro fáctico que en el presente expediente se ha calificado de error cometido en las Declaraciones Aduaneras al someterse las mercancías al régimen de importación definitiva, y que causó un perjuicio fiscal por una omisión del auxiliar de la función pública aduanera.

En cuanto a la conducta o acción típica, los hechos que motivan este procedimiento consisten en encontrarnos en presencia de errores en la declaración aduanera producto de una incorrecta clasificación arancelaria realizada por el agente aduanero, que generó un cambio en los impuestos a los cuales se encontraban afectos esas mercancías, por una incorrecta clasificación arancelaria determinada y que de acuerdo a la fecha del hecho generador, se



modificaron las alícuotas originales, repercutiendo directamente en los siguientes impuestos:

Comparación de las clasificaciones declaradas y determinadas, así como sus respectivas alícuotas									
Roberto Selva Sánchez									
Clasificación arancelaria declarada (DUA)	D.A.I.	Ley 6946	S.C.	I.V.A.	Imp. IFAM Ley de Licores	Impuesto InderAvaloren	Imp. Especifico Inder Ley 9036	Imp. Especifico Licores Ley 7972	Margen al Valor Agregado M/G
2205.10.00.00.10	14%	1%	10%	13%	0%	0%	¢0.223	¢3.230	60%
Clasificación arancelaria determinada	D.A.I.	Ley 6946	S.C.	I.V.A.	Imp. IFAM Ley de Licores	Impuesto InderAvaloren	Imp. Especifico Inder Ley 9036	Imp. Especifico Licores Ley 7972	Margen al Valor Agregado M/G
2206.00.00.00.91	14%	1%	10%	13%	10%	8%	0%	¢3.230	60%

Lo anterior origina una obligación tributaria aduanera mayor a lo que realmente canceló el importador, por un monto de **¢2.199.137,26 (dos millones ciento noventa y nueve mil ciento treinta y siete colones con 26/100)** suma debidamente reconocida y cancelada posteriormente por el importador; cuadro fáctico que en el presente expediente se ha calificado de error cometido en la Declaración Aduanera al someterse las mercancías al régimen de importación definitiva, y que causó un perjuicio fiscal superior a quinientos pesos centroamericanos, originado por una omisión del agente aduanero, por lo que puede ser acreedor de la multa establecida en el artículo 242 de la Ley General de Aduanas.

Así mismo, la norma establece que 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)

Una omisión se entiende como 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, de acuerdo con su figura de auxiliar de la función pública.

Para realizar la aplicación de la norma infraccional 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”**, tenemos que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 37 de la Ley General de Aduanas, es necesaria la intervención del agente aduanero en regímenes como el que nos ocupa, siendo a su vez, como ya fue mencionado anteriormente, que deberá rendir la declaración aduanera bajo fe de juramento, con lo cual toda información suministrada por este podrá tenerse como cierta para la Aduana (Art. 33 LGA). Por ello, el numeral 86 de la LGA establece la responsabilidad de este auxiliar de la función pública aduanera de suministrar la información y datos necesarios para determinar la obligación tributaria aduanera correctamente y sin errores, especialmente respecto de la descripción de la mercancía, como es el caso de la clasificación aduanera, para lo cual, según lo 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 auxiliar de la función pública aduanera, agente aduanero **DOUGLAS CARVAJALUEZ**, declaró una incorrecta clasificación arancelaria que originó diferencias en las alícuotas tal y como se muestra en el siguiente desglose:



Detalle de impuestos cancelados vrs los determinados Importador Roberto Selva Sánchez			
Tipo de Impuesto	Impuestos Cancelados	Impuestos Determinados	Total de Impuestos por cobrar
DAI	₡ 0,00	₡ 648.601,99	₡ 648.601,99
Ley 6946	₡ 0,00	₡ 46.328,71	₡ 46.328,71
Selectivo de Consumo	₡ 463.287,14	₡ 528.147,34	₡ 64.860,20
Impuesto Inder Ad-Valorem	₡ 0,00	₡ 468.475,95	₡ 468.475,95
Impuesto IFAM Ley de licores	₡ 0,00	₡ 632.442,54	₡ 632.442,54
Impuesto Especifico Licores Ley 7972	₡ 3.307.843,00	₡ 3.307.843,00	₡ 0,00
Margen de Ganancia M/G	₡ 6.158.826,54	₡ 6.158.826,54	₡ 0,00
Impuesto sobre las Ventas	₡ 1.796.632,00	₡ 2.135.059,87	₡ 338.427,87
Totales	₡ 5.567.762,14	₡ 7.766.899,39	₡ 2.199.137,26

La conducta que se atribuye como reproachable al agente aduanero, es no haber actuado en forma diligente y con estricto apego al régimen jurídico aduanero, dado que declara incorrectamente la clasificación arancelaria de las mercancías, produciendo una diferencia tributaria a favor de fisco por la suma ya indicada y cuyo perjuicio fiscal viene a ser mayor a los 500 pesos centroamericanos.

Los cambios señalados obedecen a inconsistencias encontradas en la clasificación arancelaria amparado en las reglas generales para la interpretación del sistema arancelario centroamericano, debido al siguiente análisis realizado por la Administración, de acuerdo a la Sangría Prisma marca Don Tego presentación y presentación de 8x1.5LT volumen 7%.

Las anteriores fueron clasificadas como Vermut y demás vinos de uvas frescas preparados con plantas o sustancias aromáticas, en recipientes con capacidad inferior o igual a 2L, hasta un 16% de alcohol por volumen de la partida 2205.10.00.00.10.

En razón de lo anterior, es importante definir que el Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías, VI Enmienda; establece que la partida 22.05 indica: que “esta partida comprende un conjunto de bebidas generalmente utilizadas como aperitivos o tónicos, constituidos por vino de la partida 22.04 procedente exclusivamente de la fermentación de la uva fresca y elaborado con plantas (hojas, raíces, frutos, etc.) o con sustancias aromáticas.”



Cabe indicar que, en concordancia con las Notas Explicativas del Sistema Armonizado, V y VI Enmienda, si bien no son fundamento legal; si contribuyen a la interpretación de la nomenclatura, y para el caso que nos ocupa la partida 22.04, incluye:

1. El vino propiamente dicho (vino tinto, rosado o blanco).
2. El vino encabezado (enriquecido con alcohol).
3. El vino espumoso; que es vino con dióxido de carbono como consecuencia de la fermentación en recipiente cerrado o por adición artificial del dióxido de carbono. (vino espumoso gaseado)
4. El vino generoso que es vino de contenido alcohólico elevado, obtenido de mostos ricos en azúcar de la que sólo una parte se ha transformado en alcohol por la fermentación, se obtiene a veces, añadiendo mostos concentrados; mistelas o alcohol.

