



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (1)

MH-DGA-RES-0987-2026

DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS. SAN JOSÉ, A LAS DIEZ HORAS VEINTISEIS MINUTOS DEL DIECISÉIS DE JUNIO DEL AÑO DOS MIL VEINTISEIS. Esta Dirección General procede con el dictado del acto Final de Procedimiento Administrativo Sancionatorio en que se investiga la comisión de **seis (06) infracciones Tributarias Aduaneras** tipificada en el **artículo 242** de la Ley General de Aduanas, procedimiento sancionatorio iniciado mediante resolución **RES-DF-193-2022 de fecha 04 de agosto del 2022**, contra el auxiliar de la función pública **AGENTE DE ADUANAS ESTEBAN ALONSO MÉNDEZ RODRÍGUEZ**, CÉDULA DE IDENTIDAD **110480797**, BAJO CAUCIÓN DE LA AGENCIA DE ADUANAS **GRUPO TLA SOCIEDAD ANONIMA**, CÉDULA JURIDICA **310100630312**, cuya responsabilidad es derivada de la nacionalización de las mercancías amparadas a los Documentos Únicos Aduaneros (DUA) **N° 005-2018-427009** de fecha de aceptación **28/08/2018**, DUA **N° 005-2018-438395** de fecha de aceptación **04/09/2018**, DUA **N° 005-2018-481077** de fecha de aceptación **27/09/2018**, DUA **N° 005-2018-533550** de fecha de aceptación **26/10/2018**, DUA **N° 005-2018-598784** de fecha de aceptación **29/11/2018** y DUA **N° 005-2019-058887** de fecha de aceptación **04/02/2019**, tramitados por el Agente de cita.

RESULTANDO

I. El Auxiliar de la Función Pública Aduanera **AGENTE DE ADUANAS ESTEBAN ALONSO MÉNDEZ RODRÍGUEZ**, CÉDULA DE IDENTIDAD **110480797**, BAJO CAUCIÓN DE LA AGENCIA DE ADUANAS **GRUPO TLA SOCIEDAD ANONIMA**, CÉDULA JURIDICA **310100630312**, a nombre del importador **CEFA CENTRAL FARMACEUTICA S.A.**, Cédula Jurídica **3-101-095144**, tramitó la nacionalización de los Documentos Únicos Aduaneros (DUA) **N° 005-2018-427009** de fecha de aceptación **28/08/2018**, DUA **N° 005-2018-438395** de fecha de aceptación **04/09/2018**, DUA **N° 005-2018-481077** de fecha de aceptación **27/09/2018**, DUA **N° 005-2018-533550** de fecha de aceptación **26/10/2018**, DUA **N° 005-2018-598784** de fecha de aceptación **29/11/2018** y DUA **N° 005-2019-058887** de fecha de aceptación **04/02/2019**, mediante los cuales se importaron las mercancías descritas como **"Nizoral 2% Gel Shampoo Fco 100 ml"** y **"Terocaps 500 mg Cap Fco c/60s"** esta última en el caso del DUA número **005-2018-438395**, declaradas erróneamente en la clasificación arancelaria **3004.20.10.00.00** y el Terocaps en **3004.90.91.00.90**. según el siguiente detalle:



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (1)

DUA	Línea	Fecha de aceptación	Mercancía	Partida Declarada
005-2018-427009	0010	28/08/2018	Nizoral 2% Gel Shampoo Fco 100 ml	3004.20.10.00.00
005-2018-438395	0001	04/09/2018	Terocaps 500 mg Cap Fco c/60s	3004.90.91.00.90
005-2018-481077	0014	27/09/2018	Nizoral 2% Gel Shampoo Fco 100 ml	3004.20.10.00.00
005-2018-533550	0005	26/10/2018	Nizoral 2% Gel Shampoo Fco 100 ml	3004.20.10.00.00
005-2018-598784	0008	29/11/2018	Nizoral 2% Gel Shampoo Fco 100 ml	3004.20.10.00.00
005-2019-058887	0014	04/02/2019	Nizoral 2% Gel Shampoo Fco 100 ml	3004.20.10.00.00

II. Que según lo determinado en informe final DF-FE-AE-INF-041-2020 del estudio denominado “*Verificación del debido cumplimiento de las obligaciones tributarias aduaneras por parte de la Empresa CEFA CENTRAL FARMACEUTICA S.A., Cédula Jurídica 3-101-095144*”, el Auxiliar de la Función Pública Aduanera AGENTE DE ADUANAS ESTEBAN ALONSO MÉNDEZ RODRÍGUEZ, CÉDULA DE IDENTIDAD 110480797, BAJO CAUCIÓN DE LA AGENCIA DE ADUANAS GRUPO TLA SOCIEDAD ANONIMA, CÉDULA JURIDICA 310100630312, declara erróneamente la clasificación arancelaria, ya que en el caso del Nizoral Shampoo, la mercancía corresponde a una preparación capilar (champú) antifúngico, presentado en envase de 100 ml, por lo tanto, se clasifica en la partida 33.05, en aplicación de la Regla General de Clasificación 1, por lo tanto, en aplicación de la Regla General de Clasificación 6, se determina la subpartida 3305.10 que comprende los champús; en consecuencia, el inciso correspondiente es el **3305.10.00.00.00**. (Ver certificado de análisis de laboratorio aduanero N° 12 del 2019 en que se analiza la mercancía descrita como “Nizoral 2% Gel Shampoo Fco 100 ml”, importada mediante DUA 005-2018-427009)

Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (1)

DUA	Línea	Fecha de aceptación	Mercancía	Partida Declarada	Partida Determinada
005-2018-427009	0010	28/08/2018	Nizoral 2% Gel Shampoo Fco 100 ml	3004.20.10.00.00	3305.10.00.00.00
005-2018-481077	0014	27/09/2018	Nizoral 2% Gel Shampoo Fco 100 ml	3004.20.10.00.00	3305.10.00.00.00
005-2018-533550	0005	26/10/2018	Nizoral 2% Gel Shampoo Fco 100 ml	3004.20.10.00.00	3305.10.00.00.00
005-2018-598784	0008	29/11/2018	Nizoral 2% Gel Shampoo Fco 100 ml	3004.20.10.00.00	3305.10.00.00.00
005-2019-058887	0014	04/02/2019	Nizoral 2% Gel Shampoo Fco 100 ml	3004.20.10.00.00	3305.10.00.00.00

Folio 26

**Servicio Nacional de Atención
Laboral de Fiscalización
Laboratorio Aduanero y Estudios Especiales**

Certificado de Análisis

Análisis: 12 Año: 2018

Acta	Fecha Recepción	Año	Fecha de emisión
178	10/01/19		01/03/19

Número del Producto

NIDORAL 2% GEL, SHAMPOO, FRASCO CON 100 ML

Aduana	Año	DUA	Línea	Partida Declarada
005	2018	427009	0010	3046201100000

Cédula Declarante

310100603012

Nombre Declarante

GRUPO TILA SOCIEDAD ANONIMA

Cédula Importador

310100651431

Nombre Importador

CEFA CENTRAL FARMACEUTICA SOCIEDAD ANON

Presentación:

Artículo acondicionado para su venta presentado en un caja de cartón etiquetada (en idioma inglés y español) como "Nizoral®", ketconazole, 2% shampoo, gel, caja con frasco 100 ml, Jantes....., dentro se encuentra una botella de plástico de color blanco conteniendo una solución tipo gel de color rojo, etiquetado con la información igual que la caja, con un color característico presente. El producto Nizoral® es un shampoo para aplicación tópica sobre el cuero cabelludo o la piel indicada terapéuticamente para el tratamiento y profilaxis de infecciones producidas por el hongo Malassezia (antes llamado Pityrosporum), tales como la pitiriasis versicolor (leucodermia), dermatitis seborreica y la pitiriasis capitis(caspa). La dosis recomendada, una palma tina o una botella de shampoo serán suficientes para un lavado, el tratamiento para Pitiriasis versicolor: una vez al día durante 5 días. Dermatitis seborreica y pitiriasis capitis: dos veces por semana durante un período de 2 a 4 semanas.

Ingredientes Declarados (cada 100 ml, contienen): Ketoconazol 2 g, Vehículo org. 100 ml, Contenido Neto sólido: 100ml.

Pruebas Realizadas

1-Desecación: 23% de residuo, 77% de humedad.

2-4-epilación (Isp): I1800500 (Biotinureas: desecado): positivo por bandas características de tetraceno no iónico del tipo (Lauri) sulfato 4-epilación glicol éter combinadas con otras que indican la presencia de otros componentes (1)-(PRT-0008 v1)

3-Determinación de solubilización agua): Positivo, con formación de espuma estable.

4-Esuerzo para complejidad: Positivo.

5-Determinación de pH: 7.

Nota (1) Base de Infrarrojo Pointin Elmer.

La muestra analizada es:

PREPARACIÓN CAPILAR PARA HUMANOS DE LA CLASE CHÁMPÚ MEDICADO (ANTIMICÓTICO) A BASE DE KETOCONAZOL, ACONDICIONADO PARA LA VENTA AL POR MENOR.

Página: 1 de 2

Folio 27



Ministerio de Hacienda
Servicio Nacional de Aduanas
Laboratorio Aduanero y Estudios Especiales

Servicio Nacional de Aduanas
Dirección de Fiscalización
Laboratorio Aduanero y Estudios Especiales

Analista:

12

Año 2019

Certificado de Análisis

BASE LEGAL: REGLAS GENERALES PARA LA INTERPRETACIÓN DEL SISTEMA ARANCELARIO CENTROAMERICANO- SAC-1 (NL 30.1e), (NL 33.3), 3(c) y 6. VI ENMIENDA. MUESTRA DESTRUIDA DURANTE EL PROCESO DE ANÁLISIS.

Clasificación arancelaria:

3301100000

Origen: El Q. José María Montoya y
Eliana M. López

JOSE ELIAS MONTOYA VEGA
Analista



EIDA LANZONI VINDAS
Jefatura del Laboratorio

III. Que según lo determinado en informe final DF-FE-AE-INF-041-2020 del estudio denominado “*Verificación del debido cumplimiento de las obligaciones tributarias aduaneras por parte de la Empresa CEFA CENTRAL FARMACEUTICA S.A., Cédula Jurídica 3-101-095144*”, el Auxiliar de la Función Pública Aduanera AGENTE DE ADUANAS ESTEBAN ALONSO MÉNDEZ RODRÍGUEZ, CÉDULA DE IDENTIDAD 110480797, BAJO CAUCIÓN DE LA AGENCIA DE ADUANAS GRUPO TLA SOCIEDAD ANONIMA, CÉDULA JURIDICA 310100630312, declara erróneamente la clasificación arancelaria, ya que en la partida declarada, 30.04, se encuentran "los medicamentos" constituidos por productos mezclados o sin mezclar siempre que se presenten: a) dosificados, b) Acondicionados para la venta al por menor para usos



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (1)

terapéuticos o profilácticos, y el Terocaps al constituir una preparación alimenticia, que se administran por vía oral, por lo cual se determinó que se clasifica en **2106.90.79.00.90**. en aplicación de la Regla General de Clasificación 1. Según el siguiente detalle:

DUA	Línea	Fecha de aceptación	Mercancía	Partida Declarada	Partida Determinada
005-2018-438395	0001	04/09/2018	Terocaps 500 mg Cap Fco c/60s	3004.90.91.00.90	2106.90.79.00.90

IV. En consecuencia según lo determinado en informe final **DF-FE-AE-INF-041-2020** del estudio denominado “*Verificación del debido cumplimiento de las obligaciones tributarias aduaneras por parte de la Empresa CEFA CENTRAL FARMACEUTICA S.A., Cédula Jurídica 3-101-095144*”, se determina producto de la presunta incorrecta clasificación arancelaria realizada por el Auxiliar de la Función Pública Aduanera **AGENTE DE ADUANAS ESTEBAN ALONSO MÉNDEZ RODRÍGUEZ, CÉDULA DE IDENTIDAD 110480797, BAJO CAUCIÓN DE LA AGENCIA DE ADUANAS GRUPO TLA SOCIEDAD ANONIMA, CÉDULA JURIDICA 310100630312**, para el presente procedimiento, una vez realizados los ajustes correspondientes, se estableció un adeudo por concepto de impuestos dejados de percibir por la suma total de **₡6 068 427,38** (seis millones sesenta y ocho mil cuatrocientos veintisiete colones con 38/100), según el siguiente detalle:

DUA	Línea	Fecha de aceptación	Tipo de cambio	Impuestos Declarados ₡	Impuestos Determinados ₡	Impuestos dejados de percibir ₡	Tributos dejados de percibir en pesos centroamericanos \$
005-2018-427009	0010	28/08/2018	₡572.65	₡0.00	₡1 484 165.64	₡1 484 165.64	\$2.591,75
005-2018-438395	0001	04/09/2018	₡583.11	₡0.00	₡629 758.80	₡629 758.80	\$1.080,00
005-2018-481077	0014	27/09/2018	₡582.87	₡0.00	₡862 117.30	₡862 117.30	\$1.479,09
005-2018-533550	0005	26/10/2018	₡599.40	₡0.00	₡890 433.52	₡890 433.52	\$1.485,54
005-2018-598784	0008	29/11/2018	₡602.69	₡0.00	₡781 390.60	₡781 390.60	\$1296,50
005-2019-058887	0014	04/02/2019	₡615.31	₡0.00	₡1 420 561.52	₡1 420 561.52	\$2.308,69
Totales				₡0.00	₡6 068 427.38	₡6 068 427.38	

(Ver objeto digital OO1 del expediente administrativo **DF-FE-AE-EXP-002-2020 (1)**).

V. Una vez finiquitada la Fiscalización, se convocó a los sujetos pasivos al proceso de regularización, mismo que fue consignado en las Actas de Propuesta de Regularización números: **145-2020** del 15/09/2020, **172-2020** del 09/10/2020 y **176-2020** del 14/10/2020, donde el importador **CEFA CENTRAL FARMACÉUTICA S.A.** aceptó parcialmente la propuesta. La



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (1)

aceptación correspondió a los ajustes realizados entre otras en las mercancías: **Nizoral 2% Gel Shampoo Fco 100 ml y Terocaps 500 mg Cap.**

VI. En fecha **21 de octubre del 2020**, el importador canceló mediante transferencia bancaria a la cuenta del Ministerio de Hacienda, el monto del adeudo aceptado, correspondiendo éste a un total de **₡13 984 729.23** (trece millones novecientos ochenta y cuatro mil setecientos veintinueve colones con 23/100) el mismo que incluye el monto de **₡6 068 427,38** (seis millones sesenta y ocho mil cuatrocientos veintisiete colones con 38/100) correspondiente al presente procedimiento. El ingreso de la transferencia correspondió al comprobante N° 8635342 del Banco de Costa Rica, y fue debidamente verificada con la Unidad de Ingresos de la Tesorería Nacional. El adeudo tributario fue aceptado y reparado de acuerdo con las Actas de Propuesta de Regularización N° 1452020 del 15/09/2020, 172-2020 del 09/10/2020 y 176-2020 del 14/10/2020.

VII. Esta Dirección General mediante resolución **RES-DF-193-2022 de fecha 04 de agosto del 2022**, inició procedimiento administrativo sancionatorio contra el auxiliar de la función pública **AGENTE DE ADUANAS ESTEBAN ALONSO MÉNDEZ RODRÍGUEZ**, CÉDULA DE IDENTIDAD 110480797, BAJO CAUCIÓN DE LA AGENCIA DE ADUANAS GRUPO TLA SOCIEDAD ANONIMA, CÉDULA JURIDICA 310100630312, por la comisión de seis (06) infracciones Tributarias Aduaneras sancionable con una multa de dos veces los tributos dejados de percibir, tipificada en el **artículo 242** de la Ley General de Aduanas. Dicha resolución fue debidamente notificada en fecha **viernes 05 de agosto del 2022**, mediante correo electrónico **emendez@grupotla.com**. (Ver objeto digital 002 del expediente administrativo **DF-FE-AE-EXP-002-2020 (1)**).

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, siendo que en fecha **viernes 12 de agosto del 2022**, el auxiliar de la función pública **AGENTE DE ADUANAS ESTEBAN ALONSO MÉNDEZ RODRÍGUEZ**, CÉDULA DE IDENTIDAD 110480797, BAJO CAUCIÓN DE LA AGENCIA DE ADUANAS GRUPO TLA SOCIEDAD ANONIMA, CÉDULA JURIDICA 310100630312, presenta escrito de excepciones, nulidades, pruebas y alegatos de descargo, mismas que serán analizadas más adelante. (ver objeto digital 003 del expediente administrativo **DF-FE-AE-EXP-002-2020 (1)**).



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (1)

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, modificándose en lo que interesa, el Capítulo IV, Régimen Sancionatorio (infracciones administrativas y tributarias aduaneras), incluyendo reforma al **artículo 242**, estableciendo sanción multa de dos veces los tributos dejados de percibir, toda acción u omisión que signifique una vulneración del régimen jurídico aduanero que cause un perjuicio fiscal superior a mil pesos centroamericanos y no constituya delito ni infracción administrativa sancionable con suspensión del auxiliar de la función pública aduanera (Así reformado por el artículo 2° numeral 43) de la ley N° 10271 del 22 de junio del 2022).

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

CONSIDERANDO

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

II.- **SOBRE LA COMPETENCIA EN EL TRANCURSO DEL TIEMPO:** La facultad de la autoridad aduanera para sancionar las infracciones administrativas y tributarias aduaneras prescribe en cuatro años, de conformidad con lo señalado en el **artículo 223 literal c) del RECAUCA IV**.

III.- **SOBRE LA IMPOSICIÓN DE SANCIONES ADMINISTRATIVAS Y TRIBUTARIAS:** Es función de la Dirección General de Aduanas imponer sanciones administrativas y tributarias aduaneras, cuando así corresponda. Por otra parte, dentro de las atribuciones de la Autoridad Aduanera se encuentra la de verificar que los auxiliares de la función pública aduanera cumplan con los requisitos, deberes y obligaciones establecidos en la normativa aduanera.

IV.- **OBJETO DE LA LITIS:** El fondo del presente asunto se contrae en determinar la responsabilidad administrativa del auxiliar de la función pública **AGENTE DE ADUANAS ESTEBAN ALONSO MÉNDEZ RODRÍGUEZ, CÉDULA DE IDENTIDAD 110480797, BAJO CAUCIÓN DE LA AGENCIA DE ADUANAS GRUPO TLA SOCIEDAD ANONIMA, CÉDULA JURIDICA 310100630312,, actuando en representación del importador CEFA CENTRAL FARMACEUTICA S.A., Cédula Jurídica 3-101-095144**, por causar mediante su acción una vulneración del régimen jurídico aduanero que causó un perjuicio fiscal superior



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (I)

a mil pesos centroamericanos, al transmitir los Documentos Únicos Aduaneros (DUA) N° 005-2018-427009 de fecha de aceptación 28/08/2018, DUA N° 005-2018-438395 de fecha de aceptación 04/09/2018, DUA N° 005-2018-481077 de fecha de aceptación 27/09/2018, DUA N° 005-2018-533550 de fecha de aceptación 26/10/2018, DUA N° 005-2018-598784 de fecha de aceptación 29/11/2018 y DUA N° 005-2019-058887 de fecha de aceptación 04/02/2019, información inexacta en relación la clasificación arancelaria, de las mercancías importadas, lo que generó una diferencia tributaria significativa posteriormente determinada por la Dirección de Fiscalización del Ministerio de Hacienda. En dicha declaración, se consignaron **partidas arancelarias** que no correspondían técnicamente a las mercancías importadas.

El Auxiliar de la función pública AGENTE DE ADUANAS ESTEBAN ALONSO MÉNDEZ RODRÍGUEZ, CÉDULA DE IDENTIDAD 110480797, BAJO CAUCIÓN DE LA AGENCIA DE ADUANAS GRUPO TLA SOCIEDAD ANONIMA, CÉDULA JURIDICA 310100630312, actuando en representación del importador CEFA CENTRAL FARMACEUTICA S.A., Cédula Jurídica 3-101-095144a, incurrió en seis (06) infracciones Tributarias Aduaneras según lo establecido en el artículo 242 de la Ley General de Aduanas, esto por la incorrecta clasificación arancelaria de las mercancías, amparadas a las siguientes Declaraciones Aduaneras:

DUA	Línea	Fecha de aceptación	Mercancía	Partida Declarada	Partida Determinada
005-2018-427009	0010	28/08/2018	Nizoral 2% Gel Shampoo Fco 100 ml	3004.20.10.00.00	3305.10.00.00.00
005-2018-438395	0001	04/09/2018	Terocaps 500 mg Cap Fco c/60s	3004.90.91.00.90	2106.90.79.00.90
005-2018-481077	0014	27/09/2018	Nizoral 2% Gel Shampoo Fco 100 ml	3004.20.10.00.00	3305.10.00.00.00
005-2018-533550	0005	26/10/2018	Nizoral 2% Gel Shampoo Fco 100 ml	3004.20.10.00.00	3305.10.00.00.00
005-2018-598784	0008	29/11/2018	Nizoral 2% Gel Shampoo Fco 100 ml	3004.20.10.00.00	3305.10.00.00.00
005-2019-058887	0014	04/02/2019	Nizoral 2% Gel Shampoo Fco 100 ml	3004.20.10.00.00	3305.10.00.00.00

La litis se configura a partir de los siguientes elementos sustantivos que, podrían constituir seis (06) infracciones Tributarias Aduaneras conforme al artículo 242 de la Ley General de Aduanas:

Clasificación arancelaria incorrecta: El órgano fiscalizador identificó errores técnicos en la codificación arancelaria las mercancías descritas como "Nizoral 2% Gel Shampoo Fco 100 ml" y "Terocaps 500 mg Cap Fco c/60s" declaradas erróneamente en la clasificación arancelaria 3004.20.10.00.00 y el Terocaps en 3004.90.91.00.90.



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (1)

Según lo determinado en informe final DF-FE-AE-INF-041-2020 del estudio denominado “*Verificación del debido cumplimiento de las obligaciones tributarias aduaneras por parte de la Empresa CEFA CENTRAL FARMACEUTICA S.A., Cédula Jurídica 3-101-095144*”, el Auxiliar de la Función Pública Aduanera AGENTE DE ADUANAS ESTEBAN ALONSO MÉNDEZ RODRÍGUEZ, CÉDULA DE IDENTIDAD 110480797, BAJO CAUCIÓN DE LA AGENCIA DE ADUANAS GRUPO TLA SOCIEDAD ANONIMA, CÉDULA JURIDICA 310100630312, declara erróneamente la clasificación arancelaria, ya que en el caso del Nizoral Shampoo, la mercancía corresponde a una preparación capilar (champú) antifúngico, presentado en envase de 100 ml, por lo tanto, se clasifica en la partida 33.05, en aplicación de la Regla General de Clasificación 1, por lo tanto, en aplicación de la Regla General de Clasificación 6, se determina la subpartida 3305.10 que comprende los champús; en consecuencia, el inciso correspondiente es el **3305.10.00.00.00**.

DUA	Línea	Fecha de aceptación	Mercancía	Partida Declarada	Partida Determinada
005-2018-427009	0010	28/08/2018	Nizoral 2% Gel Shampoo Fco 100 ml	3004.20.10.00.00	3305.10.00.00.00
005-2018-481077	0014	27/09/2018	Nizoral 2% Gel Shampoo Fco 100 ml	3004.20.10.00.00	3305.10.00.00.00
005-2018-533550	0005	26/10/2018	Nizoral 2% Gel Shampoo Fco 100 ml	3004.20.10.00.00	3305.10.00.00.00
005-2018-598784	0008	29/11/2018	Nizoral 2% Gel Shampoo Fco 100 ml	3004.20.10.00.00	3305.10.00.00.00
005-2019-058887	0014	04/02/2019	Nizoral 2% Gel Shampoo Fco 100 ml	3004.20.10.00.00	3305.10.00.00.00

Asimismo, según lo determinado en informe final DF-FE-AE-INF-041-2020 del estudio denominado “*Verificación del debido cumplimiento de las obligaciones tributarias aduaneras por parte de la Empresa CEFA CENTRAL FARMACEUTICA S.A., Cédula Jurídica 3-101-095144*”, el Auxiliar de la Función Pública Aduanera AGENTE DE ADUANAS ESTEBAN ALONSO MÉNDEZ RODRÍGUEZ, CÉDULA DE IDENTIDAD 110480797, BAJO CAUCIÓN DE LA AGENCIA DE ADUANAS GRUPO TLA SOCIEDAD ANONIMA, CÉDULA JURIDICA 310100630312, declara erróneamente la clasificación arancelaria, ya que en la partida declarada, 30.04, se encuentran "los medicamentos" constituidos por productos mezclados o sin mezclar siempre que se presenten: a) dosificados, b) Acondicionados para la venta al por menor para usos terapéuticos o profilácticos, y el Terocaps al constituir una preparación alimenticia, que se administran por vía oral, por lo cual se determinó que se clasifica en **2106.90.79.00.90**. en aplicación de la Regla General de Clasificación 1. Según el siguiente detalle:



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (1)

DUA	Línea	Fecha de aceptación	Mercancía	Partida Declarada	Partida Determinada
005-2018-438395	0001	04/09/2018	Terocaps 500 mg Cap Fco c/60s	3004.90.91.00.90	2106.90.79.00.90

La clasificación incorrecta incide directamente en la liquidación de tributos, por lo que su transmisión errónea configura un elemento de responsabilidad. Por lo cual podría constituirse el auxiliar en acreedor de una multa de dos veces los tributos dejados de percibir por cada declaración incorrecta (O6), según la normativa aplicada en la especie; para el presente procedimiento, una vez realizados los ajustes correspondientes, se estableció un adeudo por concepto de impuestos dejados de percibir por la suma total de **₡6 068 427,38 (seis millones sesenta y ocho mil cuatrocientos veintisiete colones con 38/100)**, según el siguiente detalle:

DUA	Línea	Fecha de aceptación	Tipo de cambio	Impuestos Declarados ₡	Impuestos Determinados ₡	Impuestos dejados de percibir ₡	Tributos dejados de percibir en pesos centroamericanos \$
005-2018-427009	0010	28/08/2018	₡572.65	₡0.00	₡1 484 165.64	₡1 484 165.64	\$2.591,75
005-2018-438395	0001	04/09/2018	₡583.11	₡0.00	₡629 758.80	₡629 758.80	\$1.080,00
005-2018-481077	0014	27/09/2018	₡582.87	₡0.00	₡862 117.30	₡862 117.30	\$1.479,09
005-2018-533550	0005	26/10/2018	₡599.40	₡0.00	₡890 433.52	₡890 433.52	\$1.485,54
005-2018-598784	0008	29/11/2018	₡602.69	₡0.00	₡781 390.60	₡781 390.60	\$1296,50
005-2019-058887	0014	04/02/2019	₡615.31	₡0.00	₡1 420 561.52	₡1 420 561.52	\$2.308,69
Totales				₡0.00	₡6 068 427.38	₡6 068 427.38	

Por lo anterior, el auxiliar de cita vulnera el régimen jurídico aduanero causando un perjuicio al Fisco por la suma total de **₡6 068 427,38 (seis millones sesenta y ocho mil cuatrocientos veintisiete colones con 38/100)**, con lo cual se constituye en acreedor de la sanción tributaria aduanera, por vulnerar el régimen jurídico aduanero, causando un perjuicio fiscal superior a **mil pesos centroamericanos (\$1000)**, para cada una de las declaraciones objeto de investigación.

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



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (I)

esa conducta. En conclusión, la infracción tributaria aduanera se configura por la acción misma de vulnerar el régimen aduanero y causar un perjuicio fiscal superior al umbral legal, consumándose en el momento de la transmisión de la declaración inexacta.

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

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

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

VI.- SOBRE LOS ALEGATOS DEL ADMINISTRADO:

Dentro del escrito de alegatos presentado por el auxiliar de la función pública, se extrae la presentación un **incidente de nulidad absoluta**, razón por la cual procederá esta Autoridad Aduanera a conocer de manera previa el incidente invocado por el interesado.