Igualmente, el vino clasificado en la partida 22.04 es exclusivamente el producto final de la fermentación alcohólica del mosto de uva fresca, el cual se define como el producto que resulta del pisado de la uva fresca. Es un líquido amarillo verdoso, turbio debido a las partículas vegetales que tiene en suspensión, de sabor azucarado, que contiene en disolución mezclas de azúcares (glucosa y fructosa (levulosa), ácidos (tartárico, maleico, etc.), sustancias minerales, albuminoideas y mucilaginosas y los principios que constituyen el bouquet del vino, es decir, su sabor y su olor característicos (Folio: 20).

Por lo anterior, para que la mercancía se clasifique en la partida 22.05 no debe haber perdido su carácter fundamental como vino, dado que para las mercancías en estudio se les añade agua y azúcar, y; con ello se rebaja el grado alcohólico, asimismo; la ficha técnica y el certificado de no peligrosidad aportada por el importador declara que en su lista de ingredientes se presenta una composición de agua y azúcar; en pocas palabras el añadir agua es un procedimiento no permitido en la elaboración de los productos clasificados en la partida 22.04 y 22.05. (Folio: 22)

Por otro lado, al analizar el Reglamento de la Unión Europea (UE) No. 251/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo del 26 de febrero de 2014, en el Capítulo II sobre la definición, descripción, presentación, etiquetado y protección de las indicaciones geográficas de los productos vinícolas aromatizados, resulta necesario recalcar lo que expresa el artículo 3 (Anverso del folio 27).



1. Los productos vitivinícolas aromatizados son los productos obtenidos de productos del sector vitivinícola contemplados en el Reglamento (UE) N°1308/2013 que han sido aromatizados.

Se clasifican en las siguientes categorías:

a) Vinos aromatizados;

b) Bebidas aromatizadas a base de vino...

2. Se entenderá por vino aromatizado una bebida:

a) ...

g) que tiene un grado alcohólico volumétrico adquirido no inferior al 14,5% vol. ni superior al 22% vol. y un grado alcohólico volumétrico total no inferior al 17,5% vol.

3. Se entenderá por bebida aromatizada a base de vino una bebida:

a) ...

g) que tiene grado alcohólico volumétrico adquirido no inferior al 4,5% vol. ni superior al 14,5% vol"...

Según el mismo Reglamento, en el Anexo I sobre Definiciones, Requisitos y Restricciones de Carácter Técnico, en su apartado 1 sobre Aromatización; explica que la aromatización de dichas sustancias conferirá al producto final unas características organolépticas¹ diferentes a las del vino. Como se puede apreciar al contener agua, azúcar y otras sustancias, ya no es vino, es una bebida alcohólica preparada del tipo "Cooler" a base de bebida fermentada (Vino de Uvas), agua, azúcares y saborizantes frutales. (Anverso al folio 32)

En el Anexo II correspondiente a las Denominaciones de Venta y Descripciones de los Productos Vitivinícolas Aromatizados, en el apartado B; punto 3, los productos denominados como la sangría son determinados como bebidas aromatizadas a base de vino que "...tiene un grado alcohólico volumétrico adquirido no inferior al 4,5% vol., ni superior al 12% vol." ... (Anverso folio: 33).

De manera que, por su presentación, uso y composición, las mercancías en estudio se ajustan al texto del epígrafe de la partida 22.06 "LAS DEMÁS BEBIDAS FERMENTADAS, MEZCLAS DE BEBIDAS FERMENTADAS Y MEZCLAS DE BEBIDAS FERMENTADAS Y BEBIDAS NO ALCOHÓLICAS, NO EXPRESADAS NI COMPRENDIDAS EN OTRA PARTE" en la subpartida 2206.00 -Otros; específicamente al subinciso 2206.00.00.00.91 --Hasta 15% de alcohol por volumen.

Base Legal: Reglas Generales para la interpretación del Sistema Arancelario Centroamericano- SACI (Epígrafe) y Apartado D, VI Enmienda

Asimismo, como primer aspecto; la justificación legal empleada para los cambios de clasificación arancelaria realizados, obedecen en todos los casos a la aplicación de las Reglas Generales de Clasificación 1 y 6 del Sistema Arancelario Centroamericano.



Así las cosas, dado que en la especie 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, resta por analizar cuál es la sanción aplicable y si tal acción puede ser atribuida subjetivamente al administrado por lo que de seguido se hará referencia a tales aspectos.

Para comprender las razones por las cuales la errónea declaración efectuada por el agente aduanero y caracterizada supra vulnera el régimen jurídico aduanero, debe tenerse presente que la declaración aduanera constituye el medio establecido para destinar las mercancías, de forma tal que es el consignatario a través de la declaración, el que libre y voluntariamente escoge las diferentes destinaciones a que pueden quedar sujetas las mercancías que se encuentren bajo control aduanero (ver artículo 109 LGA y 273 y sigs. del RLGA), cuya presentación le corresponde por regla general al agente aduanero, responsabilidad que le es establecida por el numeral 86 de la LGA, en el cual establece de forma específica los datos que se consideran necesarios para determinar la obligación tributaria aduanera, dentro de los cuales se encuentran precisamente la declaración de la correcta clasificación arancelaria de las mercancías, siendo que como consecuencia de lo anterior, y a raíz de la actuación de la Autoridad Aduanera, se modificó dicho elemento de la obligación tributaria aduanera de cada Declaración Aduanera, lo cual generó un adeudo en favor del Fisco por la suma de **₡2.199.137,26 (dos millones ciento noventa y nueve mil ciento treinta y siete colones con 26/100)**, según la declaración aduanera que nos ocupa, la cual ya fue cancelada producto del procedimiento de regularización.

En el caso que nos atañe, el agente aduanero de marras no declaró en forma correcta y fue detectado en el proceso de control y fiscalización, por lo que la actuación es aplicable a la normativa establecida para los errores en la clasificación arancelaria de las mercancías siendo eventualmente sancionable por el error incurrido, para ello el numeral 86 de la ley general de aduanas especifica lo siguiente:

“(...) El agente aduanero será responsable de suministrar la información y los datos necesarios para determinar la obligación tributaria aduanera, especialmente respecto de la descripción de la mercancía, SU CLASIFICACIÓN ARANCELARIA, el valor aduanero de las mercancías, la cantidad, los tributos aplicables y el cumplimiento de las regulaciones arancelarias y no arancelarias que rigen para las mercancías, según lo previsto en esta Ley, en otras leyes y en las disposiciones aplicables.(...)”

Aunado a lo anterior el numeral 314 del Reglamento a la ley general de aduanas el cual indica los **Datos que debe contener la declaración aduanera** de



importación **conteniendo** la información necesaria respecto a los siguientes aspectos, según inciso C:

“c) Descripción detallada de la mercancía incluyendo, nombre comercial, número de bultos, marcas de identificación de bultos, peso bruto y neto, **clasificación arancelaria** y clasificación para efectos estadísticos. (...)”

De esta forma, es evidente que el Ordenamiento Jurídico Aduanero ha establecido de forma específica los datos que deben rendirse por medio de la declaración aduanera, documento con base en el cual se formaliza la entrada o salida de mercancía del territorio nacional y su destinación al régimen requerido, poseyendo un carácter condicionante del despacho aduanero, individualizando, cuantificando y valorando la mercancía, siendo que los datos que la misma proporciona, permiten a la Autoridad Aduanera el control permanente, entre otros, de los elementos de la obligación tributaria aduanera y que finalmente incidirán en la recaudación en favor del Erario Público, siendo que a contrario sensu, la incorrecta declaración de los mismos se aleja de las disposiciones que la legislación ha señalado como necesarios, repercutiendo negativamente en la recaudación.

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

Por tanto, la tramitación de las Declaraciones Aduaneras de Importación de referencia obligaba a quien la realizó, en su condición de agente aduanero auxiliar de la función pública aduanera, a la correcta presentación de la misma, con toda la información requerida por la normativa para determinar la obligación tributaria aduanera. Así las cosas, en el presente caso, la declaración única aduanera **005-2017-305266** de fecha **30/06/2017**, la cual fue objeto del control posterior, dando como resultado según se explicó una errónea clasificación arancelaria, en estricta aplicación de la legislación aduanera, determinándose que se está ante una acción que en efecto quebrantó el régimen jurídico aduanero, en específico por la declaración errónea de la mercancía importada, hecho que significó un perjuicio monetario para el Estado, dado que los elementos que incorrectamente se declararon se vinculan con las funciones de control y recaudación que competen a la Autoridad Aduanera.



Por lo tanto, aún y cuando el auxiliar de la función pública tenía a su alcance los documentos con base en los cuales declarar correctamente la clasificación arancelaria de las mercancías, este desatendió su proceder, evidenciándose el desapego del mismo a los lineamientos normativos establecidos.

Se verifica en la especie que la declaración efectuada por el Agente Aduanero **DOUGLAS CARVAJAL BEJARANO** portador de la cédula de identidad **104330811**, en representación del importador, efectivamente significó una vulneración al régimen jurídico aduanero, siendo que declaró de manera incorrecta la partida arancelaria correcta que clasificaba las mercancías, situación detectada por la autoridad aduanera en el control posterior, constituyéndose en desatenciones sobre aspectos que específicamente se encuentran dispuestos por la legislación aduanera y que incidieron directamente sobre la obligación tributaria aduanera declarada.

En conjunción de lo expuesto de la conducta típica que se desarrolló supra, todo encuadra en la que establece una multa de dos veces los tributos dejados de percibir por el Fisco al que **“transmita la información que requiera la declaración aduanera, para determinar la obligación tributaria aduanera, con errores u omisiones que causen perjuicio fiscal superior a quinientos pesos centroamericanos (dólares)”** por lo que se tiene por cumplida la tipicidad como elemento sine qua non para la imposición de la multa.

Referencia aparte merece la relación de imputabilidad (hecho-autor) que permite acreditar el hecho dañoso a una determinada entidad o persona como sujeto activo de la infracción, que sería quien figure como declarante en la respectiva declaración y que en el presente caso, recae en el Agente Aduanero **DOUGLAS CARVAJAL BEJARANO** portador de la cédula de identidad **104330811**, que como obligado participante en su calidad de agente aduanero actúa representando a su cliente, constando en autos que realizó el despacho de las mercancías (declarante), y es él quien transmitió el Documentos Único Aduanero N° **005-2017-305266 de fecha 30/06/2017**, a través del sistema Tica, no determinándose ilicitud en las actuaciones de la Dirección de Fiscalización en lo que respecta al control posterior, o el acto de inicio del presente procedimiento, indicándose con clara calificación del mismo y sus consecuencias jurídicas, efectuándosele una formulación expresa y circunstanciada de cargos al afectado, respetando su derecho a ser instruido de los mismos, mediante una relación oportuna, expresa, precisa, clara y circunstanciada de los hechos que se le imputan y sus consecuencias legales, en aplicación de los principios constitucionales y penales, lo que le ha permitido ejercer el derecho de defensa, invocando a su favor los argumentos que ha estimado pertinente.



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 equivalente al 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.

Es claro que en la especie, se dio un **perjuicio fiscal** y el mismo se consumó desde el momento en que el agente aduanero declaró erróneamente los datos ya señalados respecto a la clasificación arancelaria, cancelando un monto menor al que correspondía por concepto de impuestos, habida cuenta de que el hecho ilícito se alcanza en el momento mismo en que se efectúa la declaración, dado que la falta de veracidad o exactitud de las declaraciones atenta contra la falta de ingreso al Erario Público del importe correspondiente por tributos, cuya percepción le está encomendada como parte de sus funciones al Servicio Nacional de Aduanas.

Al respecto, el auxiliar de la función pública aduanera, vulneró el régimen jurídico aduanero, al transmitir las declaraciones aduaneras, con una clasificación arancelaria incorrecta que incidió en las alícuotas por la nacionalización de las mercancías, que implicó una modificación en la obligación tributaria aduanera superior a los quinientos pesos centroamericanos por DUA, tal y como se desprende del reconocimiento de la diferencia en la obligación tributaria determinada, mediante el trámite de regularización; por lo que correspondería la aplicación de una multa correspondiente a dos veces los tributos dejados de percibir por DUA, y que de conformidad con el cuadro siguiente, correspondería a un total de **¢4.398.274,52 (cuatro millones trescientos noventa y ocho mil doscientos setenta y cuatro colones con 52/100)**

DUA	Fecha de aceptación	IMPUESTOS DEJADOS DE PERCIBIR	<i>PRESUNTA MULTA (DOS VECES LOS TRIBUTOS DEJADOS DE PERCIBIR)</i>	<i>Posible multa aplicando el rebajo del 50% (artículo 233 LGA)</i>
005-2017-305266	30-06-2017	¢2.199.137,26	¢4.398.274,52	¢2.199.137,26

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



en relación al cumplimiento de deberes formales, aspectos que serán ampliados al efectuar el análisis de la antijuridicidad material.