Cabe destacar que, una vez conocidos los temas de especial pronunciamiento, procederá esta Autoridad Aduanera a conocer los ulteriores alegatos esgrimidos por el agente aduanero de cita. Los mismos se transcriben a continuación:

*“...El suscrito, **Esteban A. Méndez Rodríguez**, cédula de identidad número 1-1048-0797, en mi carácter de agente aduanero código 655, ante su autoridad me presento en tiempo y forma a oponerme a la pretensión sancionatoria de la resolución **RES-DF-193-2022 de las 9:30 horas del 4 de agosto de 2022**, en cuanto se me pretende aplicar varias sanciones administrativas del artículo 242 de la Ley General de Aduanas*



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (1)

y que fuera emitida en el expediente administrativo número **DF-FE-AE-EXP-002-2020 (1)**, adicionalmente interpongo la excepción de incompetencia de la autoridad aduanera, interpongo los alegatos de nulidad sobre el procedimiento administrativo y la fiscalización llevada a cabo de previo al inicio del procedimiento, incluyendo la etapa de regularización, de conformidad con los siguientes argumentos de hecho y de Derecho.

El presente procedimiento sancionatorio se inició presumiendo que la clasificación arancelaria de varias declaraciones aduaneras en que fungí como agente aduanero era incorrecta y que por ello debo ser sancionado administrativamente. El antecedente sería el pago que realizó la empresa importadora del ajuste ofrecido en una regularización. **DESDE EL INICIO DEJO ALEGADA LA NULIDAD ABSOLUTA DEL ACTO DE INICIO ANTE LA FALTA DE MOTIVACION (VICIO EN LA INTIMACION E IMPUTACION), QUE VIOLA MI DERECHO DE DEFENSA. NO VENGA LA DIRECCION GENERAL DE ADUANAS A PRETENDER QUE ESA NULIDAD SE PUEDE SOLVENTAR DURANTE EL TRANCURSO DEL PROCEDIMIENTO O EN EL ACTO FINAL; ESTO SERIA UNA FLAGRANTE VIOLACION DE MIS DERECHOS PROTEGIDOS CONSTITUCIONAL Y LEGALMENTE.**

Incidente de nulidad contra la resolución de inicio por contradicciones evidentes en su razonamiento que vician su motivación y su motivo.

Mediante diversas declaraciones aduaneras citadas en el acto de apertura, el suscrito agente aduanero, actuando bajo caución de la Agencia Aduanal para la cual laboro, solicitó el régimen jurídico de importación definitiva en representación del importador **CEFA CENTRAL FARMACEUTICA S. A.**

En esta oportunidad se abre un procedimiento administrativo con el afán de imponerme una sanción administrativa. En ese sentido, de conformidad con la resolución administrativa de inicio, el objeto del procedimiento es el siguiente"

"Objeto de la Litis: Determinar si el auxiliar de la función pública aduanera Agente Aduanero **Esteban Alonso Méndez Rodríguez**, incurrió en **seis infracciones tributarias aduaneras** tipificadas en el artículo 242 LGA, al tramitar las mercancías amparadas: a la línea 0010 del Documento Único Aduanero (en adelante DUA) número **005-2018-427009** de fecha 28/08/2018, línea 0001 del DUA número **005-2018438395** de fecha 04/09/2018, línea 0014 del DUA número **005-2018-481077** de fecha 27/09/2018, línea 0005 del DUA número **005-2018-533550** de fecha 26/10/2018, línea 0008 del DUA número **005-2018-598784** de fecha 29/11/2018 y línea 0014 del DUA número **005-2019-058887** de fecha 04/02/2019, mediante las cuales se importaron las mercancías descritas como **"Nizoral 2% Gel Shampoo Fco 100 ml"** y **"Terocaps 500 mg Cap Fco c/60s"** esta última en el caso del DUA número 005-2018-438395, erróneamente en la clasificación arancelaria **3004.20.10.00.00** y el Terocaps en **3004.90.91.00.90**. Siendo lo correcto en la clasificación arancelaria **3305.10.00.00.00** en el caso del Nizoral, y en **2106.90.79.00.90** en el caso del Terocaps, de conformidad con el siguiente detalle, **por lo cual podría constituirse el auxiliar en acreedor de una multa de dos veces los tributos dejados de percibir según la**



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (1)

normativa aplicada en la especie por cada DUA: " (Ultimo resaltado y subrayado no son propios del original)

Es así como el procedimiento se inicia:

1)Partiendo de que existió una clasificación arancelaria errónea de los productos amparados a las declaraciones aduaneras.

2)Y, "por lo cual podría constituirse el auxiliar en acreedor de una multa de dos veces los tributos dejados de percibir según la normativa aplicada en la especie por cada DUA. "

Es decir, para la Dirección General de Aduanas la clasificación arancelaria declarada en el DUA fue incorrecta y, en consecuencia, EL UNICO RESPONSABLE Y FINALMENTE ACREEDOR DE UNA SANCION ADMINISTRATIVA SERIA yo, PORQUE TRANSMITI ELECTRONICAMENTE LOS DUAS, sin ningún análisis del caso. Esa lógica es incorrecta porque resume lo que claramente es inaceptable jurídicamente en materia de imposición de sanciones administrativas, como es que para imponerlas se debe analizar la actuación específica del sujeto infractor y las circunstancias que se dieron alrededor de esa actuación. En el caso de las infracciones administrativas aduaneras, la Administración Aduanera DEBE, PORQUE TIENE LA CARGA DE LA PRUEBA, de PROBAR en el procedimiento sancionatorio, que INCURRI EN NEGLIGENCIA. No en abstracto o incluso, no porque un tercero como es la empresa importadora aceptó pagar un ajuste tributario aduanero, sino porque ANALIZANDO LOS HECHOS CONCRETOS DEL EXPEDIENTE ADMINISTRATIVO ESPECIFICAMENTE SE ME PUEDE ACHACAR LA RESPONSABILIDAD de un hecho concreto, no presunto.

En la especie, la Dirección General de Aduanas indicó lo transcrito en el Objeto de la Litis, algo absolutamente insulso desde el punto de vista del Derecho Sancionatorio, porque no dice nada relevante. Y, luego de ese desaguizado, la resolución de inicio contiene una serie de elementos sobre lo sucedido respecto de la clasificación arancelaria, que no tiene nada que ver con mi actuación particular, personal. Si se observa detenidamente, es como si se abriera a discusión, de nuevo, la correcta clasificación arancelaria de las mercancías importadas en los DUAs, sin decirlo expresamente y, además sin referirse a mis supuestas acciones u omisiones concretas..."

Violación de normas expresas y del Principio del Debido Proceso

Si bien se llevó en su oportunidad una audiencia en que se ofreció al sujeto pasivo la regularización de su situación, a mí ni a nadie se nos advirtió de ninguna eventual aplicación de una sanción administrativa. Luego de esa audiencia no volví a saber nada del asunto, salvo que el importador había pagado un monto de impuestos adicionales.

El artículo 176 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, en adelante CNPT, dispone que las normas del procedimiento administrativo tributario, por ende, del aduanero, son de observancia obligatoria para la Administración Tributaria, como garantía de eficiencia y defensa de los derechos del contribuyente. Igualmente se dispone que el órgano administrativo competente de conocer en grado, de oficio o en virtud de recurso debe declarar la nulidad del acto prima facie, antes de conocer sobre el fondo del asunto, cuando exista una violación al procedimiento o a los derechos del contribuyente.



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (1)

Es así como se alega que la audiencia de regularización dirigida por la Dirección de Fiscalización de la Dirección General de Aduanas se llevó a cabo cuando ya estaba en vigencia las normas que protegen a los contribuyentes en contra de la arbitrariedad de los funcionarios del Ministerio de Hacienda. Los derechos y garantías de los ciudadanos frente al Fisco, entiéndase que la Administración Aduanera es claramente administración tributaria, no pueden diferir en razón de la materia fiscal de que se trate. El principio es el mismo, el contribuyente, ante una regularización, debe comprender claramente las consecuencias de su actuación. Transparentemente.

En esa audiencia de regularización, NO SE INDICO ABSOLUTAMENTE NADA SOBRE LAS CONSECUENCIAS SANCIONATORIAS DE LOS LLAMADOS A LA REGULARIZACION EN EL CASO DE ACEPTARSE EL AJUSTE PROPUESTO POR LA ADMINISTRACION. Por ello es que se violó el artículo 187 del CNPT, "motivación de los actos", que dispone que:

"Los actos jurídicos y las actuaciones materiales de la Administración Tributaria deben ser motivados, cuando establezcan deberes u obligaciones a cargo de los contribuyentes. La motivación consistirá en la referencia explícita o inequívoca a los motivos de hecho y de derecho que sirven de fundamento a la decisión. La falta de motivación de un acto o de una actuación material de la Administración, en los términos expresados, causa su nulidad. " Y, en su último párrafo manifiesta lo siguiente:

"Toda resolución de la Administración Tributaria debe reunir los requisitos establecidos por la normativa aplicable, así como indicar, si es del caso, las infracciones cometidas, las sanciones y los recargos que procedan". (Subrayado no es propio del original)

Ese artículo fue adicionado por el artículo 20 de la ley No. 9069 del 10 de setiembre del 2012, "Ley de fortalecimiento de la Gestión Tributaria", vigente a partir de su publicación. Por lo cual, en la regularización, debió de hacerse pronunciamiento expreso al respecto, cosa que no se hizo. Con ello se violentó mi derecho de defensa y se realizó una actuación administrativa ilegal y carente de transparencia frente a los intervinientes.

Incidente de nulidad por falta de motivación del acto de apertura, falta de imputación e intimación (traslado de cargos) y violación al principio de inocencia y al derecho de defensa

Según manifiesta la resolución de inicio, en el apartado de "análisis del tipo infraccional y principios aplicables", la Dirección General de Aduanas parte de: que la clasificación arancelaria de los productos es incorrecta ya que indica que "de los hechos expuestos anteriormente se desprende la posible comisión de incumplimientos por parte del auxiliar", aspecto que no podría presumirse por razones jurídicas y porque, si se hubieran analizados los hechos, sería imposible arribar a esa presunción.

Y añade, "por lo que de inmediato procede esta Dirección a realizar un análisis de la normativa aplicada al caso que nos ocupa." E, inmediatamente, arriba a la injustificada conclusión de que debe analizar el artículo 242: "ello con el objeto de verificar si las conductas descritas podrían constituirse en la infracción contenida en el artículo 242 de la Ley General de Aduanas." Descarta de esa forma cualquier otra opción y se centra en las disposiciones del 242, vislumbrando la decisión final usual en estos casos de que la



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (1)

sanción aplicable es la de dos veces el ajuste, NO IMPORTANDOLE LOS HECHOS CONCRETOS, DICHO SEA DE PASO. No importando que existe una infracción administrativa eventualmente aplicable, como sería la que sanciona la incorrección en la declaración aduanera. Aún más, el razonamiento esgrimido en la resolución más tiene que ver con esa sanción del artículo 236 que con la sanción del 242.

Luego, la resolución de inicio expone una retahíla de normas y manifestaciones del Tribunal Aduanero, como suele hacer ese despacho, eludiendo los hechos concretos con el fin conocido de sancionar con bases espurias. **Prueba de esto es el párrafo inicial de la página 19 de la resolución de inicio en el que confiesa que parte de una presunción en mi contra.**

"Bajo este marco regulatorio y en virtud de que los DUA 's de la Aduana Santamaría objeto del presente procedimiento, fueron suscritos por el auxiliar de la función pública persona física contra quien se inicia el presente procedimiento, presume esta Dirección que el mismo incumplió con sus obligaciones al haber tramitado dichos DUA 's con errores, al declarar en apariencia las mercancías descritas como "Nizoral 2% Gel Shampoo Fco 100 ml" y "Terocaps 500 mg Cap Fco c/60s", esta última en el caso del DUA número 005-2018-438395, erróneamente en la clasificación arancelaria 3004.20.10.00.00 y el Terocaps en 3004.90.91.00.90. Siendo lo correcto en la clasificación arancelaria 3305.10.00.00.00 para el caso del Nizoral Shampoo, y en 2106.90.79.00.90 en el caso del Terocaps. Por lo cual, el Estado dejó de percibir la suma total de 068 427,38 (seis millones sesenta y ocho mil cuatrocientos veintisiete colones con 38/100)"

Y líneas después, al haber presumido el incumplimiento, ahora le añade la presunción de haber incurrido en la infracción del 242.

"Ahora bien siendo el objeto de la presente litis la posible aplicación de sanciones contra el agente de aduanas Méndez Rodríguez, por haber presuntamente incurrido en seis infracciones tributarias aduaneras ... "

Ante este desaguizado, paradójicamente, hace alusión a los principios y garantías constitucionales del Derecho Penal que, evidentemente, entiende que es darme traslado de esta nula resolución administrativa, invirtiendo la carga de la prueba. Se trasluce que el "sin embargo" es sinónimo de MERA FORMALIDAD.

"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. "

Luego de lo dicho, PARA APARENTAR QUE SE SIGUE EL DEBIDO PROCESO EN LO FORMAL Y EN LO SUSTANCIAL, INICIA UNA NUEVA SERIE DE CITAS NORMATIVAS Y DOCTRINARIAS.

"Por consiguiente, no existe duda de que el señor Méndez Rodríguez, cuenta con la condición de auxiliar de la función pública aduanera, en la modalidad de agente aduanero, **siendo por tanto posible que incurra en la comisión de las infracciones citadas,**



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (1)

por lo que no existe conflicto o controversia alguna, en cuanto a la determinación de dicho elemento del tipo. "

Como es lógico, si la resolución de inicio se dirige a mí como agente aduanero y, además, indica que aplicaría el 242. Esto pese a que, ES EVIDENTE QUE ESE ARTICULO NO TIENE SUJETO ACTIVO EXPRESO. Es así que, para la Dirección General de Aduanas yo, como agente aduanero, por solo ese hecho, encajo en ese concepto. Entonces, cabe preguntarse, ¿hay alguna duda de la falta de objetividad? ¿NO es que acaso la agencia aduana o la empresa importadora y, por qué no, la propia administración y sus funcionarios, PODRIAN HABER INDUCIDO A LA CLASIFICACION ARANCELARIA QUE SE TIENE POR INCORRECTA? Sin embargo, las baterías se dirigen a la parte más débil, el suscrito. Todo con base en INTERPRETACIONES, NO EN NORMAS EXPRESAS Y SIN FUNDAMENTO EN LOS HECHOS.

*Para continuar comentando la parodia de resolución administrativa, se indica, desde el inicio del procedimiento administrativo, que yo causé el perjuicio fiscal, es decir, que fui el único responsable del supuesto perjuicio, **No hay rastro alguno de respeto al Principio de INOCENCIA.** Para mayores detalles, obsérvese las alusiones de la resolución de inicio cuando se refiere a mi como EL INFRACTOR.*

*"El perjuicio económico se causa, en el momento mismo en que el **agente aduanero consignó en forma errónea la clasificación arancelaria de las mercancías amparadas a la referidas líneas en los DUA 's objeto del presente procedimiento, lo cual provocó la modificación** de la obligación tributaria en los citados DUA's, cancelando en consecuencia un monto menor al que correspondía. Lo que sucedió en forma posterior, sea el pago del monto dejado de percibir, fue consecuencia de la acción fiscalizadora, sin embargo, **el agente en apariencia ya había consumado sus anomalías.** 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 231 de la Ley General de Aduanas, y procediendo conforme al debido proceso administrativo, pueda iniciar procedimiento administrativo sancionatorio contra el agente aduanero persona natural de cita."*

*La resolución de inicio no hace un análisis de la situación que se ha venido presentando desde hace años con la clasificación arancelaria de los medicamentos en donde, sin aviso previo y, peor aún, luego de incontables importaciones, la Dirección General de Aduanas desconoció la competencia otorgada por el ordenamiento jurídico al Ministerio de Salud, asumiendo que los funcionarios de la DGA tienen el conocimiento científico y técnico para determinar las propiedades terapéuticas y profilácticas de productos médicos importados por empresas farmacéuticas y, pretendiendo recaudar indebidamente impuestos de importación, intereses y, como sucede en este caso, **ASUMIENTO QUE TIENE LA POTESTAD DE APLICAR SANCIONES ADMINISTRATIVAS**, suma más fondos a sus arcas, sin importarle lo injusto de esta situación para los agentes aduaneros que hemos actuado partiendo de la información que nos da el importador especializado en esos productos y, AUN MAS, que nos dan las autoridades de salud.*

He actuado de buena fe de conformidad con la competencia y los criterios de la autoridad de salud, sin que la Dirección General de Aduanas o sus Aduanas hubiesen comunicado o advertido de alguna forma que los productos importados podrían ser clasificados



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (1)

arancelariamente, de acuerdo con su criterio, en una clasificación arancelaria distinta a la declarada.

No hay explicación alguna más que la evidente NEGLIGENCIA e irresponsabilidad de la Dirección General de Aduanas para no haber actuado EMITIENDO UN CRITERIO VINCULANTE. Para respetar el Principio de Seguridad Jurídica y transparencia administrativa, aunque hubiese sido ilegal y violatoria por el fondo, al menos hubiera bastado una comunicación específica o general, como la realizada con la Resolución de Alcance General número **RES-DGA-325-2021 de las 8:45 horas del 7 de setiembre de 2021**. En ella, el Director General de Aduanas resolvió emitir un Criterio Vinculante de Clasificación Arancelaria "para los productos consistentes en medicamentos, complemento multivitamínico y preparaciones para el cuidado de la piel, de acuerdo al siguiente detalle:

En ese Criterio Vinculante se le "previene a los Agentes Aduaneros, su responsabilidad 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, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 86 de la Ley General de Aduanas. " Y, adicionalmente, más importante aún, señala claramente lo siguiente:

"La presente resolución es de aplicación obligatoria para el Sistema Aduanero Nacional."

Lógica y jurídicamente ese criterio **NO PODRÍA TENER EFECTOS RETROACTIVOS. Es una OBLIGACIÓN CLARA Y TRANSPARENTE PARA EL FUTURO**. En el caso de los productos importados en las declaraciones de aduanas objeto de este procedimiento, nunca se emitió un criterio similar o una mera comunicación indicando que existía alguna duda al respecto.

En consecuencia, ante la falta de un pronunciamiento expreso de la autoridad aduanera y, por el contrario, la autorización expresa del levante y sin problemas de cada uno de [os despachos aduaneros de los productos, la pretensión sancionatoria que ahora hace la autoridad es violatoria de diversos principios como el Principio de Confianza Razonable y de Seguridad Jurídica. Desde el punto de vista del Derecho Sancionatorio, es claro que no procede la aplicación de una sanción administrativa porque mi actuación no fue negligente, aspecto que, reitero, no me corresponde a mi probar en aplicación del Principio de Inocencia.

Si la pretensión de la Dirección General de Aduanas para cambiar las clasificaciones arancelarias de los productos es cuestionable, MAS AUN ES PRESUMIR LA RESPONSABILIDAD DE LOS AGENTES DE ADUANAS QUE ACTUARON A LA LUZ DE LA INFORMACION Y DOCUMENTACION QUE TENIAN A LA MANO Y QUE, NO EN UNA OCASIÓN, SINO EN MUCHAS, LAS ADUANAS NO OBJETARON NI REALIZARON OBSERVACIONES SOBRE LA CLASIFICACION ARANCELARIA DE ESOS PRODUCTOS.

El presente procedimiento administrativo es un ejemplo vivo de que la administración pública tiene la posibilidad de violentar claramente el artículo 16 de la Ley General de la Administración Pública, que dispone en su primer párrafo que:



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (1)

"1. En ningún caso podrán dictarse actos contrarios a reglas unívocas de la ciencia o de la técnica, o a principios elementales de justicia, lógica o conveniencia. "

En los siguientes párrafos de la resolución de inicio se evidencia que la elaboración de la declaración aduanera por parte de un agente aduanero es considerado suficiente por la Dirección General de Aduanas para IMPORNER UNA SANCION, COMO SI CON ESO ESTUVIESE PROBADO QUE ACTUE NEGLIGENTEMENTE.

"La presunta acción infractora resulta claramente subsumible en los supuestos contenidos en la norma 242 LGA, siendo evidente la participación del Auxiliar sobre la elaboración de las declaraciones aduaneras de estudio, al estar consignado el nombre del mismo en el detalle de los DUA 's, lo que hace constar el uso de la clave de acceso del Auxiliar investigado para realizar el trámite de nacionalización de las mercancías amparadas a esos DUA 's. "

...

"Nótese entonces, que al observar que los errores cometidos por el Auxiliar generaron la modificación en cada caso de la obligación tributaria aduanera determinándose un adeudo a favor del Fisco en los DUA 's de repetida cita; por lo cual considera esta Dirección General que habría existido en apariencia una falta al deber de cuidado, lo cual constituye la ejecución de acciones culposas por parte del Auxiliar,"

La ecuación es sencilla. Si ya no hay discusión sobre la clasificación arancelaria, cosa que no es del todo cierta, entonces, estaría comprobada la falta al deber de cuidado del agente aduanero, independientemente de cualquier circunstancia. Vale indicar que esto sería suficiente en este caso particular de la clasificación de los medicamentos, pero también en cualquier otro caso. ¿De qué sirve la transcripción de las normas y la doctrina sobre el derecho sancionador? Para la Dirección General de Aduanas todo se reduce a un "Copy" y "Paste".

Otra presunción similar es el supuesto que se expresa en el siguiente párrafo, convirtiendo el Derecho Sancionador en un tema no fundamentado en hechos y evidencia, sino en SUPUESTOS. No en la realidad, sino en LO QUE PUDO HABER SUCEDIDO, POR LO CUAL SANCIONA NO POR EL 242, SINO POR NO HABER "adoptado y aplicado TODAS las medidas e instrumentos dados por la normativa". Un razonamiento jurídicamente un sinsentido.

"En el presente caso como se indicó supra, aparentan ser acciones culposas por negligencia, que podrían haber sido evitadas por el Auxiliar, mediante la adopción V aplicación de todas las medidas e instrumentos dados por la normativa aduanera para la correcta declaración de las mercancías, como es el caso del examen previo, con el cual el Auxiliar, mediante la observación previa de la mercancía, puede obtener la certeza de la naturaleza y características del bien a declarar. (Arts. 84, 86 LGA y 251 RIGA)."

De esa forma, todo el contenido de la resolución administrativa (¿traslado de cargos?) es un desaguizado de elucubraciones que no tienen sustento jurídico o fáctico. Las manifestaciones sobre la tipicidad, la antijuricidad, etc., conforman un basamento



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (1)

absurdo que ni siquiera se refiere al expediente administrativo o a pruebas sobre lo sucedido, sino que presenta una realidad alternativa

*"De esta forma en el caso fáctico que nos ocupa por la **acción oportuna de la Administración** (¿?), se percata de los errores cometidos al momento de declarar por parte del auxiliar las mercancías amparadas a las líneas..."*

¿"Acción oportuna de la Administración"?, cuando las importaciones de productos se dieron sobre la base de la calificación de medicamento en respeto de la competencia de la autoridad de salud, no una, sino cientos de veces, sin, pero alguno que pudiese haber advertido a los agentes aduaneros. Véase las manifestaciones moralistas, no jurídicas, al manifestar que el "bien jurídico tutelado engloba, según los términos expuestos, la probidad, veracidad y lealtad en el cumplimiento de tales obligaciones." Si alguien ha incumplido con sus obligaciones es la propia administración compuesta, dicho sea de paso, con funcionarios que son seres humanos como los agentes de aduanas y que, como tales, actúan de acuerdo con las circunstancias particulares de cada caso, a la luz del ordenamiento jurídico y a la luz de la propia actuación aduanera manifiesta o implícita, como es el caso. ¿Para la determinación de la clasificación arancelaria, se podría haber esperado un conflicto de competencia entre las autoridades sanitarias y las aduaneras? ¿Acaso no existe un deber de coordinación y una Administración Pública (en mayúscula), que se supone no debería de inducir a errores a los ciudadanos? (Principio de Confianza Legítima o Razonable).

*La Dirección General de Aduanas se dedica a defender su actuación, a toda costa, como si no fuera su deber buscar la Verdad Real de los Hechos y actuar razonablemente: "lo cierto es que el monto correcto fue establecido en virtud de la acción **provisoria y precisa** (¿ ?) de la Autoridad Aduanera, por lo que existió lesión al bien jurídico inmediato lo mismo que al control aduanero."*

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

Es por manifestaciones como esta que no puede ser más claro que el acto de inicio tiene naturaleza de un acto final.

La osadía de la Dirección General de Aduanas no tiene límites cuando al final de la página 29 la resolución de inicio descarta mi inocencia al presumir mi culpabilidad: "si bien en derecho penal, un aspecto de la culpabilidad corresponde al conocimiento por parte del imputado sobre la ilicitud de la acción cometida, tal aspecto no concierne a la materia que nos ocupa, en tanto el Agente Aduanero Se podría señalar en este apartado que sí, el agente aduanero es jurídicamente un Auxiliar autorizado por el Ministerio de Hacienda, ¿y eso qué?. ¿Será que en consecuencia en el caso de los agentes de aduanas no hay carga de la prueba de la Administración cuando de un procedimiento sancionatorio se trata? ¿será que acaso no hay que referirse a los hechos y fundamentar las afirmaciones? ¿Todo agente aduanero es culpable ante cualquier aceptación de un ajuste por parte de un sujeto pasivo?



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (1)

Y, finalmente, si como indica erróneamente la resolución, "el acto de inicio del procedimiento, **cumple una función informativa**, en la cual se señala al Administrado la conducta presuntamente infractora en correlación con la norma que se considera transgredida por tal conducta y la sanción aplicable de ser comprobada la infracción", ¿qué actuación probatoria adicional va a realizar la Dirección General de Aduanas en este procedimiento? **La respuesta la conocemos. Ninguna.**

Las aseveraciones infundadas e inservible para probar que merezco ser sancionado son gratuitas. No cumplen con el requisito de expresar la intimación, la imputación y la motivación de los actos sancionatorios que, debe ser expresa. La falta de motivación causa la nulidad de los actos y actuaciones administrativas. (CNPT artículo 187) La misma Dirección General de Aduanas ha mantenido en sus resoluciones administrativas que considera fundamental respecto de la forma del acto, que el mismo se encuentre debidamente motivado y fundamentado como parte de la garantía del debido proceso, toda vez que el afectado debe conocer la fundamentación que ha tenido la administración para actuar de determinada manera, máxime en un procedimiento sancionatorio cuya consecuencia será la imposición de una obligación o bien, la limitación o denegatoria de un derecho subjetivo, en caso de que se comprueben los hechos atribuidos.

En la tesis de la DGA, siempre que existiera una regularización aceptada por una empresa importadora en razón de un ajuste por clasificación arancelaria el agente aduanero persona física sería el responsable. ¿No es eso una aplicación automática de una sanción administrativa?, aspecto prohibido en nuestro Derecho.