Otra de las condiciones que la norma infraccional establece es que **la acción no sea constitutiva de delito**. Sobre el particular no consta en expediente ningún elemento del cual se pueda presumir que se está ante un posible delito, en virtud de lo cual se estime que el asunto 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 LGA, ya que no se desprende de los autos intencionalidad en la acción anómala del recurrente, como para entrar a considerar la remisión del asunto a los tribunales penales.

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

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 consumado su 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 iniciar el procedimiento administrativo sancionatorio, contra el agente aduanero.

Ahora bien, el DUA tramitado, por el agente aduanero, generó una **diferencia** en la obligación tributaria aduanera a favor del Fisco por el monto total de **¢2.199.137,26 (dos millones ciento noventa y nueve mil ciento treinta y siete colones con 26/100)**, suma debidamente reconocida y cancelada por el importador, y que fue detectada por el órgano fiscalizador en el control posterior.

Así las cosas, la conducta del agente aduanero se adecúa en términos objetivos a las condiciones del tipo establecido por el artículo 242 de la LGA, restando analizar su configuración subjetiva.

Análisis de antijuridicidad: La antijuridicidad en un atributo con que se califica al comportamiento típico, para señalar que el mismo resulta contrario al Ordenamiento Jurídico, 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).

“Si el orden jurídico permite una conducta, esto significa que tal conducta no es contraria al mismo (antijurídica) sino conforme a él. Por ende, para que una conducta típica sea delito, requiere también ser antijurídica.” Eugenio Zaffaroni, Tratado de Derecho Penal, Tomo III. Página 29, Buenos Aires, Argentina, P. 181

Se dice que una acción es “materialmente antijurídica” cuando, habiendo transgredido una norma positiva (condición que exige el principio de legalidad), lesiona o pone en peligro un bien jurídico, que el derecho quiere proteger y que se tutela (la vida, la libertad, la hacienda pública, etc.). En el caso que nos ocupa ese bien jurídico tutelado es el **patrimonio de la hacienda pública** y el bien jurídico mediato sería el control de los deberes formales que deben cumplir los auxiliares de la función pública aduanera.

Al respecto, nos encontramos con que el bien jurídico protegido en el tipo de infracción del artículo 242 de la Ley General de Aduanas, es el patrimonio de la Hacienda Pública, siendo además, como lo señala el Tribunal Constitucional, que se reconoce la existencia de un bien jurídico mediato, que es el representado por el cumplimiento de los deberes formales por parte de los auxiliares de la función pública aduanera, que repercuten sobre las facultades de control que ostenta la Autoridad Aduanera.

El perjuicio al patrimonio de la Hacienda Pública, se habría consumado en el momento mismo en que, el agente aduanero incumple con su deber de realizar correctamente la clasificación arancelaria de las mercancías para determinar correctamente la obligación tributaria aduanera. Es decir, el perjuicio al patrimonio de la Hacienda Pública, se configura 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 la mala declaración de los incisos arancelarios, se cancelara un monto menor al que corresponde por concepto de impuestos.



Asimismo, es importante recordar que todo auxiliar de la función pública aduanera desde el momento en que es autorizado por la Autoridad Aduanera como profesional y para fungir como tal, debe conocer sus deberes y responsabilidades para con la Autoridad Aduanera, siendo el indicado anteriormente uno de ellos, por lo que de comprobarse el citado incumplimiento, el auxiliar de la función pública aduanera, podría hacerse acreedor de una multa.

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

Al respecto, nos encontramos con que el bien jurídico protegido por el tipo infraccional del artículo 242 LGA, 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 cumplió incorrectamente con la auto declaración, lo cual resulta ser única y exclusiva responsabilidad del agente aduanero en cuestión.**

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

De esta forma, en el caso fáctico que nos ocupa, se evidencia que si no hubiese sido por la acción oportuna de la Administración, donde se percatan de los errores cometidos a la hora de declarar las mercancías; el Estado no hubiese podido en ese momento resarcirse del perjuicio causado, pues no se trata únicamente de dejar de pagar una obligación tributaria en el momento procesal oportuno, sino también del incumplimiento de obligaciones legales, siendo que el bien jurídico tutelado engloba, según los términos expuestos, la probidad, veracidad y lealtad en el cumplimiento de tales obligaciones.

Es decir, el perjuicio al patrimonio de la Hacienda Pública se habría consumado en el momento mismo en que aparentemente el agente aduanero consignó en forma errónea los datos concernientes a la importación de referencia, cancelando en consecuencia un monto menor al que correspondía por concepto de impuestos. Lo que sucedió en forma posterior, fue por la acción de la Administración, donde



demostró su capacidad práctica de detectar la irregularidad mediante el debido control.

Así, la responsabilidad deriva del acto de la persona que debiendo obrar con cuidado no lo hace siendo que por culpa inobserva el deber de cuidado y por tanto debe asumir por violar la ley poniendo en peligro el bien jurídico tutelado, por lo que debe realizarse un análisis de la culpa. En este caso, existe una total falta al deber de cuidado por parte del agente, al no percatarse de las inconsistencias encontrados con respecto a la clasificación arancelaria de las mercancías siendo amparado en las reglas generales para la interpretación del sistema arancelario centroamericano ya que la partida 22.05 indica: que “esta partida comprende un conjunto de bebidas generalmente utilizadas como aperitivos o tónicos, constituidos por vino de la partida 22.04 procedente exclusivamente de la fermentación de la uva fresca y elaborado con plantas (hojas, raíces, frutos, etc.) o con sustancias aromáticas.”

A su vez el vino clasificado en la partida 22.04 es exclusivamente el producto final de la fermentación alcohólica del mosto de uva fresca, el cual se define como el producto que resulta del pisado de la uva fresca. Es un líquido amarillo verdoso, turbio debido a las partículas vegetales que tiene en suspensión, de sabor azucarado, que contiene en disolución mezclas de azúcares (glucosa y fructosa (levulosa), ácidos (tartárico, maleico, etc.), sustancias minerales, albuminoideas y mucilaginosas y los principios que constituyen el bouquet del vino, es decir, su sabor y su olor característicos (Folio: 20).

en el Anexo I sobre Definiciones, Requisitos y Restricciones de Carácter Técnico, en su apartado 1 sobre Aromatización; explica que la aromatización de dichas sustancias conferirá al producto final unas características organolépticas diferentes a las del vino. Como se puede apreciar al contener agua, azúcar y otras sustancias, ya no es vino, es una bebida alcohólica preparada del tipo “Cooler” a base de bebida fermentada (Vino de Uvas), agua, azúcares y saborizantes frutales. (Anverso al folio 32)

En el Anexo II correspondiente a las Denominaciones de Venta y Descripciones de los Productos Vitivinícolas Aromatizados, en el apartado B; punto 3, los productos denominados como la sangría son determinados como bebidas aromatizadas a base de vino que “...tiene un grado alcohólico volumétrico adquirido no inferior al 4,5% vol., ni superior al 12% vol.” ... (Anverso folio: 33).

De manera que, por su presentación, uso y composición, las mercancías en estudio se ajustan al texto del epígrafe de la partida 22.06 “LAS DEMÁS BEBIDAS FERMENTADAS, MEZCLAS DE BEBIDAS FERMENTADAS Y MEZCLAS DE BEBIDAS FERMENTADAS Y BEBIDAS NO ALCOHÓLICAS, NO EXPRESADAS NI COMPRENDIDAS EN OTRA PARTE” en la subpartida 2206.00 –Otros; específicamente al subinciso 2206.00.00.00.91 --Hasta 15% de alcohol por volumen.



Particularmente, tenemos que el agente de aduanas no declaró correctamente la DUA de repetida cita, error del cual se tuvo conocimiento a raíz de la actuación de la Autoridad Aduanera durante el control posterior. No obstante, debe realizarse una valoración de la conducta del posible infractor, lo cual requiere necesariamente del análisis de la voluntad del sujeto que cometió la conducta ya objetivamente tipificada, su intención o bien la previsibilidad que él mismo tuvo del resultado final, dado que existe una relación inseparable entre el hecho tipificado y el aspecto intencional del mismo.

Sobre la culpabilidad: El principio de culpabilidad:

Como elemento esencial para que sea lícita una sanción, supone la existencia de dolo, culpa o negligencia en la acción sancionable. 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 observarse 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 a la auxiliar de la función pública aduanera en la categoría de agente aduanera, es que debe ser **Profesional**; como profesional en la materia debe cumplir con el deber de actuar en forma personal, tener un título académico que lo acredite como tal, demostrar una experiencia mínima de dos años en materia aduanera, **ser diligente** y realizar sus funciones con estricto apego al régimen jurídico aduanero así como rendir la declaración aduanera bajo fe de juramento, lo que le implica la responsabilidad de suministrar la información y los datos necesarios correctos, para determinar la obligación tributaria aduanera exacta, sobre todo en materia que es de su conocimiento como es la clasificación arancelaria de la mercancía que se importa, el valor aduanero, la cantidad, los tributos aplicables y el cumplimiento de las regulaciones arancelarias y no arancelarias que rigen para las mercancías.

En virtud de lo anterior la ley le exige al agente aduanero que debe tomar todas las previsiones necesarias, a fin de realizar correctamente la declaración aduanera; y que en caso de desconocimiento o imprecisión, pueda comprobar los mismos, aplicando procedimientos que la misma Ley General de Aduanas le provee, por ejemplo, para verificar las características de la mercancías el agente aduanero puede realizar un examen previo, contemplado en el artículo 84 de la



Ley General de Aduanas como una actuación previa a la presentación de la declaración, derivado de esto, estará en la posibilidad de realizar una correcta descripción de la mercancía, lo que a su vez le permite, como profesional auxiliar de la función pública aduanera establecer la correcta clasificación arancelaria con las tarifas correspondientes. En el caso de clasificación arancelaria, debe tener conocimiento del Sistema Arancelario, y actualizarse sobre las últimas incorporaciones que se hace al mismo, y de lo cual la Dirección General de Aduanas, remite capsulas con información sobre los cambios para mantener actualizados a los auxiliares de la función pública aduanera.

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

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

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



previsible y penado por ley; sobre el particular el tratadista Rodríguez Devesa ha dicho y citamos textualmente:

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

Continúa manifestando Rodríguez Devesa: “El problema central de la culpa consiste en determinar cuándo concurre en la realización del tipo del injusto una falta de la diligencia debida, que incumbe al sujeto que actúa. La omisión de la diligencia debida significa la omisión de aquel comportamiento que hubiera evitado la realización del tipo del injusto. Hay culpa si de comportarse el sujeto de otra manera no se hubiera causado la muerte, el testimonio se hubiese ajustado a la verdad, se hubiera prestado el socorro a que venía obligado. La evitabilidad es una característica esencial de la culpa.” (...) “Por consiguiente la culpabilidad en la culpa radica en que el sujeto pudo evitar (29) el comportarse como lo hizo. Ahora bien, la evitabilidad presupone a su vez la previsibilidad. No se puede evitar lo que es imprevisible. La previsibilidad, la posibilidad de prever, es la segunda nota que caracteriza la conducta culposa. (30)” Importante es definir cuando una conducta puede ser culposa y tal respuesta nos la da el autor Rodríguez Devesa al señalar: “Para determinar si una conducta es culposa hay que comparar, por lo tanto, lo efectivamente ocurrido con otro suceso hipotético, en el cual, introduciendo las correspondientes variantes en lo realmente acaecido, no se hubiera realizado el tipo del injusto. En definitiva, se trata de calcular las posibilidades que tenía el sujeto en el momento de actuar. Si entre estas posibilidades figuraba la de evitar la producción, v.gr., del resultado, hay que afirmar que actuó culposamente.

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

La posibilidad de prever depende del nivel intelectual del sujeto que actúa. La previsión efectiva o la ausencia de previsión, de la atención que el sujeto prestó o pudo prestar a su comportamiento a lo que estaba haciendo. Por ello, la culpa está condicionada individualmente: la conducta que es culposa para uno, no lo es en otra persona. (...) Si pudo prever o efectivamente previó, la conducta es culposa a no ser que se trate de algo inevitable. (...) El que en todo delito culposo tenga que darse una “Omisión” de la debida diligencia no quiere decir que todo delito culposo sea un delito de omisión propia o impropia. La omisión de la diligencia debida puede dar lugar a un delito de resultado. Pues la falta de diligencia puede llevar al sujeto, lo mismo que a realizar un acto que debe omitir, que a omitir algo que debe realizar.