Incidente de nulidad por inversión de la carga de la prueba

Es necesario recordar que al tratarse de un procedimiento sancionatorio, la administración tiene la carga de la prueba. Esto es pacíficamente aceptado en la doctrina y jurisprudencia. Por ejemplo, el Tribunal Aduanero Nacional, en un caso similar y no igual, y en el cual el Tribunal declaró la nulidad de todo lo actuado en expediente a partir del acto inicial inclusive, manifestó:

"que la falta que la Aduana le atribuye al recurrente, es por los errores cometidos en la declaración aduanera de repetida cita, no generan de forma automática la sanción estipulada en el artículo 242 de la Ley General de Aduanas, puesto que en todo caso debe determinarse que no solo que se cumplan con los presupuestos del tipo sino además que se demuestre que no existan causas eximentes de responsabilidad, independientemente que los hechos sean sancionables o no, puesto que **la conducta debe ser no solo típica sino también culpable, situación que debe analizarse en cada caso en particular, determinándose si existe responsabilidad del sujeto, en el tanto actuó con dolo o culpa, al no ser posible en materia de sanciones el establecimiento de responsabilidad de carácter objetivo, de forma tal que no resulta suficiente con tener por demostrado en expediente que el hecho o violación fue cometida y que el tipo se cumple, sino que en virtud de la aplicación del principio constitucional de inocencia, debe demostrarse la culpabilidad del supuesto autor** (Voto 22, sentencia número 018-2007 de las 14:55 horas del 30 de marzo de 2007, resaltados y subrayados no son propios del original)



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (1)

En la misma resolución administrativa (sentencia) el Tribunal Aduanero Nacional dispuso que:

"en aplicación de los principios penales en el momento de imponer una sanción, entre otros aspectos, se debe realizar una adecuada intimación e imputación de los cargos que se atribuyen, individualizando no sólo al presunto infractor, sino los hechos y sus consecuencias en forma adecuada. Es decir, la persona posiblemente afectada debe conocer desde el acto de apertura cuáles son los hechos que se le atribuyen, así como todos los elementos y consecuencias que ellos implican". (Voto 22, sentencia número 018-2007 de [as 14:55 horas del 30 de marzo de 2007, resaltado y subrayado no son propios del original)

En otra resolución administrativa del Tribunal Aduanero Nacional, sentencia 21 del 2012, manifestó lo siguiente:

"Según los principios de imputación e intimación, no es válido iniciar un procedimiento mediante observaciones abstractas o indeterminadas, que impidan al sujeto destinatario del acto conocer a cabalidad los hechos y normas en que se fundamenta la acción administrativa: esto se realiza a través de un formal traslado de cargos, donde ha de formularse de manera expresa, concreta e integral las razones por las cuales se ha dado inicio a un procedimiento que en definitiva culminará con una sanción, tal y como sucede en la especie, ello en aras de que el sujeto tenga la posibilidad de conocer qué hechos se le imputan y la responsabilidad que se le atribuye, mediante la puesta en conocimiento del objeto, carácter y fines por los cuales se abre el respectivo procedimiento administrativo; aspectos que finalmente resultan ser la expresión de los motivos sobre los cuales basa la Administración el ejercicio de su facultad sancionatoria para cada caso concreto, sea la motivación o fundamentación del acto.

Nuestro **Tribunal Constitucional**, se ha dado a la tarea de delimitar los derechos de intimación e imputación dentro del procedimiento administrativo:

"a) Principio de intimación: consiste en el acto procesal por medio del cual se pone en conocimiento del funcionario la acusación formal. La instrucción de los cargos tiene que hacerse mediante una relación oportuna expresa precisa clara circunstanciada de los hechos que se le imputan y sus consecuencias jurídicas.

b) Principio de imputación: es el derecho a una acusación formal, debe el juzgador individualizar al acusado, describir en detalle en forma precisa de manera clara el hecho que se le imputa. Debe también realizarse una clara calificación legal del hecho, estableciendo las bases jurídicas de la acusación y la concreta pretensión punitiva. Así el imputado podrá defenderse de un supuesto hecho punible o sancionatorio como en este caso y no de simples conjeturas o suposiciones".

Así, mediante tales derechos se persigue, no solamente que al sujeto activo de la infracción le sean comunicados los hechos que se le imputan y que son fundamento fáctico del procedimiento, lo mismo que la especie normativa aplicada, ello en aras de que ejercite su defensa, sino que busca también, que exista identidad entre la imputación realizada y lo que finalmente será resuelto. En relación al primero de los objetivos, la Administración debe intimar los cargos de forma particularizada ya que no es viable que



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (1)

el administrado deba "averiguar" o "adivinar" cuáles son los cargos que se le inculpan dado que tal individualización fáctica y normativa forma parte de los deberes procedimentales de la Administración. Por otro lado, tampoco es aceptable que la intimación se realice mediante la simple remisión a informes o dictámenes que consten en el expediente ya que por el contrario el acto inicial deberá contener una descripción de los hechos que interesan ser establecidos a través del procedimiento, aunque los mismos estén basados en dicha documentación.

Relacionando los principios expuestos, se desprende su innegable relación directa y estrecha con la debida motivación de los actos administrativos entendida como la justificación que ha de rendir la correspondiente Autoridad Administrativa al momento de emitir sus actos. Es necesario indicar las razones que llevan al dictado de determinado acto administrativo, con el fin de que el administrado conozca con exactitud y certeza la voluntad de la Administración, dado que las decisiones que la misma adopte afectarán necesariamente sus derechos. De esta forma, la motivación se encuentra ligada a la causa del acto administrativo, es su manifestación externa, por medio de la cual, se logra tener conocimiento de todos y cada uno de los aspectos que han sido tomados en consideración para el dictado del acto específico". (Sentencia 21-2012, resaltado y subrayado no son propios del original)

El presente acto de apertura comete el mismo error que critica el Tribunal en la resolución (sentencia) transcrita, en otras palabras, **no existe en el auto de inicio una intimación ni una imputación;** todo lo que en su conjunto es una serie de graves violaciones al debido proceso, que traen como consecuencia no solo la nulidad absoluta de la resolución que se contesta y se incidenta, sino que de todo lo actuado en autos. Esto se expone con detalle con los alegatos que aquí se esgrimen. **¿Qué hecho concreto se me imputa, si la única referencia que hace la Administración es a una aceptación de una regularización por parte de la empresa importadora? ¿se me imputa un hecho no propio? DE UNA ACEPTACION DE UNA REGULARIZACION NO PUEDE DEDUCIRSE LA RESPONSABILIDAD DEL AGENTE, SIN MAS ANALISIS.**

Es evidente que **la administración tiene la carga de la prueba en materia sancionatoria,** así lo establece el artículo 180 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios que se transcribe a continuación:

"Artículo 180. – Presunción de buena fe

La actuación de los contribuyentes se presume realizada de buena fe. Corresponde a la Administración Tributaria la prueba de que concurren las circunstancias que determinan la culpabilidad del infractor en la comisión de ilícitos tributarios". (Así adicionado por el artículo 20 de la ley N O 9069 del 10 de setiembre del 2012, "Ley de fortalecimiento de la Gestión Tributaria". El subrayado no es propio del original)

Como ha quedado demostrado, el acto de apertura hizo lo contrario, presumió mi responsabilidad en los hechos (que no desarrolla). Parte de presunciones que ni siquiera están dispuestas por ley porque la presunción de la ley es que actué de buena fe.



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (1)

Nulidad del procedimiento de fiscalización por violación del debido proceso legal, del principio de inocencia, del principio de defensa y del procedimiento de fiscalización como antecedente al acto de apertura.

La fiscalización previa NO FUE NOTIFICADA AL SUSCRITO, sino que se le notificó únicamente la etapa final, la "regularización", como si esa etapa fuere autónoma y no formare parte de la etapa final del procedimiento de fiscalización. Obsérvese que el oficio de invitación a regularizar se basó en los artículos 55 bis y 536 bis del Reglamento a la Ley General de Aduanas y, como indicó una vez concluidas las actuaciones fiscalizadoras...".

La Dirección General de Aduanas no puede omitir la notificación del Inicio de las Actuaciones Administrativas a la agencia aduanal y al agente aduanero, ya que el ordenamiento jurídico, específicamente la norma reglamentaria, no hace distinción.

Obsérvese que la Dirección General de Aduanas menciona mi negligencia respecto de la clasificación arancelaria utilizada en las declaraciones aduaneras objeto de este procedimiento. Sin embargo, el procedimiento en el que la administración estableció que la clasificación arancelaria era incorrecta, no me fue notificada. El análisis de la clasificación arancelaria tampoco está dentro del objeto de este procedimiento sancionatorio, de acuerdo con la administración.

De acuerdo con el acto de apertura, este procedimiento sancionatorio tiene como antecedente una "investigación realizada por el respectivo órgano fiscalizador" (FISCALIZACION). Esa fiscalización a posteriori debió de seguir el procedimiento para las actuaciones de fiscalización que establece el Reglamento a la Ley General de Aduanas, cosa que no se hizo, ya que ni siquiera se me notificó que se estaba tramitando esa fiscalización.

Como indicamos antes, los oficios que llaman a audiencia de regularización también mencionan que se llevó a cabo un, procedimiento de fiscalización: "en atención a lo dispuesto en los artículos 55 bis y 536 bis del Reglamento a la Ley General de Aduanas y una vez concluidas las actuaciones fiscalizadoras por parte de este Departamento, ... Según se desprende del expediente, el inicio de las actuaciones fiscalizadoras NO SE NOTIFICARON NI A LA AGENCIA ADUANAL, NI AL AGENTE ADUANERO NI A MI, EN MI CALIDAD DE AGENTE ADUANERO PERSONA Física.

En el acta de regularización a quien se le informa sobre la "las razones de hecho y de derecho en que se fundamenta la determinación del adeudo" y se le propone la regularización de la obligación tributaria aduanera, advirtiéndole sobre los efectos de la regularización o de determinar el adeudo tributario por medio del traslado de cargos es AL SUJETO PASIVO. YO, NO SOY SUJETO PASIVO DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA ADUANERA. Y, como se indicó antes, NO SE DICE NADA SOBRE LAS POSIBLES INFRACCIONES ADMINISTRATIVAS O TRIBUTARIAS ADUANERAS, COMO LO OBLIGA EL C.N.P.T.

EN NINGUN MOMENTO, EN LA AUDIENCIA DE REGULARIZACION A LA QUE FUI CONVOCADO, SE ME ADVIRTIO DE QUE SE ME IBA A ABRIR ESTE PROCEDIMIENTO SANCIONATORIO. EN NINGUN MOMENTO SE ME ADVIRTIO QUE, SI LA EMPRESA



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (1)

IMPORTADORA ACEPTABA PAGAR EL AJUSTE A MI, EN MI CARÁCTER DE AGENTE ADUANERO PERSONA FISICA, SE ME ABRIRIA UN PROCEDIMIENTO SANCIONATORIO.

*De forma tal que todo lo planteado por la Dirección General de Aduanas a través de sus dependencias, amén de violatorio de normas expresas que regulan el procedimiento de fiscalización **no puede ser usada en mi contra** por esa nulidad y porque no podría considerarse que me he referido a los "hechos" que no se me han imputado ni he aceptado responsabilidad alguna.*

Lo que sí se podría aplicar es en beneficio del suscrito, pero esto lo omite el acto de apertura. Por el contrario, el acto de apertura parte de que existe una aceptación tácita de mi responsabilidad o de mi anuencia al cambio de clasificación arancelaria, aspecto sobre el cual nunca se me consultó.

SOBRE EL FONDO

La empresa importadora pudo haber pagado legítimamente el monto del ajuste, pero esto no tiene por qué generar responsabilidad para mí u otros sujetos SIN DEMOSTRACION DE LA NEGLIGENCIA DE ACUERDO CON LOS HECHOS DE CADA EXPEDIENTE, máxime en un caso con las circunstancias que se presentaron respecto de la contradicción de criterio entre dos órganos públicos. No obstante, en la regularización la empresa importadora no realizó una aceptación pura y simple, menos una aceptación sobre el fondo de la clasificación arancelaria. Por el contrario, en el acta de la segunda audiencia la empresa importadora manifestó lo siguiente.

"3. Mi representada ha procedido a analizar la información digital enviada por la Dirección de Fiscalización y a valorar responsablemente si hay mérito para rectificar alguna clasificación arancelaria de los productos objeto de fiscalización.

*Como producto de esa valoración consideramos que los tres siguientes productos **podrían prestarse a discusión**, por lo que solicita que se realicen los cálculos de impuestos e intereses correspondientes para proceder a aceptar respecto de ellos la regularización ofrecida y, respecto del resto de productos y, por las razones dichas, se tenga por rechazada. "*

La Dirección General de Aduanas cita el artículo 86 de la Ley General de Aduanas y, aunque la Ley no lo indica, deduce de su texto que el Agente Aduanero Persona física es el responsable "de proporcionar los requisitos documentales y la información requerida". Esto es una mera interpretación, porque ese artículo solo indica el término agente aduanero que, como sabemos, en la Ley General de Aduanas se utiliza de forma genérica, para abarcar tanto al agente aduanero persona física como al agente aduanero persona jurídica.

De modo tal que LA DIRECCION GENERAL DE ADUANAS inició ESTE PROCEDIMIENTO PRESUMIENDO QUE INCUMPLI MIS OBLIGACIONES. ¿QUEDA ALGUNA DUDA DE LA VIOLACION AL PRINCIPIO DE INOCENCIA y DE LA INVERSION EN LA CARGA DE LA PRUEBA?



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (1)

Finaliza el apartado "ANALISIS DEL CASO" aludiendo a que existió un PERJUICIO FISCAL diciendo que quedó demostrado por el "reconocimiento" del "sujeto pasivo". El supuesto reconocimiento fue de un tercero (empresa importadora), reconocimiento que extrae la Dirección General de Aduanas del pago del ajuste, pero que no consta expresamente. Y, si así fuera, ¿qué dice eso de mi responsabilidad? ¿Qué tiene que ver una cosa con la otra?

El Derecho Sancionatorio no se basa en presunciones, sino que en hechos probados. Como se ha indicado antes, la Dirección General de Aduanas sostiene que cualquier pago de un adeudo implica, sin necesidad de ninguna comprobación, una sanción para el agente aduanero persona física, NI SIQUIERA ES PARA QUIEN REALIZA EL PAGO, SINO PARA EL AGENTE ADUANERO PERSONA FISICA. Entonces ¿cuál es el objeto de la apertura del procedimiento?

Lo que está diciendo la administración, contra ley, es que existe una automática aceptación de RESPONSABILIDAD POR NEGLIGENCIA cuando hay una ACEPTACION DE UNA REGULARIZACION.

El artículo 55 bis. del Reglamento a la Ley General de Aduanas es muy claro al disponer, en el caso de la regularización, que por ese medio "se da a conocer al fiscalizado" (YO NUNCA FUI NOTIFICADO COMO FISCALIZADO):

*"el informe de conclusión de las actuaciones fiscalizadoras cuyo resultado permite concluir en un posible indicio de ajuste o modificación de la Obligación Tributaria Aduanera originada en **actuaciones de buena e sin evidencia de actividad claramente delictiva de mala fe o con negligencia** y que permite al sujeto pasivo y obligados solidarios a presentar el pago voluntario de tributos previo a cualquier acción de la Administración Aduanera tendente al cobro de la Obligación Tributaria Aduanera en forma total o parcial, constituyendo derechos del sujeto pasivo, sus representantes o auxiliares de la Función Pública el aceptar o rechazar los hechos y resultados del informe de conclusión de las actuaciones fiscalizadoras. Por ende:*

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

(Así adicionado por el artículo 2° del decreto ejecutivo N O 35334 de 21 de mayo de 2009).

De ello se extrae claramente que, ante una regularización como la llevada a cabo, mis actuaciones como agente aduanero DEBEN SER CONSIDERADAS DE BUENA FE, caso contrario no procedería y sería nula por expresa disposición del inciso a) supra transcrito

Y, el acto de apertura sería nulo, ya que EXPRESAMENTE establece como antecedente del procedimiento sancionatorio, la aceptación del ajuste que realizó la empresa



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (1)

importadora para fundamentar la sanción en mi contra. Es decir, que se está utilizando esa regularización y los hechos allí acaecidos EN MI CONTRA, presumiendo, como indicamos antes, mi culpabilidad. De que otra forma podría interpretarse la normativa reglamentaria que NO PUEDE desaplicar la Dirección General de Aduanas en el caso concreto, si no es en los términos expresos incluidos en el artículo transcrito. LO OCURRIDO EN LA REGULARIZACION NO PUEDE SER UTILIZADO EN MI CONTRA.

PRUEBA

De conformidad con los artículos 196 y 201 de la Ley General de Aduanas y los Principios y Garantías Constitucionales, en especial el del Debido Proceso Legal y el Derecho de Defensa, ofrezco la siguiente prueba.

1.Documental

a) Los autos, en especial la Declaración Aduanera de Importación y la documentación a ella adjunta.

*b) Solicito que se adjunte a este expediente administrativo un reporte estadístico de las importaciones de los **productos Nizoral 2% Gel, Shampoo Fco 100 ml y Terocaps 500 mg Cap Fco c/60s**, según los cita el resultado primero de la resolución de inicio, que contenga las importaciones de esos tres productos 2016, 2017 y 2018, con el fin de probar que las Aduanas del país autorizaron el levante en los despachos de esos productos, sin observación alguna, sin ajustar los impuestos por el cambio de clasificación arancelaria y sin imponer sanciones administrativas.*

*c) Solicito que se certifique y se adjunte al expediente el siguiente documento que consta en los archivos de la Dirección General de Aduanas, Oficio DM-1189-2009 de 3 de agosto de 2009, suscrito por el Ministro de Hacienda Guillermo Zúñiga Chaves. **Solicito se me de traslado cuando se adjunte.***

*d) Solicito que se certifique y se adjunte al expediente el siguiente documento que consta en los archivos de la Dirección General de Aduanas, Oficio DJMH-1756-2009 de 3 de agosto del 2009, suscrito por Licda. Dagmar Hering Palomar, Directora Jurídica del Ministerio de Hacienda. **Solicito se me de traslado cuando se adjunte.***

*e) Solicito a la Dirección General de Aduanas que se certifique la cantidad e identificación de los procedimientos administrativos sancionatorios contra empresas importadoras, agencias aduanales o agentes aduaneros personas físicas que se abrieron luego de que se pagaron los ajustes efectuados a las obligaciones tributarias aduaneras estando en vigencia la resolución **RES-DGA-261-2009 del 14 de setiembre de 2009**, pagos derivados de la etapa de regularización.*

*f) Solicito a la Dirección General de Aduanas que se certifique si se iniciaron procedimientos disciplinarios **contra los funcionarios aduaneros** que realizaron la*



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (1)

revisión física de las mercancías y el estado actual de estos procedimientos, en su caso, así como darnos acceso a las piezas no confidenciales de esos expedientes disciplinarios.

2) Además, me reservo el derecho de presentar prueba testimonial, testimonial-pericial y pericial, adicional que por mi cuenta y costo llevaré a la audiencia correspondiente.

3. Declaración de Parte.

Para referirme a los hechos, al acto de apertura y ejercer mi derecho de defensa."

PETITORIA

Por todo lo expuesto, solicito que se declare la nulidad absoluta de la resolución de inicio y se ordene el archivo del expediente administrativo. En subsidio, que se declare la nulidad absoluta de la audiencia de regularización que omitió referirse a las eventuales sanciones que se abrirían en mi contra y, consecuentemente, que se ordene el archivo del expediente administrativo.

NOTIFICACIONES: Señalo para oír notificaciones, como **medio principal**, el correo electrónico emendez@grupotla.com confirmando su recepción al teléfono 2549-1074 y, como medio accesorio, el correo electrónico notificacionesaduanas@grupotla.com confirmando su recepción al teléfono 2549-1046..."

A) SOBRE LA EXCEPCIÓN DE INCOMPETENCIA:

Con respecto a la excepción de incompetencia alegada, debemos señalar que en términos generales la doctrina señala que trata de un recurso procesal que permite a una de las partes en un litigio impugnar la competencia del juez o tribunal ante el cual se lleva a cabo el proceso, es decir, que si una parte considera que quien resuelve no tiene la autoridad o competencia para ello, puede presentar esta excepción para que se declare su incompetencia. En esta litis, el interesado considera que la Dirección General de Aduanas era incompetente emitir el acto inicial del procedimiento sancionatorio, sin embargo, tal actuar está amparado a lo dispuesto expresamente en el artículo 231 de la Ley General de Aduanas, que reza:

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



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (1)

En consecuencia, estima esta Autoridad Aduanera que en la litis resulta improcedente la excepción de incompetencia invocada.

B) SOBRE LAS NULIDADES ALEGADAS:

EL AGENTE DE ADUANAS ESTEBAN ALONSO MÉNDEZ RODRÍGUEZ, CÉDULA DE IDENTIDAD 110480797 señala que interpone nulidad absoluta de todo lo actuado en virtud de que considera que la Administración impone una sanción, violentándose el principio de legalidad tributaria y debido proceso, concretamente en lo que refiere a su derecho de defensa. Es importante destacar, que las nulidades invocadas por el interesado son de suma relevancia para esta Autoridad Aduanera, en virtud de lo anterior, nos avocaremos al análisis de estas.

Por lo anterior estima esta Autoridad Aduanera que previo a conocer la pretensión del recurrente debe analizar y revisar los aspectos de legalidad para verificar que lo actuado en la resolución **RES-DF-193-2022 de fecha 04 de agosto del 2022**, resulte conforme al ordenamiento, o si por el contrario adolece de vicios que afectarán su validez, por ser el incidente de nulidad absoluto de previo y especial pronunciamiento.

Al respecto la Ley General de Administración Pública señala sobre las nulidades, artículo 158 inciso 1) La falta o defecto de algún requisito del acto administrativo, expresa o implícitamente exigido por el ordenamiento jurídico constituirá un vicio de éste.

Asimismo, el artículo 165 del mismo cuerpo legal señala que según sea la gravedad del caso se estará frente a una nulidad relativa o absoluta.

Por su parte el artículo 166 Ley General de Administración Pública, Indica que habrá nulidad absoluta cuando falten totalmente uno o varios de sus elementos constitutivos real o jurídicamente.

De igual forma el artículo 167 Ley General de Administración Pública, indica que habrá nulidad relativa del acto cuando sea imperfecto uno de sus elementos constitutivos, salvo que la imperfección impida la realización del fin, en cuyo caso la nulidad será absoluta.

Al respecto cabe destacar, que el agente de aduanas en sus alegatos invoca la existencia de una Nulidad Absoluta, manifestando que la resolución de inicio de este procedimiento carece de la debida motivación y que es violatoria del principio de legalidad tributario, asimismo manifiesta que no se aplica



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (I)

correctamente la teoría del delito, no se comprueba la alegada negligencia, ni se valoran las causales de justificación de su accionar, entre otros argumentos.

En virtud de lo anterior, procede esta Autoridad Aduanera a referirse a los elementos que conforman un acto administrativo válido y eficaz.

Al respecto tenemos que la resolución de cita, es un acto administrativo, al cual la doctrina lo define como una manifestación unilateral de voluntad dirigida a producir un efecto de derecho y emanada normalmente de la Administración en uso de una potestad administrativa, la validez o conformidad del mismo con el ordenamiento jurídico, depende del cumplimiento de los elementos del acto (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.

En todo Acto Administrativo existen dos tipos de elementos constitutivos, los **formales y los materiales**. Los formales son **el sujeto y el procedimiento**, mientras que los materiales son **el motivo, el contenido y el fin**.

La nulidad absoluta del Acto Administrativo surge cuando falta alguno o varios de los elementos esenciales del Acto Administrativo. Así de conformidad con lo que establece el inciso 1-) del artículo 158 de la Ley General de Administración Pública, *“la falta o defecto de algún requisito del Acto Administrativo expresa o implícitamente exigido por el Ordenamiento Jurídico constituirá un vicio de éste”*, cuyo corolario será su invalidez por estar sustancialmente disconforme con el ordenamiento jurídico. Así las cosas, es necesario entonces en este punto, revisar los elementos del acto administrativo, para corroborar si existe en el acto de apertura del procedimiento de marras algún vicio, que afecte su validez.

El sujeto: Es el autor de acto administrativo, el sujeto debe de reunir a su vez, tres aspectos que no pueden dejarse de lado: LA COMPETENCIA, LA REGULARIDAD EN LA INVESTIDURA y LA LEGITIMACIÓN. La competencia se refiere a las potestades y derechos de la Administración, así como sus deberes y obligaciones. Define lo que específicamente se puede hacer o no en un caso concreto. La regularidad en la investidura es la designación formal de una persona para el ejercicio de un puesto o cargo. La legitimación es la potestad genérica para ejercer la competencia propia, en razón de haber llenado determinadas exigencias jurídicas que son la condición necesaria al efecto.

El procedimiento: Como elemento esencial del acto administrativo se refiere al deber de seguir el proceso o rito que la legislación aduanera ha establecido al efecto, para el caso en particular, el procedimiento regulado en los numerales 230 a 236 de la Ley General de Aduanas y 587 a 591 del Reglamento a la Ley General de Aduanas. Lo anterior implica observar cada una de las etapas y



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (1)

formalidades prescritas, bajo pena de generar nulidad por violación de alguna formalidad sustancial.

Para el acto de marras, el sujeto que emite el acto es la **Dirección General de Aduanas**, en la figura del **Director General de Aduanas**, sujeto legalmente competente para realizar dicha actuación y en el procedimiento se respetaron todas las etapas procesales y los términos de ley, por lo que se concluye que en cuanto a los **elementos formales**, no se determinó vicio alguno que conlleve a declarar el acto como absolutamente nulo, pues la resolución en estudio se encuentra a derecho. Por consiguiente, de lo expuesto anteriormente esta Autoridad Aduanera determina que los elementos formales del acto administrativo se cumplieron a cabalidad en la resolución **RES-DF-193-2022 de fecha 04 de agosto del 2022**.

Ahora bien, en cuanto a los elementos **materiales** del acto administrativo, se tiene que son: **el motivo, el contenido y el fin**

Por lo anterior, considera esta Administración relevante conceptualizar de manera general los elementos que conforman el acto administrativo.

– Sobre los elementos del acto administrativo:

Los elementos que conforman el acto administrativo se definen de la siguiente manera:

Motivo: Es el presupuesto o antecedente normativo que faculta a la Administración para la emisión del acto; lo cual no debe confundirse con la motivación que significa indicar las razones, los elementos, los estudios, los dictámenes o informes técnicos, las muestras, los exámenes de laboratorios, etc., que posea la Administración y que justifican la apertura del procedimiento. Se refiere al antecedente jurídico que hace posible la emisión del acto de conformidad con la ley, pues faculta a la Administración para el pronunciamiento del acto. Además, se entiende como el antecedente normativo, es decir, la facultad legal o reglamentaria establecida que permite al órgano realizar el procedimiento administrativo.

SIENDO QUE EN ESTE PROCESO EN PARTICULAR SE TOMÓ COMO BASE PARA LA APLICACIÓN DE LA INFRACCIÓN TRIBUTARIA EL ARTÍCULO 242 CONTEMPLADO EN NUESTRA LEY GENERAL DE ADUANAS.

Contenido: Refleja la decisión de la Administración, es decir, el contenido del acto es lo que la autoridad aduanera está ordenando, decidiendo, disponiendo, etc.; y es lo que se consigna en el POR TANTO del acto, o sea, la parte dispositiva



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (I)

de la resolución. Es un elemento fundamental del acto que se emite, porque es precisamente este elemento, el que refleja la decisión de la Administración. El contenido del acto es lo que la autoridad aduanera este ordenando y/o disponiendo. Es la definición del efecto del acto, es considerado como el resultado jurídico, el contenido es lo que se dispone, declara o se juzga.

Fin: Es el resultado último, que persigue la Administración con la emisión del acto administrativo. Es lo que pretende la norma conseguir con la aplicación de la sanción, que para este caso, no hay duda de que lo que el legislador quiso al momento de facultar a la autoridad aduanera a aplicar el procedimiento sancionatorio de multa es la correcta percepción de los tributos la represión de las conductas ilícitas que atenten contra la gestión y el control de carácter aduanero y de comercio exterior, lo cual incluso fue establecido como uno de los fines del régimen jurídico aduanero, en el artículo 6 inciso c) de la Ley General de Aduanas, que señala de manera expresa:

“Los Fines del régimen jurídico serán: c-) Facultar la correcta percepción de los tributos y la represión de las conductas ilícitas que atenten contra la gestión y el control de carácter aduanero y de comercio exterior.” (El subrayado no es del original).

El fin del acto administrativo es el “para qué” del acto. Los agentes públicos deben actuar cumpliendo el fin de la norma. En otras palabras, el acto debe tener en miras la finalidad prevista por el ordenamiento, si el ente administrador usa el poder de una norma con otro fin, el acto se debe considerar viciado.

Ahora bien, establecidos los elementos del acto administrativo, se analizarán los mismos en el contexto de la resolución **RES-DF-193-2022 de fecha 04 de agosto del 2022,**

De conformidad con lo anterior desarrollado, y al analizar la resolución anteriormente referida, mediante la cual se dictó el Acto de inicio, es claro que la citada resolución no presenta vicios en cuanto al motivo y es fácilmente verificable ya que se indican los antecedentes normativos en los que se fundamentó el acto administrativo.