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

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

“Las infracciones administrativas y tributarias aduaneras son sancionables, incluso a título de mera negligencia en la atención del deber de cuidado que ha de observarse en el cumplimiento de las obligaciones y los deberes tributarios aduaneros. (...)” (Así adicionado mediante Ley N° 9069 de 10 de setiembre de 2012, publicada en el Alcance Digital N° 143 a La Gaceta N° 188 de 28 de setiembre del 2012).

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

En este sentido el legislador consideró que bastaba que el auxiliar de la función pública aduanera (agente aduanero) infringiera o incurriera en la mera negligencia para tener por conformado el elemento subjetivo; 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 la especie, ciertamente no existe duda que el imputado, 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 LGA, fue quien elaboró la Declaración Aduanera con los datos que se han reputado incorrectos (la clasificación arancelaria correcta), 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, bastando a los efectos dejar establecido que en razón de ello pudo prever el resultado en caso de no realizar la declaración de los datos correctamente, pero no existe prueba en expediente que permita tener por demostrado que la actuación del Agente Aduanero DOUGLAS CARVAJAL BEJARANO portador de la cédula de identidad 104330811, haya sido cometida



con intención, esto es, que haya presentado la declaración de marras con errores u omisiones en forma deliberada, pretendiendo burlar al Fisco y queriendo ese resultado.

En el presente caso se logra demostrar en la especie la configuración de la culpa en el actuar del agente, existiendo una clara y directa relación de causalidad entre la presentación (por parte del agente de cita) y declaración con la partida arancelaria incorrecta, la falta de diligencia del Agente Aduanero **DOUGLAS CARVAJAL BEJARANO** portador de la cédula de identidad **104330811**, y el perjuicio fiscal establecido por el tipo infraccional. Como profesional en la materia, el inculpado tenía la obligación de declarar correctamente los datos de la mercancía amparada a la Declaración Aduanera que nos ocupa, dado que la misma resulta ser auto determinada, por lo que se rige por el principio de veracidad y exactitud de la manifestación de la mercancía que es objeto de una operación o destinación aduanera, amparadas a la Declaraciones Aduaneras de cita, aspecto que forma parte de los elementos de la obligación tributaria aduanera, lo que devino en la corrección y cobro por medio de la regularización, en atención a los hallazgos de la Autoridad Aduanera, según se ha reiterado a lo largo del procedimiento.

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

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



Con base en lo expuesto, tenemos que aún y cuando el Agente Aduanero **DOUGLAS CARVAJAL BEJARANO** portador de la cédula de identidad **104330811**, representación del importador, como profesional en la materia, tenía el conocimiento para efectuar la Declaración Aduanera de cita correctamente, además que los agentes aduaneros cuentan con una serie de herramientas para realizar comedidamente las declaraciones aduaneras, con base en las características propias de cada una de las mercancías, además de la posibilidad de revisar según la configuración del caso concreto, los documentos que amparaban la importación que nos ocupa, el conocimiento de embarque, la factura comercial, la lista de empaque, entre otros, siendo obligación del agente haber cumplido con el procedimiento reglado. Es claro que objetivamente se omitió un deber de cuidado, y subjetivamente se prescindió de los medios que el propio Ordenamiento Jurídico tiene dispuestos para cumplir con ese deber, todo ello consciente y voluntariamente, pese a que el resultado era previsible, máxime la condición profesional del recurrente, es decir, el mismo conocía que de no contar con toda la información necesaria, lo mismo que los documentos que amparaban la importación, se podría producir una incorrecta declaración que podría acarrear una errada determinación de la obligación tributaria aduanera y por ende ocasionaría un perjuicio al Fisco, siendo que la observancia del agente aduanero de una conducta conforme a derecho hubiera evitado el daño, por lo que es claro en la especie el vínculo de causalidad entre omisión al deber de cuidado y resultado. Por tanto, el resultado era perfectamente previsible y evitable por parte del sujeto activo de la infracción, de haber atendido el deber de cuidado que le era exigible.

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

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

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



la información y los datos necesarios para determinar la obligación tributaria aduanera de la mercancía de marras, estando obligado a ello dados sus deberes y responsabilidades impuestas por el ordenamiento jurídico a los agentes aduaneros.

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

Finalmente, el bien jurídico protegido, que es la Hacienda Pública, se vio violentado por el incumplimiento de deberes del agente aduanero, pues con esto se vio desprotegido el Erario Público. Y esto se vio manifestado al descubrirse los errores cometidos en la declaración aduanera, pues de otra forma esto no se habría determinado y la potencial afectación al bien jurídico tutelado habría quedado oculta. Por ende, citemos al Tribunal Aduanero Nacional en la Sentencia 401-2015 de amplia cita en esta resolución, al señalar:

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

En síntesis, al agente aduanero, se le imputa el incumplir con su deber de actuar en forma diligente, cuidadosa y con estricto apego al régimen jurídico aduanero, dado que declaró con errores los incisos arancelarios en los Documentos Únicos Aduaneros que tramitó, 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, incurriendo en la infracción tipificada y sancionada en el numeral 242 de la Ley General de Aduanas.

Esta Dirección General considera que la infracción en el presente caso, se puede imputar a título de culpa, en el tanto no es razonable que el administrado teniendo los conocimientos técnicos necesarios así como los instrumentos jurídicos

¹ Se entiende la Fuerza Mayor como un evento o acontecimiento que no se ha podido prever, o que siendo previsto no ha podido resistirse. El Caso Fortuito es un evento que, a pesar de que se pudo prever, no se podía evitar aunque el agente haya ejecutado un hecho con la observancia de todas las cautelas debidas. Ver *Diccionario Jurídico Elemental* de Guillermo Cabanellas, pág. 174; y *Derecho Penal*, Tomo I, Parte General, Volumen Segundo, pág. 542, de Eugenio Cuello Calón.



pertinentes, para realizar una correcta declaración, haya en forma negligente realizado una declaración aduanera que por ley, se realiza bajo fe de juramento, con un error tan claro, toda vez que no es procedente que un agente aduanero profesionalmente preparado, rinda bajo la fe supra señalada, una declaración aduanera en la cual incorpora información incorrecta para determinar la clasificación arancelaria y una obligación tributaria aduanera que no corresponden, dada su responsabilidad como cogestor del Fisco.