En relación al contenido, el cual podemos definirlo cómo fue señalado líneas atrás, como la parte dispositiva de una resolución, en otras palabras, es lo que la autoridad ordena, decide, dispone en una resolución.

Conforme a lo anterior, podemos determinar que la resolución recurrida, tampoco presenta vicios en relación con el elemento del contenido y como prueba de ello podemos observar que en el Por Tanto de la resolución de



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (1)

reiterada cita, claramente se puede notar lo que la autoridad aduanera pretende y dispone, razón por la cual la parte dispositiva de la resolución, no presenta ningún vicio de nulidad.

Respecto al elemento denominado fin, es claro que en la resolución **RES-DF-193-2022 de fecha 04 de agosto del 2022**, dicho elemento se encuentra conforme a lo estipulado por el **artículo 6 inciso c)** de la Ley General de Aduanas que establece en lo conducente lo siguiente:

Artículo 6º-Fines. Los fines del régimen jurídico serán: c) Facultar la correcta percepción de los tributos y la represión de las conductas ilícitas que atenten contra la gestión y el control de carácter aduanero y de comercio exterior. Cualquier acto que viole los fines del régimen jurídico aduanero constituirá una desviación de poder. (Así reformado por artículo 1º de la ley N° 8373 de 18 de agosto de 2003).”(El subrayado no es del original).

La resolución administrativa, fue dictada cumpliendo la finalidad prevista por el ordenamiento, sea la misma se encuentra encaminada a investigar una posible vulneración al régimen jurídico aduanero, vulneración que en apariencia consiste en **declarar incorrectamente la posición arancelaria** en los Documentos Únicos Aduaneros que se detallan a continuación: N° 005-2018-427009 de fecha de aceptación 28/08/2018, DUA N° 005-2018-438395 de fecha de aceptación 04/09/2018, DUA N° 005-2018-481077 de fecha de aceptación 27/09/2018, DUA N° 005-2018-533550 de fecha de aceptación 26/10/2018, DUA N° 005-2018-598784 de fecha de aceptación 29/11/2018 y DUA N° 005-2019-058887 de fecha de aceptación 04/02/2019, tramitados por el Agente de cita, todos de la Aduana Santamaría, errores de clasificación que causaron **perjuicio fiscal superior a mil pesos centroamericanos (\$1000)**, por cuanto auxiliar de la función pública **AGENTE DE ADUANAS ESTEBAN ALONSO MÉNDEZ RODRÍGUEZ, CÉDULA DE IDENTIDAD 110480797** declaró las mercancías de las DUAS antes citadas con una **incorrecta clasificación arancelaria**.

Lo anterior de conformidad con el informe final **DF-FE-AE-INF-041-2020** del estudio denominado **“Verificación del debido cumplimiento de las obligaciones tributarias aduaneras por parte de la Empresa CEFA CENTRAL FARMACEUTICA S.A., Cédula Jurídica 3-101-095144”**, emitido por la Dirección de Fiscalización, por ende, se daría la comisión de seis infracciones tributarias, misma que se encuentra tipificadas en el numeral 242 de la Ley General de Aduanas, vigente al momento del hecho generador y del acto de inicio. En concordancia con lo anterior desarrollado, es relevante señalar, que el acto administrativo ha sido dictado en estricto apego de la normativa jurídica nacional.



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (1)

Es importante aclarar que por disposición del artículo 136 literal 1. Inciso a) de la Ley General de la Administración Pública, normativa supletoria al caso, la Administración debe motivar los actos que impongan obligaciones, limiten, supriman o denieguen derechos subjetivos, por lo que, en el presente caso, la Autoridad Aduanera se ha pronunciado, con fundamento en la Ley General de Aduanas, asimismo se ha realizado una correcta motivación de los hechos, indicando como es debido las pruebas que constan en el expediente administrativo levantado al efecto.

Aunado a lo anterior, es oportuno considerar, que tanto la doctrina, jurisprudencia y la ley positiva, permiten afirmar la obligación del órgano público competente de señalar en forma clara y precisa los motivos y las pruebas en que fundamenta la decisión, señalar el procedimiento y base normativa en que sustenta la decisión, otorgar el plazo establecido en la ley para conocer la posición del administrado ofreciendo y presentando las pruebas de descargo.

Por lo anterior, es dable afirmar que, en la resolución de inicio **RES-DF-193-2022 de fecha 04 de agosto del 2022**, no existen vicios que violenten el debido proceso y que generen una nulidad absoluta como pretende hacerlo ver el recurrente. En el caso que nos ocupa no se desprende ningún quebranto o limitación al ejercicio de la defensa y consecuente control de legalidad del actuar de la Administración, pues se han conocido completamente las razones que motivaron el acto.

Al ser la resolución **RES-DF-193-2022 de fecha 04 de agosto del 2022**, un acto administrativo al cual la doctrina define como una manifestación unilateral de voluntad dirigida a producir un efecto de derecho en uso de una potestad administrativa, la validez o conformidad de la misma se desprende del cumplimiento de los elementos del acto (motivo, contenido y fin) los cuales ya fueron citados anteriormente, y concurren simultáneamente en la forma prevista por la normativa, para que el acto sea perfecto, válido y eficaz.

La resolución **RES-DF-193-2022 de fecha 04 de agosto del 2022**, fue notificada al señor **AGENTE DE ADUANAS ESTEBAN ALONSO MÉNDEZ RODRÍGUEZ, CÉDULA DE IDENTIDAD 110480797** el día viernes 05 de agosto del 2022, mediante correo electrónico emendez@grupotla.com, otorgándole un plazo de cinco días hábiles posteriores a la notificación para el ofrecimiento de alegatos y sus respectivas pruebas de conformidad con el principio de derecho de defensa y otorgándosele la facultad de señalar el medio para futuras notificaciones.



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (I)

Alega el recurrente que el acto de apertura presenta vicios en la motivación del mismo y que por lo tanto es absolutamente nulo por violar el principio de intimación, por encontrarse inmotivado e infundado y violentar los principios constitucionales de debido proceso y derecho de defensa.

Esta Administración considera que no lleva razón el auxiliar de la función pública aduanera, en sus planteamientos, por las razones que a continuación se expondrán:

Como bien lo señala el Tribunal Aduanero Nacional en **sentencia N°153-99**, el acto de apertura debe cumplir con una serie de formalidades:

“Ese acto de apertura o inicio del procedimiento administrativo de sanción o traslado de cargos, como también se le denomina, constituye un acto mediante el cual la Administración pone en conocimiento del posible afectado, que de los elementos o pruebas que tiene en su poder se desprende la posible comisión de una anomalía (en el caso concreto, de una infracción administrativa), por lo que le otorga un plazo para que refiera a esos hechos que eventualmente se le atribuyen. Es decir, el traslado de cargos constituye una mera probabilidad de que se ha cometido una anomalía, y es precisamente lo que se pretende comprobar o desvirtuar con la realización del procedimiento. O sea, en esta etapa procesal todavía no está probada la infracción y en consecuencia no hay un sujeto infractor determinado que deba responder ante el Servicio Aduanero. Precisamente refutar o comprobar los supuestos hechos, determinando a los responsables y su grado de participación, constituyen el objeto del procedimiento sancionatorio establecido por la legislación, pues recordemos que uno de los principios generales del procedimiento administrativo, es el carácter contradictorio del mismo, donde las partes en el proceso, en este caso la Administración y el recurrente, exponen sus puntos de vista, para que luego del análisis de los argumentos frente al ordenamiento jurídico y las pruebas que consten en autos, se adopte la decisión final del procedimiento. La razón de ser del procedimiento es garantizarle al administrado, que será escuchado antes de que se tome cualquier decisión en su contra, con una amplia participación, donde puede exponer sus propios argumentos y rebatir los argumentos de la Administración. En efecto, la más connotada doctrina, al referirse al carácter contradictorio del procedimiento administrativo, ha señalado que “... En cualquier caso, es de esencia a todo procedimiento su carácter contradictorio, es decir, la posibilidad de que se hagan valer los distintos intereses en juego y que de esos intereses sean adecuadamente confrontados en presencia de sus respectivos titulares antes de adoptar una decisión definitiva”.



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (1)

En el acto de apertura del presente procedimiento administrativo, **RES-DF-193-2022 de fecha 04 de agosto del 2022**, la Dirección General de Aduanas instruye al **AGENTE DE ADUANAS ESTEBAN ALONSO MÉNDEZ RODRÍGUEZ, CÉDULA DE IDENTIDAD 110480797, BAJO CAUCIÓN DE LA AGENCIA DE ADUANAS GRUPO TLA SOCIEDAD ANONIMA, CÉDULA JURIDICA 310100630312**, los hechos, cargos, motivos, carácter y fines por los cuales se abre el respectivo procedimiento administrativo (principios de intimación e imputación), también se delimitó expresamente hacia que tiende el procedimiento (imponer una sanción administrativa), sin que el cumplimiento de tal obligación, pueda ser interpretada como un adelanto de criterio de la Administración, puesto que el objeto del procedimiento es verificar la verdad real de los hechos investigados y darle oportunidad al administrado para ejercer una adecuada y oportuna defensa.

El principio de intimación e imputación, que se desprende también del principio constitucional del debido proceso regulado en el numeral 41 de nuestra constitución política, consiste en el acto procesal por medio del cual se pone en conocimiento la acusación formal; por consiguiente, debe efectuarse la instrucción de los cargos mediante una relación oportuna, expresa precisa, clara y circunstanciada de los hechos que se le imputan y sus consecuencias jurídicas.

Considera esta administración que el acto de apertura o inicio del procedimiento no presenta vicios que generen una nulidad, razón por la que el acto debe mantenerse, en virtud del principio de conservación de los actos, ya que en el acto de apertura se desprende con claridad que la razón para iniciar el procedimiento sancionatorio lo es el accionar de la parte al incurrir en la infracción tributaria aduanera descrita en el artículo 242 de la Ley General de Aduanas.

En razón de lo expuesto, es menester señalar que el recurrente no lleva razón al alegar la existencia de vicios de nulidad absoluta dentro de la resolución de repetida cita, tal y como ha sido analizado, no se desprende del expediente uno solo que afecte el acto administrativo, entendido como la falta o los defectos de sus elementos constitutivos que originan su invalidez, la cual genera 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, y como ya lo hemos dicho no existe ningún vicio que afecte la resolución **RES-DF-193-2022 de fecha 04 de agosto del 2022**.



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (I)

C) SOBRE LOS DEMÁS ARGUMENTOS EXPUESTOS POR EL AUXILIAR:

Seguidamente serán analizados los demás argumentos planteados por el auxiliar de la función pública en su escrito de alegatos, mismos que serán conocidos en el mismo orden en los que fueron expuestos. A continuación, se

- **De la competencia de la Dirección General de Aduanas en materia de clasificación arancelaria para las mercancías sujetas a exoneración por corresponder a Medicamentos:**

Los argumentos de defensa del auxiliar investigado se centran en la calificación de las mercancías importadas como **“medicamentos”** y enfatiza que por respeto al principio de legalidad tributaria la administración aduanera no es la competente para definir qué se debe considerar o no medicamento.

Es importante recordar que el sistema jurídico nacional establece de forma explícita la competencia que ostenta la Dirección General de Aduanas como Órgano Rector en materia de clasificación arancelaria para cualquier mercancía que ingresa al país; no obstante, debido a los tipos de mercancías que se tratan en el presente caso, los cuales están sujetos a regulaciones de importación por parte del Ministerio de Salud, resulta importante manifestar ciertas consideraciones.

El Ministerio de Salud en el ámbito del comercio internacional y en lo que respecta a la internación de mercancías al país, tiene un rol de carácter regulatorio a través de medidas no arancelarias, siendo su fin principal la protección de la salud pública, y para lo que interesa en este caso la regulación de los medicamentos que se ve ejercido mediante una vigilancia de la calidad en el mercado y de la verificación de las condiciones adecuadas de manufactura, manejo, almacenamiento y venta de éstos, acordes con los procedimientos de control, inspección y muestreo establecidos en su normativa específica.

Un tipo de medida no arancelaria son las notas técnicas, las cuales corresponden a permisos que deben tramitarse en determinadas dependencias del Estado y que son necesarias para llevar a cabo la exportación o importación de un bien, algunas de ellas corresponden al: Ministerio de Salud, Ministerio de Agricultura y Ganadería, Ministerio de Seguridad Pública y Ministerio de Ambiente y Energía. La competencia de cada una de ellas dependerá de la mercancía a exportar o importar. En este caso concreto, la Nota Técnica aplicada por el Ministerio de Salud para la internación de medicamentos al país, es la Nota Técnica 57, "Autorización de desalmacenaje de materias primas, formas primarias para medicamentos y cosméticos, medicinas, cosméticos y equipos médicos".



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (1)

Sobre lo indicado, y con relación al pago de impuestos en la importación, el Ministerio de Salud tiene la competencia de categorizar una mercancía como medicamento, a efectos de aplicar la exoneración estipulada en el artículo 4 de la Ley 7293,

"Ley Reguladora de Exoneraciones Vigentes, Derogatorias y Excepciones :

"Artículo 4. – No estarán sujetos a ningún tipo de tributos ni de sobretasas excepto a los derechos arancelarios, la importación o compra local de medicamentos.

Se define, como medicamento, toda mercancía utilizada en el diagnóstico, prevención, tratamiento y alivio de las enfermedades o estados físicos anormales o de sus síntomas y en el restablecimiento o modificación de funciones orgánicas del ser humano. La condición de medicamento será acreditada por el Ministerio de Salud para los efectos pertinentes..." (Lo subrayado no corresponde al original)

Lo anterior debidamente ajustado a las disposiciones de la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas, N° 9635.

No obstante todo lo anterior, y retomando el tema que interesa para los efectos del presente estudio, el hecho que el Ministerio de Salud con base en la Ley General de Salud u otra ley, como la 7293 del 31 de marzo de 1992, Ley Reguladora de Todas las Exenciones Vigentes, intervenga en la regulación del ingreso al país de medicamentos o los acredite como tales, no incide ni debe incidir en la clasificación arancelaria de las mismas, ya que la clasificación está legalmente determinada por lo que estipula el Sistema Arancelario Centroamericano, Decreto Ejecutivo N° 39960, según sus textos de las partidas y de las Notas de Sección o de Capítulo y, si no son contrarias a los textos de dichas partidas y Notas, de acuerdo con las Reglas Generales de Clasificación.

El Sistema Arancelario Centroamericano (SAC), constituye la nomenclatura oficial para la clasificación arancelaria de las mercancías de importación, la cual se puso en vigencia en Costa Rica, para la adopción de la Nomenclatura Internacional del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías.

Esta nomenclatura consiste en una agrupación progresiva de mercancías de varios sectores de producción en general, de acuerdo con el grado de elaboración o procesamiento (materias primas, bienes intermedios y productos terminados) y está diseñado para utilizarse en mercancías transportables, aunque tales mercancías no estén consideradas realmente en el comercio internacional y su estructura es tal que cualquier mercancía puede asignarse unívoca e inequívocamente a una determinada partida del sistema.



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (1)

Por lo tanto, y como se mencionó inicialmente, el órgano rector en materia aduanera, y por ende en clasificación arancelaria en aplicación del Sistema Arancelario Centroamericano (SAC), le compete a la Dirección General de Aduanas, lo cual está explícitamente establecido en el artículo 11 y 24 inciso a), de la Ley General de Aduanas:

****Artículo 11. – Dirección General de Aduanas***

La Dirección General de Aduanas es el órgano superior jerárquico nacional en materia aduanera. En el uso de esta competencia, le corresponde la dirección técnica y administrativa de las funciones aduaneras que esta ley y las demás disposiciones del ramo le conceden al Servicio Nacional de Aduanas; la emisión de políticas y directrices para las actividades de las aduanas y dependencias a su cargo; el ejercicio de las atribuciones aduaneras y la decisión de las impugnaciones interpuestas ante ella por los administrados.

Asimismo, la Dirección coordinará y fiscalizará la actividad de las Aduanas y dependencias a su cargo, para asegurar la aplicación correcta y uniforme del régimen jurídico aduanero, acorde con sus fines y los objetivos del Servicio Nacional de Aduanas, mediante la emisión de directrices y normas generales de interpretación, dentro de los límites de las disposiciones legales y reglamentarias correspondientes" (lo subrayado no corresponde al original).

"Artículo 24. – Atribuciones aduaneras

La autoridad aduanera, sin perjuicio de las atribuciones que le corresponden como administración tributaria previstas en la legislación tributaria, tendrá las siguientes atribuciones:

a) Exigir y comprobar el cumplimiento de los elementos que determinan la obligación tributaria aduanera como naturaleza, características, clasificación arancelaria, origen y valor aduanero de las mercancías y los demás deberes, requisitos y obligaciones derivados de la entrada, permanencia y salida de las mercancías, vehículos y unidades de transporte del territorio aduanero nacional... (lo subrayado no corresponde al original).

Cabe indicar nuevamente que en virtud de la clasificación arancelaria es independiente de la condición de “medicamento” que el Ministerio de Salud le acredita al producto bajo estudio, según el artículo 4 de la Ley N° 7293 “Reguladora de Exoneraciones Vigentes, Derogatorias y Excepciones”, que indica textualmente:

“Artículo 4. – No estarán sujetos a ningún tipo de atributos ni de sobretasas excepto a los derechos arancelarios, la importación compra local de medicamentos.



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (1)

Se define, como medicamento, toda mercancía utilizada en el diagnóstico, prevención, tratamiento y alivio de las enfermedades o estados físicos anormales o de sus síntomas y en el restablecimiento o modificación de funciones orgánicas del ser humano.

La condición de medicamento será acreditada por el Ministerio de Salud para los efectos pertinentes...”.

Razón por la cual al estar afecta a la Nota Técnica 57, debidamente aprobada por el Ministerio de Salud, se mantiene la aplicación de la exoneración de los tributos correspondientes a la Ley N° 6946 e Impuesto General sobre las Ventas.

La **motivación** del acto se encuentra en una relación directa con los derechos de **intimación e imputación**, que forman parte de los derechos al debido proceso y de defensa, en el presente caso se analizaron correctamente los fundamentos **técnicos, jurídicos, descripción de la mercancía amplia y claramente**, así como las relaciones de las mismas con los documentos transmitidos en el Sistema Tica al momento de realizar las Declaraciones Únicas Aduaneras por lo que no se le impidió al administrado conocer a cabalidad los hechos, normas y fundamentos técnicos en que se basan dichos cambios realizados de acuerdo al Control Posterior y se formularon de manera expresa, concreta e integral las razones por las cuales se realizan los mismos, ello en aras de que el sujeto pasivo tenga la posibilidad de conocer qué hechos se le imputan y la responsabilidad que se le achaca, mediante la puesta en conocimiento del objeto, carácter y fines por los cuales se presumió la realización del cambio de clasificación en los DUAs que nos ocupan y que trae consigo una diferencia de tributos a favor del Estado. Una vez finiquitada la Fiscalización, se convocó a los sujetos pasivos al proceso de regularización, mismo que fue consignado en las Actas de Propuesta de Regularización números: 145-2020 del 15/09/2020, 172-2020 del 09/10/2020 y 176-2020 del 14/10/2020, donde el importador **CEFA CENTRAL FARMACÉUTICA S.A.** aceptó parcialmente la propuesta. La aceptación correspondió a los ajustes realizados entre otras en las mercancías: Nizoral 2% Gel Shampoo Fco 100 ml y Terocaps 500 mg Cap.

Debido a lo anterior, según el análisis realizado en el Control Posterior, el cual hace el cambio en las partidas Arancelarias de los DUAs, trae consigo una diferencia de impuestos, a lo que se ha manifestado el Tribunal Aduanero Nacional mediante la sentencia 005-2019 con respecto a este tema, y a pesar de que la misma desarrolle el procedimiento de cambio de partida en el control inmediato, es aplicable los principios con respecto a la indefensión, así como los elementos que deben de sustentar el acto administrativo en lo que se refiere a los cambios en una Declaración Aduanera, con respecto a la falta de motivación en un cambio de partida, y que de acuerdo a lo reiterado, la Dirección General



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (1)

desarrolló los motivos de cambio y cumple con motivar la actuación en lo que respecta al control posterior:

“ Es menester recordar a la administración aduanera que la motivación de los actos, también aplica durante el procedimiento de despacho, puesto que si bien resulta ágil, dado que por un lado faculta a la aduana supervisar la correcta percepción de tributos, facilitando y agilizando las operaciones de comercio exterior, entregando las mercancías al interesado en el término señalado una vez cumplidas las formalidades de ley, pero logrando un equilibrio entre la facilitación y el control aduanero; ya que el ordenamiento jurídico aduanero garantiza la agilización de las operaciones, (artículo 93 bis, 98 de la LGA, y 246 bis de su Reglamento) sin afectar la revisión de los datos y documentos presentados por el declarante durante el momento del despacho, (artículos 22, 23, 24, 93, 97, 100 de la LGA y 245, 246 de su Reglamento, porque tales facultades de control no al verificar –física y documental lo declarado– porque se enfrenta a un acto que afecta la esfera patrimonial y derechos del declarante, cuando implica ajustar la obligación tributaria con una diferencia considerable a favor del Estado. Con base en los deberes impuestos por la legislación aduanera en los numerales 93 a 98 de la Ley 7557, y 247 del Reglamento 25270-H, cuando detecta el funcionario competente diferencias entre lo declarado y la información que debió declararse, la aduana efectuará las correcciones y ajustes correspondientes y notificará esta circunstancia al declarante o su representante, normativa que guarda estrecha relación con los numerales 178 del Código Tributario respecto al objeto de todo procedimiento administrativo siendo este la verificación de los hechos dispuestos en las normas, para la correcta declaración (art. 86 LGA) y percepción de tributos (art. 6 de la LGA), que a su vez se relación con el numeral 136 de la Ley General de la Administración Pública. Todo ello porque la aduana está en el deber de citar los motivos del cambio, para permitirle al interesado oponerse y ofrecer sus alegatos de defensa. En suma la actuación de la Aduana en el despacho resulta omisa, dificultando técnica y jurídicamente al recurrente ejercer su derecho de defensa y promover material probatorio consecuente con el cambio señalado, dado que omite indicar las razones del porque no clasifica en la partida consignada por el agente aduanero, y las razones técnicas porque debe clasificarse en las partidas señaladas por la aduana según la naturaleza y características de la mercancía, omisiones que sin lugar a dudas le generó indefensión al agente aduanero, puesto que se les perjudicó su derecho a rebatir los motivos del ajuste, ejerciendo una efectiva defensa material del criterio técnico que tenía que externar el funcionario competente de la verificación documental del DUA de interés, deficiencia que reitera el apelante ante la aduana y este tribunal por la falta de motivación del ajuste comunicado que no resulta claro, preciso y contundente del impuesto específico que estima no calculado y cancelado.”



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (1)

Por lo anterior, las actuaciones realizadas por ésta Dirección General de Aduanas en el control posterior, se encuentran motivadas de forma correcta y carecen de vicios de nulidad que dejaran en indefensión al administrado y no dificultaron técnica ni jurídicamente al recurrente ejercer su derecho de defensa y promover material probatorio consecuente con el cambio señalado, dado que se indican las razones del porque no clasifica en la partida consignada originalmente, existiendo así Convenios Internacionales de uso del Sistema Armonizado y entendiéndose así mismo que no existe más que alegaciones alejadas de los métodos científicos los cuales pretenden menoscabar la actuación aduanera, sin embargo, no existe prueba alguna más que lo expresado que la mercancía importada, fue clasificada de conformidad con la información provista por el Ministerio de salud, lo cierto es que no se puede obviar la clasificación arancelaria, y que según se desarrollará en ésta resolución existe una partida arancelaria para cada una de las mercancías. Se le indican las razones técnicas del cambio en la clasificación declarada, con base en descripción, composición y características de la mercancía, con fundamento en el análisis realizado por el Laboratorio Aduanero de una muestra tomada en el despacho, explicando claramente la conexidad que existe para aplicar ese análisis a todas las declaraciones investigadas.

La reclasificación arancelaria de la mercancía denominada TEROCAPS 500 mg desde la partida 30.04 a la partida 21.06 resulta jurídicamente procedente y ajustada a derecho.

Lo anterior por cuanto el producto analizado, conforme a su composición, naturaleza y finalidad, corresponde a un suplemento alimenticio destinado a complementar la dieta y promover el bienestar general, careciendo de un efecto terapéutico o profiláctico específico que permita su clasificación como medicamento.

Asimismo, en aplicación de las Reglas Generales de Clasificación 1 y 6 del Sistema Arancelario Centroamericano, así como de la Nota Legal 1 a) del Capítulo 30, el producto se encuentra expresamente excluido del ámbito de los medicamentos, correspondiendo su ubicación en la partida 21.06 como preparación alimenticia.

Este criterio se encuentra respaldado por la doctrina internacional de la Organización Mundial de Aduanas y la jurisprudencia reiterada del Tribunal Aduanero Nacional, que establecen que los productos destinados a



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (1)

complementar la nutrición sin tratar enfermedades específicas deben clasificarse como preparaciones alimenticias.

En consecuencia, la reclasificación efectuada por la Administración Aduanera se encuentra debidamente motivada, conforme a derecho y sustentada en criterios técnicos y jurídicos válidos.

La reclasificación arancelaria de la mercancía denominada “Nizoral 2% Gel Shampoo Fco” desde la partida 30.04 hacia la partida 33.05 resulta jurídicamente procedente y conforme al ordenamiento aplicable.

Lo anterior, debido a que, conforme a su naturaleza, composición, forma de presentación y uso objetivo, el producto constituye una preparación capilar del tipo champú, acondicionada para la venta al por menor, lo cual encuadra directamente en la partida 33.05 del Sistema Arancelario Centroamericano.

Asimismo, en aplicación de la Regla General de Clasificación 1 y de la Nota Legal 1 e) del Capítulo 30, se excluye expresamente del concepto de medicamento toda preparación de las partidas 33.03 a 33.07, incluso cuando presente propiedades terapéuticas o profilácticas, como ocurre en el presente caso.

En consecuencia, aun cuando el producto contenga un principio activo de carácter antifúngico, su clasificación arancelaria debe atender a su naturaleza esencial como champú, prevaleciendo su función capilar sobre cualquier consideración accesorio de carácter terapéutico.

Por tanto, la clasificación correcta corresponde a la subpartida 3305.10.00.00.00, siendo improcedente su ubicación en la partida 30.04.

Para el caso del cambio de clasificación de la mercancía descrita “Nizoral 2% Gel Shampoo Fco 100 ml”, importada mediante DUA **005-2018-427009**, encontramos en autos el certificado de análisis de laboratorio aduanero N° 12 del 2019.

Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (1)

[illegible]

Folio 27



Ministerio de Economía y Finanzas
Misión: Fortalecer la Administración

Servicio Nacional de Aduanas
Órgano de Ejecución
Laboratorio Aduanero y Escuelas Especiales

Análisis	12	Año 2018
-----------------	-----------	-----------------

BASE LEGAL: REGLAS GENERALES PARA LA INTEGRACIÓN DEL SISTEMA ARANCELARIO CENTROAMERICANO. REG. 1 (DE 30-84), DEL 23-3-90) Y 6. VIGENCIA.

MUESTRA DESTRUÍDA DURANTE EL PROCESO DE ANÁLISIS.

Clasificación arancelaria:

8909100000

Analista R.O. José Luis Arriaga V JOSÉ LUIS ARRIAGA VEGA	RECA LIZBETH VIGAS Jefatura del Laboratorio
---	--



No es cuestionable la competencia y profesionalismo del Laboratorio aduanero que por años ha brindado ayuda técnica tanto al Servicio Nacional de Aduanas como a los mismos usuarios que requieren de su criterio especializado.

En ese sentido el Departamento de Laboratorio Aduanero pertenece a la Dirección de Fiscalización y tiene una competencia atribuida en los artículos 30 y 30 bis del RLGA, a saber:

Artículo 30.-Competencia del Departamento Laboratorio Aduanero y Estudios Especiales. Le corresponde a este Departamento la realización de estudios físicos, químicos, técnicos y merceológicos de las mercancías importadas o exportadas por los operadores de comercio exterior, los ingresos y salidas de materias primas y productos, mermas y desperdicios de las mercancías ingresadas a los regímenes especiales, así como a solicitud de las diferentes dependencias del Servicio Nacional de Aduanas y otras instancias que así lo requieran.

Le compete también ejecutar estudios especiales que aporten elementos probatorios para la correcta determinación de la clasificación e información que sirva de apoyo para estudios de verificación de origen de las mercancías.

El Departamento estará a cargo de un jefe.

(Así reformado por el artículo 1° del Decreto Ejecutivo N° 34475 de 4 de abril de 2008).

Artículo 30 bis.-Funciones del Departamento Laboratorio Aduanero y Estudios Especiales. El Departamento ejecutará las siguientes funciones:

- a. Brindar asistencia técnica en materia de su competencia a las diferentes dependencias del Servicio Nacional de Aduanas y otras instancias que lo requieran.*
- b. Realizar pruebas analíticas mediante estudios físicos y químicos, que determinen las características cualitativas o cuantitativas de las mercancías, a efectos de su correcta clasificación arancelaria y origen.*



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (1)

- c. Determinar la clasificación arancelaria de acuerdo con los resultados obtenidos en los análisis realizados, en apoyo a los procesos de fiscalización.*
- d. Determinar los criterios técnicos y medidas preventivas para llevar a cabo la extracción de las muestras representativas de las mercancías objeto de análisis, así como su transporte, almacenamiento, devolución, destrucción y otros.*
- e. Dirigir y ejecutar investigaciones y estudios especiales tendientes a orientar y establecer nuevos métodos de análisis químicos y físicos de las mercancías, que permitan determinar la correcta clasificación arancelaria o determinación de origen.*
- f. Interpretar los análisis químicos emitidos e indicar la correcta clasificación arancelaria.*
- g. Vigilar que se elaboren y mantengan actualizadas las bases de datos científicas de las mercancías relacionadas con sus características físicas, químicas y merceológicas.*
- h. Colaborar en la capacitación de los funcionarios aduaneros y a requerimiento de otras instancias, en las áreas propias de la competencia del Laboratorio Aduanero.*
- i. Coordinar con los entes encargados de los permisos de importación y exportación de sustancias químicas controladas por convenios internacionales, para el control físico de éstos cuando se considere oportuno, o a requerimiento de parte.*
- j. Ejecutar en coordinación con otras autoridades, tomas de muestras en todo el territorio aduanero nacional, para su análisis cuando corresponda.*
- k. Otras que asigne el Director de Fiscalización.*

(Así adicionado por el artículo 1° del Decreto Ejecutivo N° 34475 de 4 de abril de 2008).

En este punto es relevante hacer notar al auxiliar, que por vía reglamentaria se distribuyeron competencias a las distintas unidades administrativas aduaneras, entre las cuáles se encuentran los numerales 30 y 30 bis del Reglamento a la LGA, facultando el Departamento Laboratorio Aduanero y Estudios Especiales, a realizar estudios físicos, químicos, técnicos y merceológicos de las mercancías importadas o exportadas por los operadores de comercio exterior, los ingresos y salidas de materias primas y productos, mermas y desperdicios de las mercancías ingresadas a los regímenes especiales, así como a solicitud de las diferentes dependencias del Servicio Nacional de Aduanas y otras instancias que así lo requieran. Por lo que el cambio de partida no resulta antojadizo, ni arbitrario.

Además, le compete al Laboratorio Aduanero, realizar estudios especiales que aporten elementos probatorios para la correcta determinación de la clasificación e información que sirva de apoyo para estudios para efectos de la clasificación arancelaria y origen de las mercancías. Asimismo, se le reconoce competencia en el inciso c) del numeral 30 bis, determinar la clasificación arancelaria de acuerdo con los resultados obtenidos de los análisis en apoyo a los procesos de fiscalización. Por lo cual se encuentra en capacidad de realizar estudios químicos a los productos ingresados al territorio aduanero nacional, ya sea a petición de las diferentes dependencias del Servicio Nacional de Aduanas, otras instancias públicas o personas del sector privado, puesto que su participación



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (1)

sigue siendo de órgano técnico y apoyo a la fiscalización y determinación de la correcta clasificación arancelaria, que coadyuva a las autoridades aduaneras determinar las características cualitativas o cuantitativas de las mercancías, así como estudios químicos que serán tomados en consideración en conjunto con otros elementos probatorios traídos al expediente para dictar el acto administrativo.

El Laboratorio Aduanero, no es un simple laboratorio de análisis, sino que es un órgano especializado del Servicio Nacional de Aduanas, por lo tanto, sus análisis deben ir enfocados hacia la merceología, entendida como la disciplina que estudia las mercancías, atendiendo al método de obtención, a su estructura, al proceso de elaboración, así como a su función o diseño. El objetivo desde el punto de vista aduanero es poder clasificarlas en la nomenclatura de comercio internacional Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías (S.A.). Razón por la cual constituye una herramienta indispensable para la correcta clasificación arancelaria de las mercancías y su fin es el de ubicar las posibles susceptibilidades a que es propensa una mercancía con el fin de tener más elementos de identificación al momento de clasificarla. Por eso el Laboratorio Aduanero, tiene su razón de ser, cual es servir de apoyo en la correcta descripción y codificación de aquellas mercancías que ameriten un estudio físico-químico para ubicarlas correctamente en la Nomenclatura Internacional que rige la clasificación de las mercancías. Así en el caso de estudio se han realizaron todas las pruebas técnicas físico-químicas necesarias a efecto de terminar la correcta clasificación arancelaria de las mercancías objeto del presente procedimiento, consecuentemente no llevan razón los recurrentes sobre la nulidad alegada.

Ahora bien, indica el administrado que en la resolución **RES-DF-193-2022 de fecha 04 de agosto del 2022**, no se realizó un debido análisis de la teoría del delito, ni se analiza porque se le imputa la alegada “Negligencia” misma que no se logró comprobar y que tampoco se valoraron las causales de justificación que respaldan su proceder, no obstante, esta administración no comparte lo alegado por las razones que a continuación se desarrollan:

En relación al tema de la responsabilidad del Agente aduanero, es importante recordarle al auxiliar, que como sujeto activo de la infracción contenida en el numeral **242 de la Ley General de Aduanas**, se encuentra obligado a revisar y asesorar a su cliente, sobre la normativa y **reglamentación de la clasificación arancelaria y consecuente cálculo de la obligación tributaria aduanera** de las mercancías objeto de importación, por consiguiente lejos de poder considerarse como una implantación arbitraria u objetiva, la responsabilidad del agente aduanero es producto de un régimen especial establecido por el propio Ordenamiento Jurídico Aduanero, en el cual cada uno de los actores que



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (1)

intervienen en diversos regímenes aduaneros, incluido el **AGENTE DE ADUANAS ESTEBAN ALONSO MÉNDEZ RODRÍGUEZ, CÉDULA DE IDENTIDAD 110480797** como auxiliar de la función pública, debe conocer y aplicar; en aras de mantener el correcto actuar de los sujetos que intervienen dentro de una actividad de relevancia para el Estado, cual es la función aduanera.

Así, los agentes aduaneros, ya sean personas físicas o jurídicas, son auxiliares de la función pública, según lo establecen los artículos 18, 19, y 22 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano IV (en adelante CAUCA IV), 28 y 33 de la Ley General de Aduanas, en cuanto asesores en la materia técnica aduanera y de comercio exterior, teniendo entre otras funciones de relevancia especial: **a) orientar y asesorar al importador o exportador en los procedimientos aduaneros**, teniendo en consideración la complejidad de las regulaciones que pueden darse en temas tan variados como restricciones no arancelarias, impuestos, cuotas compensatorias, reglas de origen y las formalidades relativas a la nacionalización y exportación de mercancías, lo mismo que respecto al comercio exterior cuya amalgama de normas, procedimientos, reglas y principios que se aplican en el marco internacional, deben ser atendidas por peritos en la materia, y **b) coadyuvar a la Administración en la gestión aduanera**, buscando con ello la calidad en el ejercicio del encargo delegado por el Estado, llevando a cabo una labor de coadyuvancia con los órganos de la Administración en la gestión pública aduanera; resumiéndose su razón de ser en una atención más técnica y especializada a los administrados.

Es precisamente en razón de tales características, que surge una relación particular que liga a los agentes aduaneros con la Administración, colocándolos en una correspondencia de particular fuerza, categorizada dentro de las relaciones de sujeción especial señaladas por el artículo 14 de la Ley General de la Administración Pública (en adelante LGAP); es precisamente en razón de tal relación, caracterizada por las funciones de los agentes aduaneros y la relevancia que las mismas revisten para el interés público, que se generan en la persona de estos auxiliares de la función pública una serie de obligaciones y responsabilidades, que vienen a regir el ejercicio de su labor.

Como consecuencia de este régimen de responsabilidad, los agentes aduaneros no solamente serán garantes ante el importador o exportador, sujetos de los cuales resultan ser representantes, sino también ante el Fisco, como consecuencia precisamente del mandato que ostentan y de las funciones que desempeñan como coadyuvantes de la Administración.

En relación con **la responsabilidad por parte del importador**, debe tenerse claro que no es posible confundir los sujetos en contra los cuales debe dirigirse un



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (I)

procedimiento determinativo y quienes deben ser llamados como parte en un procedimiento sancionatorio. Así, el sujeto pasivo de la obligación tributaria aduanera, conforme el artículo 54 de la Ley General de Aduanas, sea el obligado a su cumplimiento, es el contribuyente, o quien resulte responsable del pago, en razón de las obligaciones que le impone la ley, por lo que sujeto pasivo no será solamente quien realice directamente el hecho imponible (contribuyente) sino también otras personas a quienes la ley denomina **“responsables”**, aun cuando sean ajenos al mismo, es decir, son responsables u obligados por deuda ajena. En esta última categoría se encuentra situado el agente aduanero, quien resulta ser solidariamente responsable junto con su mandante por el pago del adeudo tributario, sus intereses, multas y demás recargos correspondientes que surjan o se deriven de las operaciones aduaneras en que intervengan, razón por la cual, podrá la Administración, cuando determine la existencia de sumas pendientes de cancelar, elegir si dirige su acción cobratoria contra el consignatario o consignante de las mercancías, según se esté ante importaciones o exportaciones, o bien, contra el agente aduanero que como representante legal de su mandante, actuó en el despacho aduanero de las mismas.

En procedimientos sancionatorios como el presente, al tratarse de materia impositiva, y al ser la **sanción personalísima**, debe individualizarse la acción u omisión que señala el tipo infraccional, siendo que el elemento que determina el sujeto contra el cual se incoará el proceso, viene dado por la necesaria **tipicidad de su conducta, por lo que es preciso determinar si dicha conducta se adecúa a los supuestos establecidos en la norma y que la misma le sea atribuible a título de dolo o culpa, sin que concurra ninguna eximente de responsabilidad**. Debido a lo anterior, a diferencia de los procedimientos de ajuste y modificación de la obligación tributaria aduanera, la responsabilidad que se determina en los procedimientos sancionatorios es personal, la cual viene definida por lo que establece el tipo sancionatorio específico.

Para los efectos, y en aras de circunscribir las razones por las cuales los agentes aduaneros resultan ser los sujetos activos de la infracción sobre la cual versa la presente litis, se remite al recurrente a lo dispuesto por el párrafo II del artículo 33 de la Ley General de Aduanas, en cuanto señala que es el agente aduanero quien rinde la declaración bajo fe de juramento, y por dicho acto deberá responder en forma personal, lo cual a su vez es ampliado por el numeral 86 del mismo cuerpo normativo, que al efecto reza:

“... 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



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (1)

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. ...” (El resaltado no es del original)

Así, el agente aduanero es el responsable por los datos incorporados en la Declaración Aduanera, debiendo asumir las consecuencias que de su labor específica se desprenda, realizando la misma de forma diligente y acorde al Ordenamiento Jurídico Aduanero, como por ejemplo: el cerciorarse de los datos correctos de las mercancías que presenta a despacho aduanero, o elaborar personalmente las declaraciones aduaneras; se trata de su propia responsabilidad, y es él quien debe saber y medir los riesgos a los que eventualmente pueda quedar expuesto.

Consecuentemente, no lleva razón el administrado en sus afirmaciones, ya que conforme a lo demostrado en expediente, el auxiliar de la función pública aduanera, **actuó con negligencia**, en el tanto que el AGENTE DE ADUANAS **ESTEBAN ALONSO MÉNDEZ RODRÍGUEZ**, CÉDULA DE IDENTIDAD **110480797**, BAJO CAUCIÓN DE LA AGENCIA DE ADUANAS **GRUPO TLA SOCIEDAD ANONIMA**, CÉDULA JURIDICA **310100630312**, en representación del Importador **CEFA CENTRAL FARMACEUTICA S.A.**, CÉDULA JURÍDICA **3-101-095144**, nacionalizó en las mercancías amparadas a los Documentos Únicos Aduaneros que se detallan a continuación N° **005-2018-427009** de fecha de aceptación **28/08/2018**, DUA N° **005-2018-438395** de fecha de aceptación **04/09/2018**, DUA N° **005-2018-481077** de fecha de aceptación **27/09/2018**, DUA N° **005-2018-533550** de fecha de aceptación **26/10/2018**, DUA N° **005-2018-598784** de fecha de aceptación **29/11/2018** y DUA N° **005-2019-058887** de fecha de aceptación **04/02/2019**, todos de la Aduana Santamaría y en las cuales **declaró de manera incorrecta la clasificación arancelaria** en las mercancías amparadas a dichos DUAS. La situación descrita, generó un adeudo a favor del Fisco que asciende a un total de **¢6 068 427,38** (seis millones sesenta y ocho mil cuatrocientos veintisiete colones con **38/100**, con lo cual se hace acreedor de la sanción tributaria aduanera contemplada en el artículo 242 de la Ley General de Aduanas, por vulnerar el régimen jurídico aduanero, causando un perjuicio fiscal superior a los mil pesos centroamericanos.

Como, se analiza de seguido la conducta objeto de reproche, consiste en que el auxiliar de la función pública aduanera **AGENTE DE ADUANAS ESTEBAN ALONSO MÉNDEZ RODRÍGUEZ**, CÉDULA DE IDENTIDAD **110480797**, BAJO CAUCIÓN DE LA AGENCIA DE ADUANAS **GRUPO TLA SOCIEDAD ANONIMA**, CÉDULA JURIDICA **310100630312**, incurrió en la infracción tributaria aduanera



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (1)

descrita en el artículo 242 de la Ley General de Aduanas que sanciona toda acción u omisión que signifique una vulneración del régimen jurídico aduanero que cause perjuicio fiscal superior a **mil pesos centroamericanos (\$1000)** y no constituya delito ni infracción administrativa sancionable con suspensión del auxiliar de la función pública aduanera.

El auxiliar de la función pública aduanera **AGENTE DE ADUANAS ESTEBAN ALONSO MÉNDEZ RODRÍGUEZ, CÉDULA DE IDENTIDAD 110480797, BAJO CAUCIÓN DE LA AGENCIA DE ADUANAS GRUPO TLA SOCIEDAD ANONIMA, CÉDULA JURIDICA 310100630312**, está obligado a realizar su labor en forma diligente y responsable en la prestación de servicios a terceros en los trámites aduaneros conforme cita el artículo 33 de la Ley General de Aduanas que textualmente establece: *“Artículo 33.—Concepto. El agente aduanero es el profesional auxiliar de la función pública aduanera autorizado por el Ministerio de Hacienda para actuar, en su carácter de persona natural, con las condiciones y los requisitos establecidos en el Código Aduanero Uniforme Centroamericano y en esta Ley, en la presentación habitual de servicios a terceros, en los trámites, los regímenes y las operaciones aduaneras.*

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

El agente aduanero será el representante legal de su mandante para las actuaciones y notificaciones del despacho aduanero y los actos que se deriven de él. En ese carácter, será el responsable civil ante su mandante por las lesiones patrimoniales que surjan como consecuencia del cumplimiento de su mandato. En relación con el artículo 86 de la Ley General de Aduana que describe el deber de suministrar la información correcta para determinar la obligación tributaria aduanera.”

En razón de lo señalado dicho Agente Aduanero es el responsable de la infracción mencionada, ya que al ser un auxiliar de la función pública tiene obligaciones que en este caso no cumplió al incurrir en una conducta que es contraria a la normativa aduanera vigente de conformidad con lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley General de Aduanas.

Tenemos que la litis que se desarrolla en la especie, versa sobre un procedimiento administrativo tendiente a dilucidar la comisión de una infracción



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (1)

tributaria y por ende la imposición de la respectiva sanción de multa contra el **AGENTE DE ADUANAS ESTEBAN ALONSO MÉNDEZ RODRÍGUEZ, CÉDULA DE IDENTIDAD 110480797** respecto, es de aceptación general, la importancia que reviste la puesta en práctica de la potestad sancionadora como manifestación del ius puniendi del Estado, la cual es otorgada a la Administración para que prevenga, y en su caso reprima, las vulneraciones del Ordenamiento Jurídico en aquellos ámbitos de la realidad cuya intervención le ha sido previa y legalmente encomendada, tal y como es el caso que nos ocupa, donde se ventilan supuestas violaciones de un auxiliar de la función pública, al régimen especial de responsabilidades que le han sido impuestas por el propio Ordenamiento Jurídico Aduanero. La finalidad de la potestad sancionadora es proteger el interés general y los derechos de los Administrados, siendo que la imposición de las diferentes sanciones existentes, corresponden a modalidades diferentes de protección de dicho interés.

No considera esta Administración que exista violación alguna al **debido proceso**, en el sentido de haber causado indefensión al auxiliar, como tampoco puede resultar cuestionable, el hecho de que en autos no existe ningún elemento probatorio que genere una duda capaz de permitir la aplicación de algún beneficio en favor del investigado.

Un Estado de Derecho como el nuestro, no está legitimado para imponer una sanción administrativa como la que nos ocupa, mediando un desconocimiento y violación de los derechos y garantías que protegen al individuo; los cuales le son inherentes y poseen un resguardo constitucional, de ahí la necesaria observancia del **debido proceso**, contenido en el artículo 41 de nuestra Constitución Política, compuesto por garantías mínimas, tendientes a asegurar un resultado justo y equitativo dentro del procedimiento, las cuales aseguran al imputado, primero su dignidad como persona y segundo la posibilidad efectiva de ejercer su derecho de defensa.

En sentido formal, el Debido Proceso consiste en que *“nadie puede ser juzgado sino de conformidad con la ritualidad previamente establecida, para que se cumpla aquel axioma de que nadie puede ser condenado sin antes haber sido oído y vencido en juicio con la plenitud de las formalidades legales.”* Mientras que, en sentido material, el debido proceso es: *“el adelantamiento de las etapas del proceso y el cumplimiento de las distintas actuaciones judiciales, con sujeción a las garantías constitucionales y legales, con límite a la función punitiva del Estado (noción formal + cumplimiento de los fines y derechos fundamentales y demás garantías constitucionales y legales)”*. De esta forma, el derecho de sancionar que tiene la Administración, como parte de la capacidad punitiva del Estado, camina junto con el deber de reglar su propio proceder, dirigido a obtener la verdad real y declarar las respectivas



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (1)

consecuencias en caso de infringirse la ley. El procedimiento administrativo ha de responder a un deber ser, que se señala desde la Constitución Política, pues han de acatarse formas que respeten los derechos fundamentales y las demás garantías constitucionales.

Según nuestra jurisprudencia constitucional, entre los principios que informan el debido proceso, pueden mencionarse: derecho a la justicia, principio de legalidad, principio de inocencia, irretroactividad de la ley, Indubio pro reo, derecho de defensa, derecho a una sentencia justa, inmediación y celeridad.

En este sentido, el derecho de defensa se encuentra resguardado por el artículo 39 Constitucional y el artículo 8 de la Convención Americana sobre los Derechos Humanos. El mismo implica particularmente el derecho de audiencia, los principios de imputación e intimación, así como el derecho a la motivación o debida fundamentación de las resoluciones.

Al respecto, en expediente consta que el endilgado fue efectivamente instruido de los cargos que se le atribuyen a título de presunción, haciendo de su conocimiento el acto inicial del procedimiento, mediante una relación oportuna, expresa, clara y circunstanciada de los hechos y sus consecuencias legales, efectuándose a su vez la formal imputación, sea la individualización del inculcado, con el respectivo señalamiento de los fundamentos de hecho y de derecho en que se basa el procedimiento de marras.

Asimismo, se le ha dado al **AGENTE DE ADUANAS ESTEBAN ALONSO MÉNDEZ RODRÍGUEZ, CÉDULA DE IDENTIDAD 110480797** el derecho de intervenir en el procedimiento y de hacerse oír en el mismo, de tener acceso al expediente y de traer las pruebas y los argumentos de descargo que considerara pertinentes para respaldar su defensa, prueba de ello son los alegatos que por este acto se conocen y el señalamiento a audiencia efectuado. De esta forma, la alegada indefensión resulta a todas luces inexistente, ya que en todo momento procesal se ha respetado este derecho del auxiliar investigado.

Como se indicó, uno de los principios que conforman el debido proceso, es el principio de inocencia, el cual versa sobre:

*“La ley fundamental impide que se trate como si fuera culpable a la persona a quien se le atribuye un hecho punible, cualquiera que sea el grado de verosimilitud de la imputación, hasta tanto el Estado, por intermedio de los órganos judiciales establecidos para exteriorizar su voluntad en esta materia, no pronuncie la sentencia penal firme que **declare su culpabilidad y la someta a una pena.**”* (El resaltado no es del original)



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (1)

Dicha definición, aplicada al procedimiento administrativo sancionador, discurre sobre la necesidad de considerar inocente al sujeto contra el cual se establece el procedimiento, hasta tanto no se demuestre su efectiva culpabilidad, en razón de lo cual, aun cuando exista considerable identidad y conexión de los hechos con el sujeto, a este no se le realizará ninguna limitación de derechos o garantías que puedan afectarle, hasta tanto no se dicte una resolución condenatoria. A raíz de tal principio, en procedimientos sancionatorios como el que nos ocupa, no pueden existir ficciones de culpabilidad, sino que la misma debe ser fehacientemente comprobada. Así, como consecuencia de este principio, se encuentra el In Dubio Pro Reo, al cual se le ha llegado a considerar el contenido material del derecho a la presunción de inocencia.

De esta forma, el Indubio pro reo resulta ser:

“La exigencia de que la sentencia de condena y, por ende, la aplicación de una pena sólo puede estar fundada en la certeza del tribunal que falla acerca de la existencia de un hecho punible atribuible al acusado. Precisamente, la falta de certeza representa la imposibilidad del Estado de destruir la situación de inocencia, construida por la ley, que ampara al imputado, razón por la cual ella conduce a la absolución. Cualquier otra posición del juez respecto de la verdad, la duda o aún la probabilidad, impiden la condena y desembocan en la absolución.”

Así, correspondientemente, en el derecho sancionatorio administrativo la imposición de la respectiva sanción procederá únicamente si existe certeza de la existencia del hecho imputado con la consecuente atribución de responsabilidad al sujeto contra el cual se instruye el procedimiento, sea que debe existir una verdadera correlación sujeto-objeto para imponer la sanción.

De esta forma, según lo expuesto supra, aún y cuando el recurrente pretende crear duda sobre la procedencia de la sanción impuesta, lo cierto es que en autos no existen elementos probatorios que logren crear una duda razonable para aplicar tal principio en favor del recurrente, por el contrario, existen pruebas suficientes para que ésta Administración tenga la certeza necesaria sobre la culpabilidad del **AGENTE DE ADUANAS ESTEBAN ALONSO MÉNDEZ RODRÍGUEZ, CÉDULA DE IDENTIDAD 110480797** respecto a los hechos imputados,teniéndose efectivamente al mismo como autor de la infracción de marras.

Asimismo, no lleva razón el administrado al afirmar que no se dio un **perjuicio fiscal**, toda vez que en cuanto a la desproporcionalidad entre la falta y la sanción existe una creencia popular que considera que las sanciones están ligadas directamente al perjuicio fiscal de manera que si el perjuicio fiscal es ínfimo así



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (1)

debe ser la sanción. Sin embargo, en el plano jurídico se explica bajo otra óptica la estructura seguida en la ley aduanera para las llamadas infracciones aduaneras. Si bien la división que se opera en la clasificación en penales, tributarias y administrativas, se da por el bien jurídico tutelado, baste señalar que las administrativas, que ahora interesan, se establecen para garantizar el orden administrativo, y como cualquier régimen punitivo, tratan de minimizar la incidencia en las violaciones a ese orden. Por consiguiente, en relación con el tema de la existencia de perjuicio fiscal, no lleva razón el administrado, en el sentido de que si no hubiese sido por la acción preventiva y oportuna de la autoridad aduanera que se percató de la incorrección cometida, se logró recuperar la diferencia de impuestos adeudada, porque en efecto se cubrió la totalidad del adeudo tributario determinado por la Administración, puesto que de lo contrario el Estado no hubiese podido en ese momento resarcirse del perjuicio causado, antes de autorizar la salida de la mercancía del recinto aduanero. Es decir, que el perjuicio económico se causó, se consumó en el momento mismo en que el agente aduanero **clasificó la partida arancelaria de forma errónea** para la mercancía importada, cancelando en consecuencia un monto menor al que correspondía. Lo que sucedió en forma posterior, fue por la acción de la Administración, sin embargo, el agente ya había consumado su anomalía.

Como, se analiza de seguido la conducta objeto de reproche, consiste en que el auxiliar de la función pública aduanera **AGENTE DE ADUANAS ESTEBAN ALONSO MÉNDEZ RODRÍGUEZ, CÉDULA DE IDENTIDAD 110480797** incurrió en la infracción tributaria aduanera descrita en el artículo 242 de la Ley General de Aduanas, que sanciona toda acción u omisión que signifique una vulneración del régimen jurídico aduanero que cause perjuicio fiscal superior a **mil pesos centroamericanos (\$1000)**, y no constituya delito ni infracción administrativa sancionable con suspensión del auxiliar de la función pública aduanera.

En relación al tema de la existencia de perjuicio fiscal, se reitera que si no hubiese sido por la acción oportuna de la autoridad aduanera que se percató de la acción cometida, se logró recuperar la diferencia de impuestos adeudada, porque en efecto se cubrió la totalidad del adeudo tributario determinado por la Administración, puesto que de lo contrario el Estado no hubiese podido en ese momento resarcirse del perjuicio causado, antes de autorizar la salida de la mercancía del recinto aduanero. Es decir, que el perjuicio económico se causó, se consumó en el momento mismo en que el agente aduanero actuó con negligencia, en el tanto que el **AGENTE DE ADUANAS ESTEBAN ALONSO MÉNDEZ RODRÍGUEZ, CÉDULA DE IDENTIDAD 110480797, BAJO CAUCIÓN DE LA AGENCIA DE ADUANAS GRUPO TLA SOCIEDAD ANONIMA, CÉDULA JURIDICA 310100630312**, en representación del Importador **CEFA CENTRAL FARMACEUTICA S.A., CÉDULA JURÍDICA 3-101-095144**, nacionalizó en las



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (1)

mercancías amparadas a los Documentos Únicos Aduaneros que se detallan a continuación: N° 005-2018-427009 de fecha de aceptación 28/08/2018, DUA N° 005-2018-438395 de fecha de aceptación 04/09/2018, DUA N° 005-2018-481077 de fecha de aceptación 27/09/2018, DUA N° 005-2018-533550 de fecha de aceptación 26/10/2018, DUA N° 005-2018-598784 de fecha de aceptación 29/11/2018 y DUA N° 005-2019-058887 de fecha de aceptación 04/02/2019, todos de la Aduana Santamaría y en las cuales **declaró de manera incorrecta la clasificación arancelaria** en las mercancías amparadas a dichos DUAS. La situación descrita, generó un adeudo a favor del Fisco que asciende a un total de **¢6 068 427,38 (seis millones sesenta y ocho mil cuatrocientos veintisiete colones con 38/100)**, con lo cual se hace acreedor de la sanción tributaria aduanera contemplada en el artículo 242 de la Ley General de Aduanas, por vulnerar el régimen jurídico aduanero, causando un perjuicio fiscal superior a los mil pesos centroamericanos.