VII.- DE LA REBAJA DE SANCIÓN DE MULTA:

Que la DUA 005-2017-305266 de fecha 30 de junio del 2017 tramitado por el agente de aduanas de repetida cita, presentan una modificación en la clasificación arancelaria en la mercancía amparada a los DUAS citados, por lo que realizadas las respectivas modificaciones se generó una diferencia en la obligación tributaria aduanera a favor del Fisco por el monto total de **¢2.199.137,26 (dos millones ciento noventa y nueve mil ciento treinta y siete colones con 26/100)**, de conformidad con el desglose desarrollado anteriormente.

Al respecto, el auxiliar de la función pública aduanera, vulneró el régimen jurídico aduanero al tramitar la declaración aduanera anterior, con una clasificación arancelaria incorrecta, que implicó una modificación en la obligación tributaria superior a los quinientos pesos centroamericanos, tal y como se desprende del reconocimiento de la diferencia en la obligación tributaria mediante el trámite de regularización; por lo que correspondería la aplicación de una multa correspondiente a dos veces los tributos dejados de percibir, por un monto de **¢4.398.274,52 (cuatro millones trescientos noventa y ocho mil doscientos setenta y cuatro colones con 52/100)**, de conformidad como se detalla a continuación:

DUA	Fecha de aceptación	IMPUESTOS DEJADOS DE PERCIBIR	PRESUNTA MULTA (DOS VECES LOS TRIBUTOS DEJADOS DE PERCIBIR)
005-2017-305266	30-06-2017	¢2.199.137,26	¢4.398.274,52

Todo lo anterior, para un total por concepto de la multa por la supuesta infracción aduanera realizada por el monto de **¢2.199.137,26 (dos millones ciento noventa y nueve mil ciento treinta y siete colones con 26/100)**, aplicando el monto de la rebaja del 50% tal y como se analizará más adelante, de conformidad con el cuadro que antecede.



Al respecto, la auxiliar de la función pública aduanera, vulneró el régimen jurídico aduanero al tramitar las declaraciones aduaneras anteriores, con una clasificación arancelaria incorrecta que implicaron una modificación en la obligación tributaria superior a los quinientos pesos centroamericanos, tal y como se desprende del reconocimiento de la diferencia en la obligación tributaria mediante el trámite de regularización; por lo que correspondería la aplicación de una multa correspondiente a dos veces los tributos dejados de percibir.

No obstante, atendiendo a la promoción del pago voluntario realizado por parte del sujeto pasivo de la obligación tributaria en el trámite de regularización y atendiendo en definitiva a lo dispuesto por el artículo 233 de la Ley General de Aduanas inciso b), procede esta Dirección a 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 el cumplimiento de las tres condiciones establecidas por dicha norma:

- 1- El infractor reparó su incumplimiento, mediante transferencia bancaria en fecha 15 de diciembre de 2020.
- 2- La reparación se da después de la actuación de la autoridad aduanera, realizada.
- 3- La reparación se da antes de la notificación de un acto de apertura de procedimiento determinativo el cual fue notificada en fecha 30 de junio del 2021.

En virtud de lo anterior, corresponde a esta Dirección la aplicación de la normativa de cita, por lo que el monto por concepto de las multas aplicando el rebajo del 50% corresponde al total de **¢2.199.137,26 (dos millones ciento noventa y nueve mil ciento treinta y siete colones con 26/100)**, de acuerdo al siguiente detalle:

DUA	Fecha de aceptación	IMPUESTOS DEJADOS DE PERCIBIR	PRESUNTA MULTA (DOS VECES LOS TRIBUTOS DEJADOS DE PERCIBIR)	Posible multa aplicando el rebajo del 50% (artículo 233 LGA)
005-2017-305266	30-06-2017	¢2.199.137,26	¢4.398.274,52	¢2.199.137,26

VII.- De lo anteriormente citado tenemos que, el auxiliar de la función pública de cita, quien, al transmitir incorrectamente las declaraciones aduaneras de marras, vulneró el Régimen Jurídico Aduanero que tanto la Aduana como los Agentes



Aduaneros, en su carácter de auxiliares de la función pública, deben resguardar y garantizar, ya que precisamente esas son sus obligaciones y responsabilidades.

De conformidad con lo anteriormente explicado, se rechazan todos los alegatos del interesado, por no llevar razón en ninguno de ellos, según se explica.

POR TANTO

Con fundamento en los hechos descritos, consideraciones expuestas y citas legales invocadas, esta Dirección General resuelve: **PRIMERO:** Dictar **ACTO FINAL** del **PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO SANCIONATORIO** en contra del auxiliar de la función pública aduanera, Agente Aduanero **DOUGLAS CARVAJAL BEJARANO** portadora de la cédula de identidad **104330811**, quién tramitó el DUA: **005-2017-305266** de fecha **30/06/2017**, ante la Aduana Caldera. Lo anterior, por realizar la transmisión de los citados DUAs, con errores en la clasificación arancelaria y al modificarse, se vieran afectas las alícuotas, repercutiendo directamente en la obligación tributaria aduanera y generando una vulneración al régimen jurídico aduanero, causando un ajuste por la suma total de **¢2.199.137,26** (dos millones ciento noventa y nueve mil ciento treinta y siete colones con 26/100), de acuerdo con el siguiente detalle:

**Partida declarada por el agente aduanero
y partidas determinadas por la Dirección de Fiscalización,
así como el tipo de cambio vigente a la fecha de aceptación
para los DUAs tramitados por el agente aduanero
DOUGLAS CARVAJAL BEJARANO**

DUA	LI NE A	IMPUESTOS DEJADOS DE PERCIBIR	Descripción según factura	Partida Declarada	Partida Determinada	Tributos dejados de percibir en pesos centroameri- canos	FECHA ACEPTACI ON Y TIPO DE CAMBIO
005-2017-305226	1	¢1.470.546,43	-Sangría Prisma marca Don Tego 10x1 LT Volumen 7%	2205.00.00.0 0.10	2206.00.00.00.9 1	\$2.535.99	30/06/2017 T.C 579.87
005-2017-305226	2	¢726.590,83	Sangría Prisma marca Don Tego 8x1.5 LT Volumen 7%	2205.10.00.0 0.10	2206.00.00.00.9 1	\$1.254.10	30/06/2017 T.C 579.87
TOTAL		¢2.199.137,26					