Por lo anterior, el auxiliar de cita vulneró el régimen jurídico aduanero causando un perjuicio al Fisco por la suma de **¢6 068 427,38 (seis millones sesenta y ocho mil cuatrocientos veintisiete colones con 38/100)**, monto cancelado en la **etapa de regularización**, con lo cual se constituye en acreedor de la sanción tributaria aduanera, por vulnerar el régimen jurídico aduanero, causando un perjuicio fiscal superior a **mil pesos centroamericanos (\$1000)**, acción que encuadra en el tipo legal del artículo 242 de la Ley General de Aduanas, tema que se entrarán a analizar más adelante, en el apartado sobre la culpabilidad.

Lo cierto es que el monto correcto fue establecido en virtud del control posterior efectuado por la autoridad aduanera, por lo que no hubo perjuicio económico. De tal suerte que la mercancía hubiese salido del control aduanero sin haber pagado los impuestos que efectivamente le corresponde, prolongando en el tiempo el perjuicio fiscal y afectando así los intereses patrimoniales del Estado.

Lo anterior ha sido ratificado en Sentencia N°2766-2009 del Juzgado Contencioso Administrativo y Civil de Hacienda, de las siete horas y cincuenta y cinco minutos del dieciocho de noviembre del año dos mil nueve, al declarar en primera instancia sin lugar, un proceso ordinario que pretendía la nulidad de la sentencia número 124-2005 dictada por el Tribunal Aduanero Nacional de las 9:40 hrs. del 15 de abril del 2005, que a su vez ratificó la sanción impuesta por la Aduana de Caldera, fundamentada en la infracción tributaria del artículo 242 de repetida cita, refiriéndose precisamente al mismo tema del perjuicio fiscal. Reza la sentencia en lo que interesa:

*“En este contexto, el argumento de que **no se produjo lesión porque que se pagó posteriormente la diferencia tributaria**, pierde sentido pues, aparte de ese carácter preventivo del derecho sancionador que se rescata en la cita, es*



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (1)

evidente que la lesión al Fisco se produce desde el momento en que se declara una mercadería con una partida distinta, de lo que se deriva una diferencia que, si no es por la fiscalización posterior de la administración tributaria, no se hubiera advertido y satisfecho. Conviene tener presente que estamos ante un evento de autodeterminación tributaria, que se produce, justamente, con la formulación, presentación y pago correspondiente de la declaración tributaria. En consecuencia, es a partir de ese momento en que se da la lesión al Fisco, aunque al final, producto de una fiscalización ulterior su subsane la omisión de pago. Por otra parte se hace énfasis en la acción en que se quiere asimilar lo actuado lo cual se considera un mero error material a con un hecho doloso que pretenda defraudar al fisco. Del modo que se evidencia en la resolución del Tribunal Aduanero Nacional, lo que se reprocha al actor no es una conducta dolosa, sino la falta de diligencia o cuidado en la presentación adecuada de la declaración, ponderando, particularmente su formación en la materia." (El resaltado no es del texto)

En esta misma línea y en relación con el **principio de culpabilidad**, el mismo implica que debe demostrarse la relación entre el hecho cometido y el resultado de la acción para que sea atribuible y reprobable al sujeto, ya sea a título de dolo o culpa, en virtud de que la pena se impone solo al culpable por su propia acción u omisión.

En cuanto al **principio de la aplicación de la norma más favorable**, es importante reiterar que es un elemento integrante del debido proceso, y que por lo tanto tiene rango constitucional, de tal manera que dentro del procedimiento sancionatorio aplicable en sede administrativa, deben respetarse, tal y como ya se indicó, una serie de principios y garantías constitucionales del Derecho Penal pero con sus respectivos matices; dentro de los mismos, se encuentran el principio de la norma más favorable establecida en el artículo 12 del Código Penal así lo ha señalado en forma reiterada el Tribunal Constitucional.

Con relación a este tema, debe decirse que en general, los hechos punibles se han de juzgar de conformidad con las leyes vigentes en la época de su comisión. Como garantía del principio de irretroactividad de la Ley, que se encuentra establecido en el artículo 34 de la Constitución Política La excepción a esta norma la constituye precisamente la retroactividad de la Ley penal más favorable. En este sentido el artículo 12 del Código Penal indica: "**Si la promulgación de la nueva ley cuya aplicación resulta más favorable al reo, se produjere antes del cumplimiento de la condena, deberá el Tribunal competente modificar la sentencia, de acuerdo con las disposiciones de la nueva ley.**" Entendido entonces que, si una persona es sentenciada a determinada pena, en razón de que su conducta se ajustó al tipo de una norma



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (1)

previamente emitida y si con posterioridad a la sentencia, se promulga una norma que despenaliza la conducta o bien rebaja la pena, el juzgador se encuentra obligado a aplicar la norma más favorable, en virtud de que la aplicación de la ley más favorable, forma parte del debido proceso.

Los hechos que se atribuyen al recurrente datan del año 2018 y 2019, fechas de aceptación de las Declaraciones Aduanera de Importación, ocurriendo durante la vigencia del texto del artículo 242 establecido por la Ley número 9069, la cual sancionaba con una multa equivalente a dos veces los tributos dejados de percibir, toda acción u omisión que signifique una vulneración del régimen jurídico aduanero que cause un perjuicio fiscal superior a quinientos pesos centroamericanos (\$500) y no constituya delito ni infracción administrativa sancionable con suspensión del auxiliar de la función pública aduanera.

El 29 de junio del 2022 entró en vigor la Ley N°10271, la cual reformó el artículo 242 y fijó la sanción a dos veces los tributos dejados de percibir, aumentándose el perjuicio fiscal a la suma de mil pesos centroamericanos (\$1000). El principio de la norma más favorable constituye una excepción a la irretroactividad de las normas, donde se permite valorar un comportamiento pasado bajo los parámetros de una Ley emitida con posterioridad, siempre que dicha norma resulte un trato más favorable al administrado. De esta manera la reforma del año 2022 favorece al recurrente, en consecuencia, en autos debe aplicarse la reforma operada por la Ley N°10271, emitida posterior a la comisión de las infracciones tributarias investigadas y vigente a la fecha de emisión de la presente resolución por considerarla más favorable al infractor, pues uno de los elementos modificados, es en cuanto al umbral de punibilidad, que sube de quinientos pesos centroamericanos a mil pesos centroamericanos (su equivalente en dólares americanos) de impuestos dejados de percibir, estableciendo sanción multa de dos veces los tributos dejados de percibir, toda acción u omisión que signifique una vulneración del régimen jurídico aduanero que cause un perjuicio fiscal superior a mil pesos centroamericanos (\$1000), y no constituya delito ni infracción administrativa sancionable con suspensión del auxiliar de la función pública aduanera. En razón de lo anterior y a efecto de respetarle el debido proceso al administrado procedió esta Administración a aplicar de oficio el principio de la Ley más favorable por considerar la misma menos gravosa.

En aplicación de lo expuesto, procede en consecuencia determinar si en el presente asunto, los señalados principios se han respetado por parte de la Autoridad Aduanera:

Principio de Tipicidad:



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (I)

El principio de tipicidad es una aplicación de la máxima de legalidad consagrado en el numeral 11 de la Constitución Política y de la Ley General de la Administración Pública, que exige la delimitación concreta de las conductas que se hacen reprochables a efectos de su sanción.

Para que una conducta sea constitutiva de una infracción, no es suficiente que sea contraria a derecho, es necesario que además esté tipificada, sea 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. Toda sanción debe estar antecedida de una clara demostración de los hechos, pero también de la acreditación de la ilegalidad de la conducta. En ese mismo sentido, nuestra Constitución Política contempla como uno de los pilares fundamentales de los *derechos individuales*, el artículo 39, que en lo conducente señala:

“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 ...”

De esta forma, el tipo infraccional se constituye en una descripción de un acto omisivo o activo, establecido en un presupuesto jurídico de una ley anterior, mientras que la tipicidad es la adecuación o subsunción de una conducta humana, concreta y voluntaria, al tipo, sea a la descripción hecha en la ley, configurándose en el primer elemento de la conducta punible, derivada del principio de legalidad señalado, “*nullum crimen sine lege*”. Con base en lo expuesto, el juicio de tipicidad es el proceso mediante el cual, los aplicadores del derecho entran a determinar si el comportamiento específico que se les ha presentado para análisis coincide o no con la descripción típica contenida en la norma.

Así, en aras de analizar la tipicidad del asunto en cuestión, debe primeramente determinarse, no solo la conducta constitutiva de la infracción regulada en la norma que se considera contraria a derecho, sino también es necesario clarificar quién es el sujeto infractor, esto es, el sujeto activo de la infracción.

Sujeto:

Teniendo presente que el esquema general sobre responsabilidad en materia de infracciones administrativas o tributarias aduaneras gira en torno a los deberes y obligaciones impuestos por el Ordenamiento Jurídico, de forma tal



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (1)

que quien los cumpla no podrá ser sancionado, pero quien los vulnere deberá responder por tal inobservancia, en el eventual caso que la Administración estime que debe abrir un procedimiento tendiente a imponer una sanción, por haber constatado los hechos y circunstancias particulares del caso, haciendo la subsunción de la actuación en el tipo normativo de la infracción, debe efectuarlo contra el sujeto que corresponda de conformidad con la ley.

Por tanto, para el caso concreto **el sujeto activo**, es decir, la persona que puede cometer la infracción de cita, y de acuerdo con lo estipulado en el artículo bajo análisis, no debe tener una condición especial previamente determinada por el legislador, es decir, no requiere necesariamente ser agente aduanero u otro auxiliar de la función pública, sino que cualquier persona que adecúe su conducta a lo establecido por la norma puede convertirse en sujeto activo de esta infracción. Así las cosas, no existe duda de que el **AGENTE DE ADUANAS ESTEBAN ALONSO MÉNDEZ RODRÍGUEZ, CÉDULA DE IDENTIDAD 110480797** que en todo caso tiene la condición de auxiliar de la función pública aduanera, definido por la legislación como aquellas “personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, que participen habitualmente ante el Servicio Nacional de Aduanas, en nombre propio o de terceros, en la gestión aduanera.” (Artículo 28 LGA), puede ser autor de dicha infracción, no presentándose ningún problema en cuanto a la determinación del elemento subjetivo del tipo.

Descripción de la Conducta-Verbo Activo:

Respecto a los elementos objetivos del tipo, desglosando la norma, son varias las conductas-verbos, que se describen como violatorias del régimen jurídico aduanero, y que el legislador sancionó en este artículo, tal y como se señala a continuación:

- Lo que debe considerarse en estricto sentido es que se trata de una infracción tributaria.
- La existencia de una vulneración del régimen jurídico aduanero que cause un perjuicio fiscal.
- Que puede tratarse de aquellas situaciones o supuestos que en principio constituya el delito sancionado en numeral 214 de la LGA donde el monto de los tributos dejados de percibir no supere los cinco mil pesos centroamericanos o su equivalente en moneda nacional, en cuyo caso se consideran infracciones tributarias aduaneras, sancionables en sede administrativa.
- Que la situación o supuesto en tratándose de auxiliares de la función pública aduanera, no sea sancionado con una suspensión.



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (1)

En el presente asunto, resulta aplicable lo dispuesto en el primer párrafo, toda vez que esta Administración no cuenta con ningún elemento en expediente, del cual pueda derivar la intención del recurrente de cometer la anomalía que se le atribuye, no pudiendo estimar que estemos ante la posible comisión de las figuras delictivas contempladas en los artículos 214 y siguientes de la Ley General de Aduanas, por el contrario constituye una infracción tributaria aduanera en razón de que la falta que se atribuye al agente es una **incorrecta clasificación arancelaria**, lo anterior de conformidad con el informe final **DF-FE-AE-INF-041-2020** del estudio denominado ***“Verificación del debido cumplimiento de las obligaciones tributarias aduaneras por parte de la Empresa CEFA CENTRAL FARMACEUTICA S.A., Cédula Jurídica 3-101-095144”***, emitido por la Dirección de Fiscalización.

Por lo anterior, el auxiliar de cita vulnera el régimen jurídico aduanero causando un perjuicio al Fisco por la suma de **₡6 068 427,38 (seis millones sesenta y ocho mil cuatrocientos veintisiete colones con 38/100)**, con lo cual se constituye en acreedor de la sanción tributaria aduanera, por vulnerar el régimen jurídico aduanero, causando un perjuicio fiscal superior a **mil pesos centroamericanos (\$1000)**, para cada una de las seis declaraciones investigadas.

Aspecto que no es discutido por el auxiliar, ya que durante la etapa de regularización el infractor reparó su incumplimiento, cancelando la diferencia impositiva producto del ajuste promovido por la Dirección General de Aduanas en ejercicio de sus competencias de comprobación y en protección de los intereses fiscales llamada a proteger.

Acción que Infringe el Régimen Jurídico Aduanero En relación con el caso concreto, se denota que la conducta que se le atribuye al agente aduanero está debidamente tipificada en el artículo 242 de la Ley General de Aduanas;

En consecuencia, por ser de interés para el caso concreto, revierte especial importancia el desglose de lo dispuesto por el primer párrafo del artículo 242 de la Ley General de Aduanas que señala que será infracción tributaria:

*“... toda acción u omisión que signifique una vulneración del régimen jurídico aduanero que cause un perjuicio fiscal superior a **mil pesos centroamericanos** y no constituya delito ni infracción administrativa sancionable con suspensión del auxiliar de la función pública aduanera...”*

Se desprende de lo anterior, que la acción o la omisión del sujeto, para que pueda ser sancionada, sea reputada como típica, debe reunir todas y cada una



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (1)

de las siguientes cuatro condiciones, mismas que serán analizadas de seguido:

1. que infrinja el régimen jurídico aduanero.
2. que cause perjuicio mayor de \$1000.
3. que no sea delito.
4. que no esté sancionada con suspensión del auxiliar de la función pública aduanera.

Ahora bien, el artículo 231 de la Ley General de Aduanas establece:

Las infracciones administrativas y las infracciones tributarias aduaneras serán sancionables, en vía administrativa, por la autoridad aduanera que conozca el respectivo procedimiento administrativo, ya sea la Aduana de Jurisdicción o la Dirección General de Aduanas, salvo las infracciones administrativas sancionadas con suspensión del auxiliar de la función pública aduanera, cuyo conocimiento y sanción será competencia exclusiva de la Dirección General de Aduanas, así como también la inhabilitación de los auxiliares de la función pública aduanera.

La aplicación de las sanciones se hará conforme a las leyes vigentes en la época de su comisión. Si con posterioridad a la comisión de un hecho punible se promulga una nueva ley, aquel se regirá por la que sea más favorable al infractor, en el caso particular que se juzgue.

Las infracciones sancionadas con multa devengarán intereses, los cuales se computarán a partir de los tres días hábiles siguientes a la firmeza de la resolución que las fija, conforme la tasa establecida en el artículo 61 de esta ley.

Serán eximentes de responsabilidad los errores materiales o de hecho sin perjuicio fiscal, la fuerza mayor y el caso fortuito, en aplicación de los principios de razonabilidad y proporcionalidad.

La facultad de la autoridad aduanera para sancionar las infracciones reguladas en este capítulo prescribe en seis años contados a partir de la comisión de las infracciones. El término de prescripción de la acción sancionatoria se interrumpirá desde que se le notifica, al supuesto infractor, la sanción aplicable en los términos del artículo 234 de la Ley General de Aduanas.



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (1)

En el presente caso se debe llegar a establecer si existe negligencia o intención del auxiliar en infringir el régimen jurídico aduanero, realizando una valoración de la conducta del posible infractor y determinando la existencia del dolo o la culpa en su actuación y siendo que a esta administración aduanera no le consta que la conducta del agente aduanero, se haya realizado con dolo, las presentes infracciones tributarias se le endilgan al agente aduanero a título de culpa por no observar la debida diligencia en la tramitación de los Documentos Únicos Aduaneros que se detallan a continuación: N° 005-2018-427009 de fecha de aceptación 28/08/2018, DUA N° 005-2018-438395 de fecha de aceptación 04/09/2018, DUA N° 005-2018-481077 de fecha de aceptación 27/09/2018, DUA N° 005-2018-533550 de fecha de aceptación 26/10/2018, DUA N° 005-2018-598784 de fecha de aceptación 29/11/2018 y DUA N° 005-2019-058887 de fecha de aceptación 04/02/2019, todos de la Aduana Santamaría, pues una vez revisadas las mismas se detectó una incorrecta clasificación arancelaria.

Así entonces tenemos que en doctrina se define la culpa como “*el descuido o desprecio de las precauciones más elementales para evitar el daño o impedir un mal*”, que en el caso se refiere a la tramitación de las Declaraciones supracitadas.

En este sentido el **artículo 231 bis de la Ley General de Aduanas** establece respecto del elemento subjetivo en materia sancionatoria, mismo que al efecto señala:

“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...”

EL AGENTE DE ADUANAS ESTEBAN ALONSO MÉNDEZ RODRÍGUEZ, CÉDULA DE IDENTIDAD 110480797, está obligado a realizar su labor en forma diligente y responsable como auxiliar de la función pública en la prestación de servicios a terceros en los trámites aduaneros conforme cita **el artículo 33 de la Ley General de Aduanas** que textualmente establece: *Artículo 33. —Concepto. El agente aduanero es el profesional auxiliar de la función pública aduanera autorizado por el Ministerio de Hacienda para actuar, en su carácter de persona natural, con las condiciones y los requisitos establecidos en el Código Aduanero Uniforme Centroamericano y en esta Ley, en la presentación habitual de servicios a terceros, en los trámites, los regímenes y las operaciones aduaneras.*

El agente aduanero rendirá la declaración aduanera bajo fe de juramento y, en consecuencia, los datos consignados en las declaraciones aduaneras que



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (1)

formule de acuerdo con esta Ley, incluidos los relacionados con el cálculo aritmético de los gravámenes que guarden conformidad con los antecedentes que legalmente le sirven de base, podrán tenerse como ciertos por parte de la aduana, sin perjuicio de las verificaciones y los controles que deberá practicar la autoridad aduanera dentro de sus potestades de control y fiscalización.

El agente aduanero será el representante legal de su mandante para las actuaciones y notificaciones del despacho aduanero y los actos que se deriven de él. En ese carácter, será el responsable civil ante su mandante por las lesiones patrimoniales que surjan como consecuencia del cumplimiento de su mandato. En relación con el artículo 86 de la Ley General de Aduana que describe el deber de suministrar la información correcta para determinar la obligación tributaria aduanera.”

En razón de lo señalado dicho Agente Aduanero es el responsable de la infracción mencionada, ya que al ser un auxiliar de la función pública tiene obligaciones que en este caso no cumplió al incurrir en una conducta que es contraria a la normativa aduanera vigente de conformidad con lo dispuesto en el **artículo 242 de la Ley General de Aduanas**.

En relación con el tema de **la existencia de perjuicio fiscal**, Dentro de la Ley General de Aduanas y su reglamento no existe una definición que delimite el concepto de **“incidencia fiscal**, sin embargo, el Tribunal Aduanero Nacional ya se ha referido a ello en repetidas ocasiones, indicando que la palabra “incidencia” denota relación o conexión con algo. Dicho de otra forma, los hechos inciden en el efectivo control que debe ejercer la Autoridad Aduanera sobre la actividad aduanera (ver sentencia 507-2005 y 231-2006).

Es decir, la incidencia fiscal es aquella incidencia sobreviniente, producto del incumplimiento de la normativa aduanera, de los deberes formales y sustanciales en la relación jurídica tributaria, provocada por las acciones u omisiones de los sujetos pasivos y los auxiliares de la función pública

Ahora, el perjuicio fiscal, está relacionado a la incidencia fiscal. La palabra “perjuicio” está definida por la RAE¹, como el *“efecto de perjudicar; detrimento patrimonial que debe ser indemnizado por quien lo causa; indemnización que se ha de pagar por un perjuicio”*.

Además, Guillermo Cabanellas define el término como *“...daño en los intereses patrimoniales, deterioro, detrimento...”*²

¹ <https://dle.rae.es/perjuicio>

² Cabanellas de Torres, Guillermo. Diccionario Jurídico Elemental.



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (I)

Dicho lo anterior, se puede definir el perjuicio fiscal en materia aduanera como el detrimento o daño patrimonial efectuado al Fisco o Hacienda Pública, es decir, un detrimento pecuniario a los fondos del Estado, con motivo del incumplimiento a la normativa aduanera

De esta forma, el artículo 230 de la LGA, señala que *“Constituye infracción administrativa o tributaria aduanera, toda acción u omisión que contravenga o vulnere las disposiciones del régimen jurídico aduanero, sin que se califique como delito.”*

De no haberse realizado la revisión en el control posterior de las declaraciones aduaneras objeto del presente procedimiento, la incorrecta declaración de la partida arancelaria se hubiera mantenido en el tiempo, el ajuste efectuado por las Autoridades significó el cobro de una diferencia de impuestos a favor del Estado, como consecuencia de la reclasificación correcta de la partida arancelaria. Por lo que 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 partida arancelaria correcta, 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. Por tanto, se rechazan sus argumentos en este sentido, pues generó un perjuicio fiscal superior a \$1000, de acuerdo a la fecha del hecho generador y la ley vigente al momento de realizar la actuación inicial, al cambiar las partidas arancelarias, se generó una diferencia de tributos por la suma de **₡6 068 427,38 (seis millones sesenta y ocho mil cuatrocientos veintisiete colones con 38/100)**, que fueron cancelados como resultado de las acciones de la Dirección de Fiscalización, en lo que respecta a la regularización realizada, mismo que se encuentra en firme y es un hecho cierto en el proceso, al proceder a la cancelación de la diferencia de la Obligación Tributaria Aduanera, y da derecho a la autoridad y al Estado la sanción respectiva, de acuerdo a la irregularidad efectuada. Por lo que el procedimiento sancionatorio no significa una cancelación del perjuicio, sino que es resultado de su actuación y vulneración al régimen, mismo que generó dicha diferencia monetaria, cuya consecuencia es el pago de tributos no cancelados desde un inicio, es decir, existió un perjuicio monetario con motivo del error cometido, lo que deviene en una indemnización que debe ser pagada por el auxiliar de la función pública en representación del importador.



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (1)

Además de lo anterior, la existencia del procedimiento de regularización, no exime al administrado de ser consecuentemente sancionando, por la irregularidades detectadas en el control posterior, ya que en el tema de la responsabilidad del auxiliar de la función pública, conviene aclararle al recurrente, que de conformidad con los artículos 86 de la Ley General de Aduanas, el agente aduanero no sólo es representante legal del importador durante el despacho y los actos que derivan de él, sino que también es responsable solidario con éste por el pago del adeudo tributario, debiendo reiterarse lo ya indicado, en el sentido de que la representación que debe seguir ejerciendo el agente respecto de su cliente, lo es en razón de lo dispuesto por el legislador, de ahí que no pueda el agente aduanero voluntariamente abstraerse de su régimen de responsabilidad que le implica la solidaridad del adeudo que se genere, y limitarse únicamente a obtener los beneficios patrimoniales que la actividad de correduría aduanera le pueda generar, sin perjuicio de las demás responsabilidades que genere su actuación, toda vez que en razón de que se trata de una actividad en la que subyace el interés público, existe un contenido mínimo regulado por el legislador que debe cumplir quien voluntariamente decide dedicarse al ejercicio de este tipo de actividad de coadyuvancia con el Servicio Nacional de Aduanas.

En efecto, la responsabilidad solidaria que se atribuye en forma genérica al agente se deriva de la representación legal que ejerce respecto del importador – consignatario de las mercancías. Así, constituyen la consecuencia económica derivada de la representación, el vínculo establecido en virtud del mandato.

Siguiendo con el tema, de conformidad con el artículo 29 de la Ley General de Aduanas, el agente de aduanas, para poder operar como auxiliar, deberá tener capacidad legal para actuar; estar anotados en el registro de auxiliares que establezca la autoridad aduanera; mantenerse al día en el pago de sus obligaciones tributarias, sus intereses, las multas y los recargos de cualquier naturaleza; cumplir los requisitos estipulados en la ley, sus reglamentos.

En el tema de responsabilidad del agente, la Ley General de Aduanas, para efecto del establecimiento de la responsabilidad disciplinaria de los agentes aduaneros, al corresponder a materia impositiva regula un régimen especial, de forma tal que puede existir responsabilidad del agente aduanero persona física o bien del agente aduanero persona jurídica, según se cumplan los diferentes presupuestos de hecho que la normativa aduanera determina para cada caso, siendo importante de previo establecer el marco normativo que rige para el agente aduanero, haciendo referencia en primer lugar a su responsabilidad administrativa y patrimonial, para abordar posteriormente su responsabilidad disciplinaria. Por lo que no puede alegar que desconocía del régimen sancionatorio al que está sujeto su conducta. El agente aduanero sometido a un



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (1)

procedimiento sancionatorio conforme al artículo 242 de la Ley General de Aduanas no puede válidamente alegar el desconocimiento del régimen sancionatorio como causa de exoneración de responsabilidad.

Lo anterior, por cuanto rige el principio general de que la ignorancia de la ley no excusa su cumplimiento, el cual se ve reforzado en el caso de los auxiliares de la función pública aduanera, quienes tienen un deber especializado de conocimiento del ordenamiento jurídico que regula su actividad.

En consecuencia, el desconocimiento del régimen sancionatorio no constituye un elemento que excluya la responsabilidad administrativa ni desvirtúe la comisión de la infracción.

En el régimen jurídico aduanero costarricense la Ley General De Aduanas regula la figura del agente aduanero en el Título III, concerniente a los Auxiliares de la Función Pública Aduanera, en cuyo Capítulo I, estatuye una serie de disposiciones generales que rigen para todos los auxiliares, y en el Capítulo II en forma específica prescribe una serie de disposiciones para el Agente Aduanero, iniciando con el artículo 33. De dicha norma interesa destacar que, por la importancia que reviste la función del agente aduanero, para el interés público, se prescribió un deber de colaboración y especial sujeción frente a la Autoridad Aduanera, del cual se deriva que debe resguardar el cumplimiento de los regímenes, procedimientos y obligaciones aduaneras en que intervenga, velando que los mismos se realicen de conformidad con la normativa aplicable y es por ello, entre otras razones, que en nuestra legislación, se autoriza para actuar, en su carácter de persona natural, con las condiciones que la normativa que rige la materia prescribe al efecto, en la presentación habitual de servicios a terceros, en los trámites, los regímenes y las operaciones aduaneras, tanto es así que el Código Aduanero Uniforme Centroamericano, en forma expresa nuestro país estableció una reserva cuyo contenido implica que en Costa Rica no se pueden autorizar agentes aduaneros personas jurídicas, habiendo quedado la redacción de la siguiente forma:

“Artículo 22. —Agente aduanero. El agente aduanero es el Auxiliar autorizado para actuar habitualmente, en nombre de terceros en los trámites, regímenes y operaciones aduaneras, en su carácter de persona natural, con las condiciones y requisitos establecidos en este Código y su Reglamento...”

En consecuencia, en nuestro país únicamente se otorgan autorizaciones para agente aduaneros persona natural, siendo ello consecuente con la responsabilidad claramente delimitada para el agente aduanero, establecida en el Artículo 86 de la Ley General de Aduanas, estipulándose que efectúa la declaración aduanera bajo fe de juramento, especificando su responsabilidad en



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (I)

la declaración de los datos para determinar la obligación tributaria aduanera que el ordenamiento jurídico exige al efecto, e inclusive la obligatoriedad de tomar todas las previsiones necesarias para realizar la correcta declaración aduanera, por tanto se rechaza el alegato del interesado en cuanto a achacar toda la responsabilidad del error cometido (en cuanto a la declaración correcta de la partida arancelaria), siendo únicamente él un intermediario de su mandante, lo cual no está más alejado de la realidad, según se explica con la normativa expresada.

De acuerdo con lo descrito anteriormente, esta Dirección inicio el procedimiento sancionatorio, por cuanto existió una regularización que fue cancelada por el sujeto pasivo, en lo que corresponde a una errónea declaración aduanera en lo que respecta a la partida declarada en las declaraciones objeto de estudio. Como parte de las actuaciones fiscalizadoras llevadas a cabo, concretamente con la verificación practicada a las mercancías importadas y se comprobó la incorrecta clasificación de estas mercancías.

Lo anterior con Base Legal Aplicación de la Regla General de Clasificación 1 y 6 del Sistema Arancelario Centroamericano. Por lo anterior, se determinó por parte de la Dirección de Fiscalización, efectuar los cambios indicados y los mismos fueron cancelados por parte del sujeto pasivo, situación que ostenta, la apertura del procedimiento sancionatorio mediante resolución **RES-DF-193-2022 de fecha 04 de agosto del 2022.**

La Dirección General inicia el procedimiento sancionatorio, el cual responde a la sanción del numeral 242 de la Ley General de Aduanas, correspondiendo a una 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 mil pesos centroamericanos y no constituya delito ni infracción administrativa sancionable con suspensión del auxiliar de la función pública aduanera.

Al realizarse la regularización y aceptar la Obligación Tributaria Aduanera y la misma ser pagada en regularización no convierte automáticamente la irregularidad en un “hecho cierto” en sentido pleno sancionador. Pero, sí implica, el reconocimiento de la diferencia tributaria y que aceptación de que la declaración era incorrecta en términos fiscales, por lo que es un **indicio fuerte de que existió una irregularidad en la declaración presentada a despacho.** Asimismo, no es eximente el pago de la diferencia de impuestos de la sanción que se puede derivar de **la errónea clasificación arancelaria de las mercancías** al momento de declarar, por lo que en un cambio de partidas como el que nos



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (I)

ocupa, se presume que la aceptación de la misma, y al no iniciar el procedimiento ordinario, fue aceptada.

Además, en expediente constan los **análisis de laboratorio**, mismos que tienen el fin de considerar las mercancías y sus composiciones es por ello que las mismas son solicitadas para sustentar lo transmitido en la declaración aduanera, por lo que por medio del estudios físicos, químicos, técnicos y merceológico de las mercancías se analiza las partidas correspondientes de las mercancías.

El numeral 23 en lo que respecta a las clases de control se refiere al control a *“posteriori se ejercerá respecto de las operaciones aduaneras, los actos derivados de ellas, las declaraciones aduaneras, las determinaciones de las obligaciones tributarias aduaneras, los pagos de los tributos y la actuación de los auxiliares de la función pública aduanera y de las personas, físicas o jurídicas, que intervengan en las operaciones de comercio exterior, dentro del plazo referido en el artículo 62 de esta Ley.”*

Por lo anterior, el auxiliar de cita vulnera el régimen jurídico aduanero causando un perjuicio al Fisco por la suma de **¢6 068 427,38 (seis millones sesenta y ocho mil cuatrocientos veintisiete colones con 38/100)**, con lo cual se constituye en acreedor de la sanción tributaria aduanera, por vulnerar el régimen jurídico aduanero, causando un perjuicio fiscal superior a **mil pesos centroamericanos (\$1000)**, para cada una de las nueve declaraciones investigadas.

Así las cosas, el procedimiento sancionatorio se realiza por la errónea declaración de las partidas, lo que justifica el cambio de clasificación arancelaria de las mercancías importadas, y al desgranar el numeral 242 de la Ley General de Aduanas, vigente al momento del hecho generador el mismo tipifica las acciones u omisiones que signifique una vulneración del régimen jurídico aduanero que cause un perjuicio fiscal superior a mil pesos centroamericanos y no constituya delito ni infracción administrativa sancionable con suspensión del auxiliar de la función pública aduanera, por lo que el acto de inicio fue realizado bajo esta situación legal.

Aunado a ello, es preciso recordar que la actividad aduanera constituye una función pública encomendada a personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, que participan habitualmente en la gestión aduanera (artículo 28 de la Ley Nº 7557). No se trata simplemente del ejercicio privado de una función pública, sino que, por el contrario, se refiere a una labor de gran relevancia para el país y, por ende, debe ejercerse dentro de las potestades y limitaciones que el ordenamiento jurídico dispone y que son de conocimiento pleno de los sujetos involucrados en la materia. Ergo, la Administración requiere definir obligaciones y deberes para que esas funciones encomendadas a personas particulares se



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (1)

ejecuten de una manera óptima, en aras de resguardar el interés público que se encuentra involucrado.

Con respecto a la **responsabilidad del agente**: según el numeral 86 de la Ley General de Aduanas *“Con la declaración se expresa, libre y voluntariamente, el régimen al cual serán sometidas las mercancías; además, 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 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.

No lleva razón el agente aduanero al indicar que no se comprueba su **culpabilidad**, toda vez que presento las Declaraciones Aduaneras, con partidas arancelarias incorrectas, es debido a que el Auxiliar de la función Pública, incumplió con el régimen aduanero, ya que no constató la partida arancelaria correcta de la mercancías presentadas a despacho teniendo distintas posibilidades de constatarlas como lo es el examen previo, resolución anticipada, en el cual al realizar la revisión en despacho pudo evitar el error descrito, a ello, la ley le otorga al agente aduanero la posibilidad de realizar exámenes previos, en aplicación del artículo 84 y el instrumento jurídico del numeral 86 de la Ley General de Aduanas.

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

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



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (1)

administrado teniendo los conocimientos técnicos necesarios, así como los instrumentos jurídicos pertinentes, declare erróneamente la clasificación arancelaria de las mercancías importadas, siendo el Agente Aduanero un especialista y asesor en materia aduanera. Efectuando de forma negligente las declaraciones aduaneras bajo fe de juramento, con errores ya que la administración, comprobó la incorrecta clasificación arancelaria de las mercancías nacionalizadas mediante los Documentos Únicos Aduaneros que se detallan a continuación: N° 005-2018-427009 de fecha de aceptación 28/08/2018, DUA N° 005-2018-438395 de fecha de aceptación 04/09/2018, DUA N° 005-2018-481077 de fecha de aceptación 27/09/2018, DUA N° 005-2018-533550 de fecha de aceptación 26/10/2018, DUA N° 005-2018-598784 de fecha de aceptación 29/11/2018 y DUA N° 005-2019-058887 de fecha de aceptación 04/02/2019, todos de la Aduana Santamaría.

Sobre este tema, el Tribunal Aduanero Nacional en la **sentencia 23-2017** indica lo siguiente:

“Bajo la categoría de la culpabilidad, como tercer elemento del concepto de la teoría del delito, se agrupan aquellas cuestiones relacionadas con las circunstancias específicas que concurrieron en la persona del autor en el momento de la comisión del hecho ya calificado como típico y antijurídico. Se trata del elemento en el que la persona del autor se relaciona dialécticamente con el detentador del ius puniendi (estado).

Es común definir la culpabilidad como la reprochabilidad de un acto típico y antijurídico, fundada en que su autor, en la situación concreta, lo ejecutó pudiendo haberse conducido de una manera distinta, es decir, conforme a Derecho. La doctrina española señala como el término reprochabilidad se asocia al reconocimiento de la existencia del libre albedrío, algo imposible de probar en el caso concreto, por lo que desde teorías preventivas de la pena se propugna su sustitución por la idea de motivabilidad o de exigibilidad.

De allí que se hable de la imputabilidad, como la capacidad de conocer lo injusto o inconveniencia para la sociedad, o simplemente, que esta no es apropiada; así como de reconocer la posibilidad de actuar de otra manera. Es decir, un sujeto imputable es capaz de comprender el elemento de reproche que forma parte de todo juicio punitivo, y por lo tanto, si se le hallare culpable, se haría acreedor a una pena o sanción; si no lo puede comprender, será un inimputable, no le será reprochada su conducta, y el juez, eventualmente, lo podía someter a una medida de seguridad.



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (1)

La imputabilidad se ubica junto a las formas de culpabilidad como presupuesto del “delito”. Supone que debe analizarse primero al sujeto investigado, antes de analizar su conducta que lo pone ante una acción u omisión típica, contraria a derecho, esto por cuanto es preciso conocer que ese sujeto tiene capacidad de entender y decidir sobre el acto antijurídico. Así, un sujeto puede resultar inimputable habiendo actuado dolosa o culpablemente pero precisamente por ser inimputable, esto es por no tener capacidad de entender y decidirse sobre el acto antijurídico, no debe sancionarse.

En el caso que nos ocupa, se reprocha al recurrente una actuación negligente, pero es claro que goza de plena capacidad para entender y decidir que si no realiza todas las acciones previstas por el ordenamiento jurídico aduanero a la hora de realizar una declaración aduanera, puede ser sujeto de una sanción administrativa o tributaria aduanera, por cuanto es conocedor del régimen de sanciones que la ley establece para cada caso por tratarse precisamente de un cogestor del Servicio Nacional de Aduanas.

En consecuencia, un agente sabe que al presentar una declaración aduanera de importación puede recurrir a todos los medios previstos para augurar que su declaración se realice sin errores, como se señaló supra, realizando la revisión previa de la mercancía y verificando cuando es procedente aplicar una preferencia arancelaria. Lo anterior tomando en consideración que el artículo 86 de la LGA, previamente citado, le señala que el realizar una declaración ésta se entiende “Para todos los efectos legales” “realizada bajo fe de juramento” y dicho agente será responsable de “suministrar la información y los datos necesarios para determinar la obligación tributaria aduanera, especialmente respecto a la descripción de la mercancía, el origen de las mercancías, el valor aduanero...”.

Así las cosas, el señor agente de aduanas es consciente y conocedor de su responsabilidad y del régimen jurídico de sanciones establecidas en su giro normal de trabajo, por lo que resulta culpable del hecho que se le achaca, esto por cuanto para que una acción pueda ser legítimamente declarada imputable a su autor, se requiere que pueda serle reprochable y una acción es reprochable cuando su omisión es exigible. Por eso, los agentes aduaneros como auxiliares de la función pública aduanera son los llamados a conocer que la formalización del despacho aduanero requiere mantener los documentos e información que le permitan declarar sin errores, para satisfacer las formalidades impuestas en su condición de agente aduanero, asumiendo la responsabilidad por las posibles diferencias que pueda demostrar la administración, situación que aconteció en la especie.



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (I)

Nótese como el alegante, auxiliar de la función pública, posee plena capacidad de comprender la antijuridicidad de la conducta imputada, lo mismo que el hecho de que la misma no se adecua al régimen de responsabilidades al que se encuentra sometido, por lo tanto, no cabe duda de que nos encontramos ante una conducta típica y antijurídica, cuyo resultado era perfectamente previsible y evitable por parte del sujeto activo de la infracción, de haber atendido el deber de cuidado que le era exigible. Téngase presente que la responsabilidad descansa en el libre albedrío, que es la facultad humana de dirigir la conducta según los dictados de la razón propia y de la voluntad del individuo”

Así las cosas, es dable traer a colación en este apartado, el numeral 231 de la Ley General de Aduanas el cual se refiere al elemento subjetivo en las infracciones administrativas y tributarias aduaneras, responsabilizando subjetivamente, los errores cometidos en las infracciones tributarias, a lo que a la letra indica:

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

Mediante **Sentencia N° 108-2017** de las quince a horas con treinta y cinco minutos del once de mayo de dos mil diecisiete, el Tribunal Aduanero Nacional, procedió examinar el tema de la responsabilidad subjetiva del infractor, señalando en lo que interesa lo siguiente:

“correspondiendo de seguido el análisis de responsabilidad subjetiva del infractor para determinar si ha de imputársele la conducta sancionada. Siendo oportuno señalar que mediante reforma publicada con la Ley 9069 del 28-09-2012, el legislador incorporó el numeral 231 bis a la legislación aduanera, indica dicho artículo: “Artículo 231 bis.— Elemento subjetivo en las infracciones administrativas y tributarias aduaneras Las infracciones administrativas y tributarias aduaneras son sancionables, incluso a título de mera negligencia en la atención del deber de cuidado que ha de observarse en el cumplimiento de las obligaciones y los deberes tributarios aduaneros. Cuando un hecho configure más de una infracción, debe aplicarse la sanción más severa. (Así adicionado por el artículo 5° de la ley N° 9069 del 10 de setiembre del 2012, “Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria)” Con fundamento en este artículo, se está permitiendo la aplicación de sanciones aduaneras a título de mera negligencia en atención al deber de cuidado que deben mostrar los agentes aduaneros en el ejercicio de sus labores como auxiliar de la función



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (1)

pública aduanera. Para el caso concreto, a pesar que no se tiene por demostrado en la especie que la actuación del agente aduanero, haya sido cometida con dolo, esto es, que haya presentado la declaración de marras con error u omisión en forma intencional, pretendiendo burlar al Fisco y queriendo ese resultado, sin embargo, sin lugar a dudas tal infracción sí se puede imputar a título de culpa, entendiendo por tal conforme a la doctrina "...la falta a un deber objetivo de cuidado que causa directamente un resultado dañoso previsible y evitable... ", fundamentándose el reproche personal contra el autor que no ha omitido la acción antijurídica aunque podía hacerlo, aspecto que puede verificarse en autos de conformidad con el análisis jurídico realizado respecto a las responsabilidades que el Ordenamiento Jurídico Aduanero le había impuesto al agente investigado en su condición de auxiliar de la función pública aduanera, así como con los documentos que constan en expediente, existiendo una clara y directa relación de causalidad entre la presentación y transmisión de la declaración incorrecta por error en el valor de la mercancía,"

Estos principios se reflejan necesariamente en el régimen de las sanciones e infracciones. El establecimiento de una determinada sanción respecto de una infracción administrativa se enmarca bajo el principio básico de "proporcionalidad de las sanciones", según el cual la sanción debe corresponder de forma plena al ilícito administrativo. La sanción impuesta debe constituir una medida estrictamente necesaria para alcanzar el objetivo buscado. Por ende, no sólo es necesaria la previa tipificación legislativa de la infracción y la sanción aplicable, sino la posterior adecuación de la sanción al caso específico, lo que requiere la valoración de la culpabilidad del infractor, así como la gravedad de los hechos y, en algunos casos, hasta la personalidad o capacidad económica del partícipe. En consecuencia, con la valoración de todos estos aspectos hace posible que frente a circunstancias propias del caso que, al fin y al cabo, serán las que determinarán la sanción a imponer.

Así tenemos que no existe alguna **circunstancia eximente de responsabilidad** de las contenidas en el artículo 231 de la LGA, que excluya la responsabilidad del Auxiliar de la función pública aduanera investigado, de tal manera que existe tipicidad y Antijuricidad en lo actuado, siendo lo que nos resta es analizar la culpabilidad en el caso, y tal y como indica el pago en la regularización de la obligación tributaria, no es un eximente, por el contrario, es visible que existe un error el cual cambió la Obligación Tributaria Aduanera, consecuencia de una errónea clasificación arancelaria.

Es por ello que se rechaza la solicitud del agente aduanero de anulación del inicio del procedimiento de marras debido a que no tiene responsabilidad, en conjunción de lo expuesto de la conducta típica que se desarrolló supra, todo encuadra en la que establece el acto administrativo realizado por la Dirección



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (1)

General, no estando *alejado de los principios de legalidad certeza jurídica, lo cual vulnera el derecho a la defensa, la administración no puede actuar de una forma y luego cambiar las reglas de juego máxime si estás van ditiadas a afectar un derecho patrimonial del administrado, tal y como lo pretende ver el administrado.*

Según lo expuesto, se rechazan los alegatos del administrado contra la resolución **RES-DF-193-2022 de fecha 04 de agosto del 2022**, ya que se demostró la errónea la clasificación arancelaria de las mercancías, objeto de estudio.

D) SOBRE LA REFORMA AL ARTICULO 242 DE LA LEY GENERAL DE ADUANAS:

En nuestro Estado Democrático de Derecho se reconoce la potestad que tiene éste para sancionar determinadas conductas, mismas que han de ser previamente tipificadas, esta potestad tiene su origen en el ius puniendi y puede ser atribuida a determinados órganos del Estado para imponer penas, sanciones y medidas de seguridad a quienes después de un proceso –también contemplado en la ley–, los establezca como responsable de los delitos y estados peligrosos. A estas personas, una vez juzgadas, se les van a aplicar penas, sanciones y medidas de seguridad, siempre previstas en la ley (tipificadas) si se les considera culpables. Aunado a lo anterior, encontramos que el artículo 231 de la Ley General de Aduanas establece, en lo que interesa, lo siguiente:

“Artículo 231. – Aplicación de sanciones. Las infracciones administrativas y las infracciones tributarias aduaneras serán sancionables, en vía administrativa, por la autoridad aduanera que conozca del respectivo procedimiento administrativo, ya sea la Aduana de Jurisdicción o la Dirección General de Aduanas, salvo las infracciones administrativas sancionadas con suspensión del Auxiliar de la Función Pública Aduanera, cuyo conocimiento y sanción será competencia exclusiva de la Dirección General de Aduanas, así como también la inhabilitación de los Auxiliares de la función pública aduanera. La aplicación de las sanciones se hará conforme a las leyes vigentes en la época de su comisión. Si con posterioridad a la comisión de un hecho punible se promulga una nueva ley, aquel se regirá por la que sea más favorable al infractor, en el caso particular que se juzgue. Las infracciones sancionadas con multa devengarán intereses, lo cuales se computarán a partir de los tres días hábiles siguientes a la firmeza de la resolución que las fija, conforme la tasa establecida en el artículo 61 de esta ley, referente al tema del pago de la obligación tributaria aduanera y sus aspectos esenciales. Serán eximentes de responsabilidad, los errores materiales o de hecho sin perjuicio fiscal, la fuerza



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (I)

mayor y el caso fortuito, en aplicación de los principios de razonabilidad y proporcionalidad. La facultad de la autoridad aduanera para sancionar las infracciones reguladas en este capítulo, prescribe en seis años contados a partir de la comisión de las infracciones.” (la negrita y el subrayado no son del original)

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

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

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

“...Sobre el particular cabe señalar, tal como lo ha hecho esta Sala en anteriores oportunidades, que la modificación legal de los hechos durante el proceso sea en la fase de instrucción, en el juicio.....en casos como en el presente no constituye una violación al debido proceso, en relación con su derivado, el derecho de intimación, en tanto la base fáctica de la acusación se mantenga incólume...” (Sala Constitucional, Sentencia 5761-95).

Aunado a lo anterior, en materia sancionatoria y según la normativa vigente al momento del hecho generador del presente caso, tenemos que la presunta calificación legal inicial podría corresponder a una vulneración al régimen aduanero que constituye una eventual Infracción tributaria aduanera que encuentra su asidero legal en el artículo 242 de la Ley General de Aduanas, el cual tipificaba, 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.

Sin embargo, es importante tener presente que mediante reforma a la Ley General de Aduanas según Ley N° 10271 de fecha 22/06/2022, publicada en el Diario Oficial La Gaceta N° 121 del 29/06/2022, Alcance 132, artículo 2° numeral 39, se modificó entre otros, el artículo 242 de la Ley N° 7557 Ley General de Aduanas del 20/10/1995, aumentando el umbral del monto para constituir una infracción tributaria aduanera, pasando **de \$500 (quinientos pesos centroamericanos) a \$1000 (mil pesos centroamericanos)**, tipificando las acciones u omisiones que signifique una vulneración del régimen jurídico aduanero que cause un perjuicio fiscal superior a mil pesos centroamericanos



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (I)

y no constituya delito ni infracción administrativa sancionable con suspensión del auxiliar de la función pública aduanera.

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

Ahora, al aplicar la Reforma a la Ley General de Aduanas del artículo 242, ley N° 10271 del 22/06/2022, tenemos que el monto para constituir infracción tributaria aduanera es de mil pesos centroamericanos, multiplicado por el tipo de cambio del hecho generador da como resultado el umbral de punibilidad.

De conformidad con lo anterior es preciso analizar las seis infracciones tributarias administrativas que se le imputan al auxiliar de la función pública, para lograr establecer si los montos del perjuicio fiscal ocasionado por el **AGENTE DE ADUANAS ESTEBAN ALONSO MÉNDEZ RODRÍGUEZ, CÉDULA DE IDENTIDAD 110480797** con respecto a los Documentos Únicos Aduaneros que se detallan a continuación: N° 005-2018-427009 de fecha de aceptación 28/08/2018, DUA N° 005-2018-438395 de fecha de aceptación 04/09/2018, DUA N° 005-2018-481077 de fecha de aceptación 27/09/2018, DUA N° 005-2018-533550 de fecha de aceptación 26/10/2018, DUA N° 005-2018-598784 de fecha de aceptación 29/11/2018 y DUA N° 005-2019-058887 de fecha de aceptación 04/02/2019, superan el umbral de diferencia fiscal mayor a \$1000 pesos centroamericanos (mil dólares), según el siguiente detalle:

DUA	Línea	Fecha de aceptación	Tipo de cambio	Impuestos Declarados ₡	Impuestos Determinados ₡	Impuestos dejados de percibir ₡	Tributos dejados de percibir en pesos centroamericanos \$
005-2018-427009	0010	28/08/2018	₡572.65	₡0.00	₡1 484 165.64	₡1 484 165.64	\$2.591,75
005-2018-438395	0001	04/09/2018	₡583.11	₡0.00	₡629 758.80	₡629 758.80	\$1.080,00
005-2018-481077	0014	27/09/2018	₡582.87	₡0.00	₡862 117.30	₡862 117.30	\$1.479,09
005-2018-533550	0005	26/10/2018	₡599.40	₡0.00	₡890 433.52	₡890 433.52	\$1.485,54
005-2018-598784	0008	29/11/2018	₡602.69	₡0.00	₡781 390.60	₡781 390.60	\$1296,50
005-2019-058887	0014	04/02/2019	₡615.31	₡0.00	₡1 420 561.52	₡1 420 561.52	\$2.308,69
Totales				₡0.00	₡6 068 427.38	₡6 068 427.38	

La reforma a la Ley General de Aduanas en su artículo 231 párrafo segundo, en cuanto a lo referente a la - **aplicación de sanciones**- dispuso que se haría



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (I)

conforme a las leyes vigentes en la época de su comisión, y tal y como se explicó la conducta infraccional sigue estando vigente a la fecha, estableciendo un umbral de la diferencia de impuestos distinta, sin embargo en el caso que nos ocupa al ser en todos los seis (06) casos las diferencias fiscales en relación a la obligación tributaria, superan el umbral mayor a \$1000 pesos centroamericanos (mil dólares); por lo que se cumple con el umbral establecido por el legislador y al presente caso se le aplica el umbral recientemente establecido.

Sobre la norma más favorable, es amplia la doctrina y la jurisprudencia constitucional. En la sentencia 428-2000, la Sala Constitucional estableció sobre el tema: *“Con relación a la vigencia temporal de la ley penal, debe decirse que en general, los hechos punibles se han de juzgar de conformidad con las leyes vigentes en la época de su comisión. Ello constituye una consecuencia directa de la aplicación del principio de irretroactividad, que se encuentra establecido en el artículo 34 de la Constitución Política que obedece a su vez a los principios de legalidad y seguridad jurídica. No obstante, existe una excepción a ese principio, que es la retroactividad de la ley penal más favorable, la cual se desprende tanto del artículo 34 señalado, como del texto del numeral 12 del Código Penal que indica: «Si la promulgación de la nueva ley cuya aplicación resulta más favorable al reo, se produjere antes del cumplimiento de la condena, deberá el Tribunal competente modificar la sentencia, de acuerdo con las disposiciones de la nueva ley.» El fundamento lógico racional de esa aplicación retroactiva radica en la no necesidad de pena. Se estima que el ordenamiento jurídico, que ha cambiado la valoración de la conducta, ya sea, valorándolo positivamente o valorándolo menos negativamente, ya no le interesa la aplicación de las consecuencias jurídicas que se preveían en los supuestos anteriores. El principio general de libertad, de intervención mínima y en general, la función preventiva del Derecho Penal obliga a considerar la no aplicación de una norma penal menos favorable en un momento posterior al de su vigencia. Tanto la irretroactividad de la norma penal menos favorable cuanto la retroactividad de la más favorable obedece al deseo de otorgar mayores espacios de libertad a los ciudadanos. En definitiva, considera esta Sala que la aplicación de la ley penal más favorable sí forma parte del debido proceso, por lo que, ante un conflicto de normas, el juez debe necesariamente optar por la norma que prevea la sanción menos grave o si es del caso, por la que despenaliza la conducta. El Tribunal consultante deberá establecer si en el caso que se analiza se infringió o no el principio de aplicación de la ley penal más favorable” (sentencia número 0821-98, de las dieciséis horas cincuenta y un minutos del diez de febrero de mil novecientos noventa y ocho). – En virtud de lo dicho, necesariamente debe concluirse que este principio constitucional (norma penal más favorable), no puede aplicarse en forma retroactiva con relación a las normas procesales...”.* (El resaltado no es del original).

Ante la situación planteada tenemos un hecho cometido con la Normativa Aduanera anterior y una modificación a la Ley Sustantiva mediante una reforma posterior, por lo que, en este caso es conveniente aplicar el Principio de Aplicación de la Norma más favorable. Recordemos que dicho Principio del Derecho, es un elemento del debido proceso el cual tiene rango constitucional,



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (I)

mismo que debe aplicarse ante un conflicto de normas, optando por aquella que tenga una sanción menos grave para el administrado, o la despenalización de la conducta.

En el presente asunto *“estamos ante una norma sustantiva o de derecho de fondo en razón que regula una conducta prohibida y establece una sanción frente al incumplimiento de lo que establece la norma por lo que le alcanza la aplicación de los principios de retroactividad que aplica sobre normas procesales...”*

E) SOBRE LA PRUEBA:

Sobre la prueba en general: La actividad probatoria dentro del procedimiento administrativo es aquella que tiene por objeto la búsqueda de la verdad real y cuya evacuación debe realizarse una vez valorada la admisión de cada una de las pruebas ofrecidas y contenidas dentro del expediente administrativo. Lo anterior se desprende de los artículos 221 y 297 de la Ley General de Administración Pública, los cuales se refieren a la amplitud de la prueba.

Procede esta Administración a referirse a las pruebas solicitadas por el auxiliar en su escrito de alegatos y que literalmente consiste en las siguientes:

“1.Documental

a) Los autos, en especial la Declaración Aduanera de Importación y la documentación a ella adjunta.

*b) Solicito que se adjunte a este expediente administrativo un reporte estadístico de las importaciones de los **productos Nizoral 2% Gel, Shampoo Fco 100 ml y Terocaps 500 mg Cap Fco c/60s**, según los cita el resultado primero de la resolución de inicio, que contenga las importaciones de esos tres productos 2016, 2017 y 2018, con el fin de probar que las Aduanas del país autorizaron el levante en los despachos de esos productos, sin observación alguna, sin ajustar los impuestos por el cambio de clasificación arancelaria y sin imponer sanciones administrativas.*

*c) Solicito que se certifique y se adjunte al expediente el siguiente documento que consta en los archivos de la Dirección General de Aduanas, Oficio DM-1189-2009 de 3 de agosto de 2009, suscrito por el Ministro de Hacienda Guillermo Zúñiga Chaves. **Solicito se me de traslado cuando se adjunte.***

*d) Solicito que se certifique y se adjunte al expediente el siguiente documento que consta en los archivos de la Dirección General de Aduanas, Oficio DJMH-1756-2009 de 3 de agosto del 2009, suscrito por Licda. Dagmar Hering Palomar, Directora Jurídica del Ministerio de Hacienda. **Solicito se me de traslado cuando se adjunte.***



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (1)

*e) Solicito a la Dirección General de Aduanas que se certifique la cantidad e identificación de los procedimientos administrativos sancionatorios contra empresas importadoras, agencias aduanales o agentes aduaneros personas físicas que se abrieron luego de que se pagaron los ajustes efectuados a las obligaciones tributarias aduaneras estando en vigencia la resolución **RES-DGA-261-2009 del 14 de setiembre de 2009**, pagos derivados de la etapa de regularización.*

*f) Solicito a la Dirección General de Aduanas que se certifique si se iniciaron procedimientos disciplinarios **contra los funcionarios aduaneros** que realizaron la revisión física de las mercancías y el estado actual de estos procedimientos, en su caso, así como darnos acceso a las piezas no confidenciales de esos expedientes disciplinarios.*

2) Además, me reservo el derecho de presentar prueba testimonial, testimonial-pericial y pericial, adicional que por mi cuenta y costo llevaré a la audiencia correspondiente.