SEGUNDO: Sancionar con una multa establecida en el artículo 242 de la Ley General de Aduanas y sus reformas, la cual es equivalente a dos veces los tributos dejados de percibir por un monto de **¢4.398.274,52** (cuatro millones trescientos noventa y ocho mil doscientos setenta y cuatro colones con 52/100), monto que



debe relacionarse con el artículo 233 inciso b) del mismo cuerpo legal **por realizar la reparación antes de la notificación de un acto de apertura de procedimiento determinativo**, por lo que la multa correspondería a la suma **¢2.199.137,26 (dos millones ciento noventa y nueve mil ciento treinta y siete colones con 26/100)**, debido a que transmitió el Documento Único Aduanero 005-2017-305266 de fecha 30/06/2017, con errores por cuanto se declaró la mercancía, con una incorrecta declaración de la clasificación arancelaria siendo amparado en las reglas generales para la interpretación del sistema arancelario centroamericano ya que la partida 22.05 indica: que “esta partida comprende un conjunto de bebidas generalmente utilizadas como aperitivos o tónicos, constituidos por vino de la partida 22.04 procedente exclusivamente de la fermentación de la uva fresca y elaborado con plantas (hojas, raíces, frutos, etc.) o con sustancias aromáticas.”

A su vez el vino clasificado en la partida 22.04 es exclusivamente el producto final de la fermentación alcohólica del mosto de uva fresca, el cual se define como el producto que resulta del pisado de la uva fresca. Es un líquido amarillo verdoso, turbio debido a las partículas vegetales que tiene en suspensión, de sabor azucarado, que contiene en disolución mezclas de azúcares (glucosa y fructosa (levulosa), ácidos (tartárico, maleico, etc.), sustancias minerales, albuminoideas y mucilaginosas y los principios que constituyen el bouquet del vino, es decir, su sabor y su olor característicos (Folio: 20).

en el Anexo I sobre Definiciones, Requisitos y Restricciones de Carácter Técnico, en su apartado 1 sobre Aromatización; explica que la aromatización de dichas sustancias conferirá al producto final unas características organolépticas diferentes a las del vino. Como se puede apreciar al contener agua, azúcar y otras sustancias, ya no es vino, es una bebida alcohólica preparada del tipo “Cooler” a base de bebida fermentada (Vino de Uvas), agua, azúcares y saborizantes frutales. (Anverso al folio 32)

En el Anexo II correspondiente a las Denominaciones de Venta y Descripciones de los Productos Vitivinícolas Aromatizados, en el apartado B; punto 3, los productos denominados como la sangría son determinados como bebidas aromatizadas a base de vino que “...tiene un grado alcohólico volumétrico adquirido no inferior al 4,5% vol., ni superior al 12% vol.” ... (Anverso folio: 33).

De manera que, por su presentación, uso y composición, las mercancías en estudio se ajustan al texto del epígrafe de la partida 22.06 “LAS DEMÁS BEBIDAS FERMENTADAS, MEZCLAS DE BEBIDAS FERMENTADAS Y MEZCLAS DE BEBIDAS FERMENTADAS Y BEBIDAS NO ALCOHÓLICAS, NO EXPRESADAS NI COMPRENDIDAS EN OTRA PARTE” en la subpartida 2206.00 –Otros; específicamente al subinciso 2206.00.00.00.91 --Hasta 15% de alcohol por volumen, producto del cual se generó un adeudo fiscal que asciende a la suma de **¢2.199.137,26 (dos millones ciento noventa y nueve mil ciento treinta y siete colones con 26/100)**, Vulnerando el régimen jurídico aduanero, causando un perjuicio fiscal superior a los quinientos pesos centroamericanos, de conformidad



con el artículo 242 de la Ley General de Aduanas. **TERCERO:** Notificar al agente aduanero que a la multa se le aplica la rebaja del 50% establecida en el artículo 233 inciso b) de la LGA, (vigente al momento del hecho generador) por lo que la misma equivaldría al monto total de ¢2.199.137,26 (dos millones ciento noventa y nueve mil ciento treinta y siete colones con 26/100), de conformidad con el siguiente desglose:

DUA	Fecha de aceptación	IMPUESTOS DEJADOS DE PERCIBIR	<i>PRESUNTA MULTA (DOS VECES LOS TRIBUTOS DEJADOS DE PERCIBIR)</i>	<i>Posible multa aplicando el rebajo del 50% (artículo 233 LGA)</i>
005-2017-305266	30-06-2017	¢2.199.137,26	¢4.398.274,52	¢2.199.137,26

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, podrá cancelar la multa señalada realizando el pago correspondiente mediante depósito en la cuenta número **001-242476-2** del Banco de Costa Rica a nombre del Ministerio de Hacienda Tesorería Nacional, cédula jurídica 2-100-042005, con número de cuenta IBAN CR63015201001024247624 (cédula jurídica 2-100-04200535) o en su defecto mediante entero a favor de gobierno. El comprobante de pago deberá indicar al menos el nombre del Auxiliar de la Función Pública Aduanera que realiza el pago, así como el número de expediente. Igualmente deberá remitir una copia del comprobante de pago a esta Dirección en forma personal, o bien vía correo electrónico a la dirección: dirfiscaliza@hacienda.go.cr **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 la Aduana Central, para lo cual se concede el plazo de diez días hábiles contados a partir de la notificación de la presente resolución. **SETIMO:** Se pone a su disposición el expediente **Exp DF-FE-AE-EXP-118-2020**, el cual podrá ser consultado en la Dirección de Fiscalización. El expediente podrá ser leído y/o reproducido por su persona, quien lo represente o a quien usted autorice, por ello de requerir acceso al expediente favor coordinar previamente al correo dirfiscaliza@hacienda.go.cr. **OCTAVO:** De conformidad con el artículo 231



párrafo tercero de la Ley General de Aduanas, la multa anteriormente indicada devengará intereses, los cuales se computarán a partir de los tres días siguientes a la firmeza de la presente resolución, conforme la tasa establecida en el artículo 61 de la citada ley. Es todo. **Notifíquese** al auxiliar de la función pública aduanera.

JUAN CARLOS GÓMEZ SÁNCHEZ
DIRECTOR GENERAL DE ADUANAS

Elaborado por: Catalina Cerdas Araya, Abogada Dirección de Fiscalización