3. Declaración de Parte.

Para referirme a los hechos, al acto de apertura y ejercer mi derecho de defensa."..."

En línea con lo anterior, es importante mencionar el **principio de la sana crítica** racional mismo que se caracteriza, por la posibilidad de que el juzgador logre sus conclusiones sobre los hechos de la causa valorando la eficacia conviccional de la prueba con la total libertad, pero respetando, al hacerlo, los principios de la recta razón, es decir, las normas de la lógica. De acuerdo con el principio de la sana crítica establecido en el numeral 298, inciso 2, de la LGAP "Salvo disposición en contrario, las pruebas serán apreciadas de conformidad con las reglas de la sana crítica."

Esta administración al analizar de acuerdo con la lógica, la ciencia y la experiencia, no sin antes aclarar al administrado que la prueba en estos procedimientos debe cumplir con una serie de requisitos entre ellos: Pertinencia, conducencia, utilidad y relación directa con los hechos imputados

La Administración está facultada para rechazar prueba cuando es impertinente o irrelevante respecto del objeto del procedimiento, si pretende generar investigaciones generales o exploratorias, si busca acreditar hechos ajenos a la imputación concreta o incluso cuando Intenta trasladar el procedimiento a un análisis de política administrativa o conducta de terceros.

Esto es coherente con la naturaleza del procedimiento sancionador, el cual se centra en: determinar si el sujeto investigado incurrió en la infracción específica imputada (art. 242 LGA), no en evaluar la actuación global de la Administración o de terceros tributaria



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (I)

En cuanto a los autos del expediente administrativo no procede su admisión como prueba nueva, por cuanto los documentos señalados ya forman parte del expediente administrativo y son de libre acceso para la parte, por lo que carece de objeto su incorporación nuevamente.

En lo que respecta al reporte estadístico de importaciones, debe rechazarse por impertinente e inconducente pues pretende justificar la conducta del investigado en la actuación de terceros. La legalidad de otros despachos no incide en la responsabilidad individual y no desvirtúa el hecho imputado. Ya que el procedimiento versa sobre una declaración concreta, no sobre prácticas generales.

Además, la incorrecta actuación previa de la Administración no genera derechos adquiridos ni legitima errores posteriores. La eventual autorización de operaciones similares no convalida errores ni elimina la obligación del declarante de cumplir correctamente con la normativa arancelaria.

En cuanto a las pruebas c) y d) Oficios del Ministerio de Hacienda (2009), las mismas deben rechazarse por falta de pertinencia temporal y material ya que son documentos generales de 2009, ajenos a los hechos concretos del procedimiento. No prueban hechos del caso. No acreditan: clasificación correcta, ni ausencia de infracción, ni error invencible. La normativa no se prueba, se aplica.

Con respecto a la prueba e) Certificación de procedimientos sancionatorios tras regularización, esta debe rechazarse por impertinente ya que la existencia o no de otros procedimientos es irrelevante para determinar la infracción del caso. Además, no genera precedente vinculante ya que en materia sancionadora rige el análisis caso por caso.

El pago en regularización no elimina la potestad sancionadora. El propio Reglamento reconoce que el administrado puede: aceptar el pago, pero ello no implica automáticamente ausencia de infracción.

En cuanto a la prueba f) Procedimientos disciplinarios contra funcionarios, la misma debe rechazarse por falta total de pertinencia ya que el procedimiento sancionador evalúa la conducta del agente aduanero, no la de funcionarios públicos. Además, con ello se violentaría el principio de confidencialidad ya que los expedientes disciplinarios tienen límites de acceso. Además, es irrelevante jurídicamente hablando por cuanto la eventual responsabilidad de funcionarios, no elimina ni atenúa la del administrado.

Se rechaza la solicitud de celebración de una audiencia dentro del presente procedimiento administrativo sancionador. Lo anterior, por cuanto el procedimiento previsto en la Ley General de Aduanas y su Reglamento vigente se



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (I)

estructura como un procedimiento sumario, de naturaleza escrita, que no contempla la realización de audiencias orales como etapa obligatoria.

Asimismo, se tiene por acreditado que el derecho de defensa del administrado ha sido debidamente garantizado mediante la notificación del acto de inicio, el otorgamiento del plazo para presentar alegatos y prueba, y el acceso al expediente administrativo, por lo que no se configura situación de indefensión. De conformidad con la jurisprudencia reiterada del Tribunal Aduanero Nacional, la oralidad no constituye un elemento esencial del debido proceso en sede administrativa sancionadora, siendo suficiente la posibilidad de ejercer defensa por escrito.

En consecuencia, la diligencia solicitada resulta improcedente, innecesaria y carente de fundamento normativo, por lo que se deniega su práctica en resguardo de los principios de legalidad, celeridad y economía procesal.

Se rechaza la admisión de las pruebas documentales indicadas en los apartados b), c), d), e) y f), por cuanto resultan impertinentes, inconducentes e innecesarias para el esclarecimiento de los hechos objeto del presente procedimiento sancionador, al no guardar relación directa con la conducta imputada ni con los elementos constitutivos de la infracción establecida en el artículo 242 de la Ley General de Aduanas.

Asimismo, constituyen solicitudes de carácter general, exploratorio o referidas a actuaciones de terceros o de la propia Administración, las cuales no inciden en la determinación de la responsabilidad individual del investigado.

Consecuentemente, siendo que en expediente consta la prueba necesaria y suficiente para llegar a determinar la verdad real de los hechos investigados y lograr determinar la **correcta clasificación arancelaria** de las mercancías objeto de investigación, pues constan los criterios técnicos y análisis de laboratorio desarrollados durante la actuación fiscalizadora sobre las importaciones anteriormente mencionadas, mismas que son plasmadas por la Dirección de Fiscalización mediante el informe final **DF-FE-AE-INF-041-2020** del estudio denominado ***“Verificación del debido cumplimiento de las obligaciones tributarias aduaneras por parte de la Empresa CEFA CENTRAL FARMACEUTICA S.A., Cédula Jurídica 3-101-095144”***, **se rechaza la prueba para mejor resolver.**

Es importante señalar que el inicio del proceso mencionado supra, tomó en cuenta el principio de legalidad, el cual permite a la Administración actuar dentro de los límites que las leyes establecen, garantizando así que la única fuente creadora de



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (1)

tributos puede ser la ley, por lo que en el caso que nos ocupa, el procedimiento de inicio debe de aplicarse en forma y fondo según las obligaciones y normativa de los acuerdos y convenios internacionales, así como la Normativa Nacional. Esta Dirección General tiene en el legajo que nos ocupa, la carga de prueba suficiente en latín “*onus probandi*” respetando el principio jurídico el cual corresponde a la responsabilidad de las partes y la obligación de probar los hechos planteados.

El Código de Normas y Procedimientos Tributarios como norma supletoria del derecho aduanero indica en el numeral 140:

Artículo 140: “La carga de la prueba incumbe a la Administración Tributaria respecto de los hechos constitutivos de la obligación tributaria material, mientras que incumbe al contribuyente respecto de los hechos impositivos, modificativos o extintivos de la obligación tributaria. En ese sentido, corresponderá a este último, según el caso, demostrar los hechos o actos que configuren sus costos, gastos, pasivos, créditos fiscales, exenciones, no sujeciones, descuentos y, en general, los beneficios fiscales que alega existentes en su favor”.

Por su parte el 185 señala: “La carga de la prueba incumbe a la Administración Tributaria respecto de los hechos constitutivos de la obligación tributaria material, mientras que incumbe al contribuyente respecto de los hechos impositivos, modificativos o extintivos de la obligación tributaria. En ese sentido, corresponde a este último, según el caso, demostrar los hechos o actos que configuren sus costos, gastos, pasivos, créditos fiscales, exenciones, no sujeciones, descuentos y, en general, los beneficios fiscales que alega existentes a su favor. (Así adicionado por el artículo 2° de la ley N° 9069 del 10 de setiembre del 2012, "Ley de fortalecimiento de la Gestión Tributaria")”

Así las cosas, le corresponde a la administración tener la prueba suficiente para realizar las actuaciones que pretenden modificar la obligación tributaria aduanera, por lo que los hechos modificativos de la misma como lo es el cambio de clasificación arancelaria, deben ser argumentados con la prueba pertinente y análisis y estudios realizados para poder ejecutar la modificación de la Obligación Tributaria Aduanera, declarada inicialmente en los DUA de marras, por lo que se le dio al administrado a su vez la oportunidad procesal de presentar cualesquier tipo de prueba pertinente que le permita a la administración prescindir del procedimiento iniciado, valga citar al jurista Eduardo J. Couture, cuando decía que la prueba es “...la acción y efecto de probar; y probar es demostrar de algún modo la certeza de un hecho o la verdad de una afirmación...”, en este orden de ideas, deberá esta prueba ser la idónea y que se ajuste a la legislación con el fin de cumplir con las obligaciones que establece la normativa, por lo que según la



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (1)

prueba contenida en el expediente, la administración tiene el deber de realizar el acto de inicio, ejecutó el procedimiento que indica la ley, dentro del plazo indicado.

En resumen, los argumentos y nulidades hasta aquí analizadas se rechazan enteramente al considerar las mismas improcedentes; por lo que habiéndose establecido la ausencia de vicios que menoscaban la tramitación y motivación del presente asunto, se procede a entrar a conocer el fondo del asunto, en aras de determinar la procedencia o no de la modificación de la clasificación arancelaria de la mercancía importada mediante los DUAS objeto del presente procedimiento sancionatorio.

VI. ANALISIS DEL CAMBIO DE CLASIFICACIÓN ARANCELARIA:

El presente procedimiento deriva de la investigación correspondiente al Plan Anual de Fiscalización 2020, y el período de estudio fue del 01 de agosto del 2018 al 31 de diciembre del 2019, la cual se orientó a verificar la correcta declaración de las mercancías consignadas al importador CEFA CENTRAL FARMACÉUTICA S.A., en materia de clasificación arancelaria.

La fiscalización comprendió entre otras las siguientes mercancías, las cuales son objeto del procedimiento de marras:

Cuadro Mercancías objeto del procedimiento de marras CEFA Central Farmacéutica S.A,	
Nizoral 2% Gel Shampoo Fco	Terocaps 500 mg Cap

Fuente: Elaboración propia

La documentación que ampara los DUAs objeto del presente procedimiento, fue obtenida del Sistema de Tecnología de Información para el Control Aduanero (TICA).

La metodología de trabajo consistió en indagar sobre la naturaleza y características de las mercancías, ubicándolas por su nombre comercial en diferentes sitios de internet que proveen los productos objeto de importación, asimismo en la mayoría de los casos se tomaron en consideración los Certificados de Análisis de Laboratorio emitidos por el Departamento de Laboratorio Aduanero y Estudios Especiales de la Dirección de Fiscalización, y en algunos casos Criterios de la Dirección de Gestión Técnica.



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (1)

CONSIDERACIONES GENERALES SOBRE LOS CAMBIOS DE CLASIFICACIÓN ARANCELARIA REALIZADOS:

De los elementos probatorios utilizados para la determinación de la naturaleza y características de las mercancías:

Para la determinación de la naturaleza y características de las mercancías, se utilizaron los siguientes elementos probatorios: 1) Consultas en los sitios de internet para cada mercancía referida en este procedimiento; 2) Certificados de Análisis de Laboratorio; 3) Criterios del Departamento de Gestión Técnica (no en todos los casos se utilizaron los dos últimos).

La identificación y asociación de las mercancías referidas en este procedimiento con las pruebas efectuadas se realizaron a través de su "nombre comercial", el cual se encuentra consignado en las facturas comerciales de compraventa internacional asociadas a los DUAs de estudio; dicho nombre comercial es una característica que hace el producto plenamente identificable.

Al existir para estos productos una marca registrada según sus nombres comerciales, es posible identificar que contienen los mismos componentes debido a que la marca registrada entre otros elementos determina la identidad física del producto; por lo tanto, se puede asegurar con toda certeza de que se trata del mismo producto. En otras palabras, la mercancía que fue sujeta a importación en un determinado DUA de estudio, tiene exactamente la misma naturaleza y características de la que se puede identificar con el mismo nombre comercial sometida a un análisis de laboratorio, por ejemplo.

De lo anterior, debe tenerse presente que una marca registrada es cualquier símbolo registrado legalmente para identificar de manera exclusiva uno o varios productos comerciales o servicios; puede ser una palabra o frase, una imagen o un diseño. El símbolo de una marca, y el uso de este para identificar un producto o servicio sólo le está permitido a la persona física o jurídica que ha realizado su registro o a quien ésta autorice.

La OMPI (Organización Mundial de Propiedad Intelectual), señala que la función primordial de las marcas es permitir a los consumidores identificar el producto de una empresa, ya se trate de un bien o de un servicio, a fin de distinguirlo de los productos idénticos o similares de la competencia.



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (1)

La existencia de una mercancía cuya marca se encuentre registrada, permite determinar su identidad gráfica, física y operativa, por lo que puede afirmarse que mantienen la misma naturaleza independientemente de quién sea el proveedor e importador de esta.

De la justificación legal de los cambios de clasificación arancelaria:

La justificación legal empleada para los cambios de clasificación arancelaria realizados, en todos los casos obedecieron a la aplicación de las Reglas Generales de Clasificación 1 y 6 del Sistema Arancelario Centroamericano (en adelante SAC).

Regla General de Clasificación 1:

"Los títulos de las Secciones, de los Capítulos o de los Subcapítulos solo tienen un valor indicativo, ya que la clasificación está determinada legalmente por los textos de las partidas y de la Notas de Sección o de Capítulo y, si no son contrarias a los textos de dichas partidas y Notas, de acuerdo con las Reglas siguientes".

Regla General de Clasificación 6:

"La clasificación de mercancías en las subpartidas de una misma partida está determinada legalmente por los textos de estas subpartidas y de las Notas de subpartida así como, mutatis mutandis, por las Reglas anteriores, bien entendido que solo pueden compararse subpartidas del mismo nivel. A efectos de esta Regla, también se aplican las Notas de Sección y de Capítulo, salvo disposición en contrario".

Además de lo anterior, y dependiendo de la naturaleza y características de cada mercancía, se aplicó lo dispuesto en las siguientes Notas Legales: 30.1 .a), 30.1.e), 33.1.b) y 33.3., sobre las cuales se detalla su aplicación para cada caso particular.

De la competencia de la Dirección General de Aduanas en materia de clasificación arancelaria de las mercancías:

El sistema jurídico nacional establece de forma explícita la competencia que ostenta la Dirección General de Aduanas como Órgano Rector en materia de clasificación arancelaria para cualquier mercancía que ingresa al país; no obstante, debido a los tipos de mercancías que se tratan en el presente procedimiento, los cuales están sujetos a regulaciones de importación por parte del Ministerio de Salud, resulta importante manifestar ciertas consideraciones.



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (1)

De lo anterior se tiene que, el Ministerio de Salud en el ámbito del comercio internacional, y en lo que respecta a la internación de mercancías al país, tiene un rol de carácter regulatorio a través de **medidas no arancelarias, siendo su fin principal la protección de la salud pública**, y para lo que interesa en este caso la regulación de los medicamentos que se ve ejercido mediante una vigilancia de la calidad en el mercado y de la verificación de las condiciones adecuadas de manufactura, manejo, almacenamiento y venta de éstos, acordes con los procedimientos de control, inspección y muestreo establecidos en su normativa específica.

Un tipo de medida no arancelarias son las notas técnicas, las cuales corresponden a permisos que deben tramitarse en determinadas dependencias del Estado y que son necesarias para llevar a cabo la exportación o importación de un bien, algunas de ellas corresponden al: Ministerio de Salud, Ministerio de Agricultura y Ganadería, Ministerio de Seguridad Pública y Ministerio de Ambiente y Energía. La competencia de cada una de ellas dependerá de la mercancía a exportar o importar³

En este caso concreto, la Nota Técnica aplicada por el Ministerio de Salud para la internación de medicamentos al país, es la **Nota Técnica 57, "Autorización de desalmacenaje de materias primas, formas primarias para medicamentos y cosméticos, medicinas, cosméticos y equipos médicos"**.

Sobre lo indicado, y con relación al pago de impuestos en la importación, el Ministerio de Salud tiene la competencia de categorizar una mercancía como medicamento, a efectos de aplicar la exoneración estipulada en el artículo 4 de la Ley 7293, "Ley Reguladora de Exoneraciones Vigentes, Derogatorias y Excepciones":

"Artículo 4. – No estarán sujetos a ningún tipo de tributos ni de sobretasas excepto a los derechos arancelarios, la importación o compra local de medicamentos.

Se define, como medicamento, toda mercancía utilizada en el diagnóstico, prevención, tratamiento y alivio de las enfermedades o estados físicos anormales o de sus síntomas y en el restablecimiento o modificación de funciones orgánicas del ser humano.

La condición de medicamento será acreditada por el Ministerio de Salud para los efectos pertinentes... " (Lo subrayado no corresponde al original).

³ Guía informativa sobre temas de comercio exterior. Centro de Asesoría para el Comercio Exterior (CACEX) Dirección de Inteligencia Comercial. PROCOMER



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (1)

Lo anterior debidamente ajustado a las disposiciones de la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas, N ° 9635.

No obstante todo lo anterior, y retomando el tema que interesa para los efectos del presente procedimiento, el hecho que el Ministerio de Salud con base en la Ley General de Salud u otra ley, como la 7293 del 31 de marzo de 1992, Ley Reguladora de Todas las Exenciones Vigentes, intervenga en la regulación del ingreso al país de medicamentos o los acredite como tales, no incide ni debe incidir en la clasificación arancelaria de las mismas, ya que la clasificación está legalmente determinada por lo que estipula el Sistema Arancelario Centroamericano, Decreto Ejecutivo N ° 39960, según sus textos de las partidas y de las Notas de Sección o de Capítulo y, si no son contrarias a los textos de dichas partidas y Notas, de acuerdo con las Reglas Generales de Clasificación.

El Sistema Arancelario Centroamericano (SAC), constituye la nomenclatura oficial para la clasificación arancelaria de las mercancías de importación, la cual se puso en vigencia en Costa Rica, para la adopción de la Nomenclatura Internacional del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías.

Esta nomenclatura consiste en una agrupación progresiva de mercancías de varios sectores de producción en general, de acuerdo con el grado de elaboración o procesamiento (materias primas, bienes intermedios y productos terminados); y está diseñado para utilizarse en mercancías transportables, aunque tales mercancías no estén consideradas realmente en el comercio internacional y su estructura es tal que cualquier mercancía puede asignarse unívoca e inequívocamente a una determinada partida del sistema.

Por lo tanto, y como se mencionó inicialmente, el órgano rector en materia aduanera, y por ende en clasificación arancelaria en aplicación del Sistema Arancelario Centroamericano (SAC), le compete a la Dirección General de Aduanas, lo cual está explícitamente establecido en el artículo 11 y 24 inciso a), de la Ley General de Aduanas:

"Artículo 11.- Dirección General de Aduanas

*La Dirección General de Aduanas es el **órgano superiorjerárquico nacional en materia aduanera**. En el uso de esta competencia, le corresponde la dirección técnica y administrativa de las funciones aduaneras que esta ley y las demás disposiciones del ramo le conceden al Servicio Nacional de Aduanas; la emisión de políticas y directrices para las actividades de las aduanas y dependencias a su cargo; el ejercicio de las atribuciones aduaneras y la decisión de las impugnaciones interpuestas ante ella por los administrados.*



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (1)

Asimismo, la Dirección coordinará y fiscalizará la actividad de las aduanas y dependencias a su cargo, para asegurar la aplicación correcta y uniforme del régimen jurídico aduanero, acorde con sus fines y los objetivos del Servicio Nacional de Aduanas, mediante la emisión de directrices y normas generales de interpretación, dentro de los límites de las disposiciones legales y reglamentarias correspondientes" (lo subrayado no corresponde al original).

"Artículo 24.- Atribuciones aduaneras

La autoridad aduanera, sin perjuicio de las atribuciones que le corresponden como administración tributaria previstas en la legislación tributaria, tendrá las siguientes atribuciones:

a) Exigir y comprobar el cumplimiento de los elementos que determinan la obligación tributaria aduanera como naturaleza, características, clasificación arancelaria, origen y valor aduanero de las mercancías y los demás deberes, requisitos y obligaciones derivados de la entrada, permanencia y salida de las mercancías, vehículos y unidades de transporte del territorio aduanero nacional... (lo subrayado no corresponde al original).

CAMBIOS DE CLASIFICACIÓN ARANCELARIA REALIZADOS POR MERCANCÍA:

De acuerdo con las mercancías analizadas en el presente procedimiento, éstos fueron los distintos cambios de clasificación arancelaria realizados:

- De medicamentos de la partida 30.04. a preparaciones alimenticias de la partida 21.06.: Terocaps 500 mg Cap.
- De medicamentos del capítulo 30.04 a champú medicado de la partida 33.05.: Nizoral 2% Gel Shampoo Fco.

Terocaps

Presentación: Terocaps 500 mg Cap Fco c/60s.

Composición: extracto estandarizado de garcinia cambogia 500 mg, excipiente cbp, 1 cápsula.

Características del producto: se comercializa como un medicamento que contiene extracto de garcinia cambogia. Está indicado como coadyuvante en la reducción de triglicéridos y colesterol e inhibe el apetito.



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (1)

La garcinia cambogia es un fruto originario del sur de India, conocido por ser utilizado como suplemento alimenticio; algunos estudios comprueban que el ácido hidroxycítrico (HCA) que se extrae de la planta sirve para reducir los niveles de triglicéridos.

Clasificación arancelaria declarada: 3004.90.91.00.90.

Clasificación arancelaria determinada: 2106.90.79.00.90.

Cantidad de líneas de DUA ajustadas: 2.

Descripción técnica determinada: Preparación alimenticia de las citadas en la Nota 1 a) del Capítulo 30, utilizada para el cuidado de la salud, a base de garcinia cambogia, acondicionado para la venta al por menor.

Archivos en expediente (fuente): 5.18. TEROCAPS, 5.19. TEROCAPS; 5.20. TEROCAPS.

Justificación técnica de los cambios de clasificación realizados (30.04 a 21.06.)

Una vez visto lo anterior, es importante indicar que la partida declarada y determinada, detallan en sus epígrafes lo siguiente:

Partida declarada:

"30.04 MEDICAMENTOS (EXCEPTO LOS PRODUCTOS DE LAS PARTIDAS 30.02, 30.05 O 30.06) CONSTITUIDOS POR PRODUCTOS MEZCLADOS O SIN MEZCLAR, PREPARADOS PARA USOS TERAPEUTICOS O PROFILACTICOS, DOSIFICADOS (INCLUIDOS LOS ADMINISTRADOS POR VIA TRANSDERMICA) O ACONDICIONADOS PARA LA VENTA AL POR MENOR. "

Partida determinada:

"21.06 PREPARACIONES ALIMENTICIAS NO EXPRESADAS NI COMPRENDIDAS EN OTRA PARTE".

En cuanto a la partida declarada, 30.04, se encuentran **"los medicamentos"** constituidos por productos mezclados o sin mezclar siempre que se presenten: **a)** dosificados, es decir, repartidos uniformemente en las cantidades que deben emplearse para fines terapéuticos o profilácticos, y que en su composición tengan un ingrediente activo para curar o prevenir una enfermedad, además pueden venir, **b)** Acondicionados para la venta al por menor para usos terapéuticos o profilácticos.



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (1)

De acuerdo con la Real Academia Española, "*terapéutico*" se refiere a los remedios de la medicina para el tratamiento de las enfermedades, y "*profiláctico*" a parte de la medicina que tiene por objeto la conservación de la salud y su preservación contra una enfermedad.

En este sentido el cambio de clasificación arancelaria se efectuó, entre otros aspectos, porque los productos no curan una enfermedad. Los productos en cuestión tienen la particularidad que en su composición y concentración de componentes, están destinados a incrementar la ingesta diaria habitual, suplementando la incorporación de nutrientes (vitaminas, minerales, aminoácidos, antioxidantes, entre otros) en la dieta de las personas sanas, que no encontrándose en condiciones patológicas presentan necesidades básicas dietarias no satisfechas o mayores a las habituales, contribuyendo de esta manera al bienestar general de personas sanas; careciendo de perfil terapéutico o profiláctico específico en el tratamiento de alguna enfermedad en particular.

Por lo tanto, y en aplicación de la Regla General de Clasificación 1 del Sistema Arancelario Centroamericano, se tiene lo siguiente:

En la Sección IV, el Capítulo 21 comprende las preparaciones alimenticias diversas. La partida 21.06. incluye las preparaciones alimenticias no expresadas ni comprendidas en otra parte. Según los alcances que brindan las Notas Explicativas, en la partida 21.06. se clasifican las preparaciones que se utilizan tal como se presentan en la alimentación humana; por lo tanto este tipo de productos son preparaciones alimenticias, que se administran por vía oral, por lo que se clasifican en la partida 21.06., en aplicación de la Regla General de Clasificación 1.

En consideración a la Regla General de Clasificación 6, en la apertura 2106.90.7., se encuentran las preparaciones alimenticias de los tipos citados en la Nota 1 a) del Capítulo 30.

En dicha Nota Legal 30.1 .a) del Sistema Arancelario Centroamericano, se establece que este tipo de productos son excluidos del Capítulo 30:

Nota Legal 30.1 .a):

"1. Este Capítulo no comprende:

a) los alimentos dietéticos, alimentos enriquecidos, alimentos para diabéticos, complementos alimenticios, bebidas tónicas y el agua mineral, excepto las preparaciones nutritivas para administración por vía intravenosa (sección IV)".



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (I)

Por lo que a nivel de la apertura 2106.90.7, es posible ubicar específicamente las mercancías en cuestión, y al no corresponder al tipo de preparación alimenticia para lactantes de la 2106.90.71.00.00, ni del tipo régimen especial CODEX de la 2106.90.79.00.10., se clasifican en la **2106.90.79.00.90**.

2106 PREPARACIONES ALIMENTICIAS NO EXPRESADAS NI COMPRENDIDAS EN OTRA PARTE.

2106.10.00.00.00 - Concentrados de proteínas y sustancias proteicas texturadas

2106.90- Las demás

(...)

2106.90.7-- Preparaciones alimenticias de los tipos citados en la Nota 1 a) del capítulo 30

2106.90.71.00.00 -- Preparaciones alimenticias de lactantes ("Formulas maternizadas"), acondicionadas para la venta al por menor.

2106.90.79.00-- Los demás

2106.90.79.00.10 Preparaciones alimenticias para una nutrición completa y balanceada, del tipo para el régimen especial según la norma Codex Alimentarius, excepto del tipo hidratantes, energéticas, isotónicas, de minerales o similares usualmente para deportistas u otro.

2106.90.79.00.90---- Otros

Adicionalmente, se debe considerar que, la Organización Mundial de Aduanas (OMA) en el Comité del Sistema Armonizado en su 21ª Sesión (marzo 1998), acordó que el alcance de las partidas 30.03 y 30.04 debería estar limitado a productos usados en medicina que contienen, por dosis, una cantidad suficiente de una sustancia activa con efecto terapéutico o profiláctico contra una enfermedad o mal, excepto ciertos casos especiales. La determinación de la sustancia activa podría basarse en detalles disponibles en el momento de la importación o mediante análisis de laboratorio. Consecuentemente, los complementos alimenticios examinados por el Comité del Sistema Armonizado han sido clasificados generalmente en la partida 21.06 (preparaciones alimenticias) o en el Capítulo 22 (bebidas, agua tónica y otras soluciones alcohólicas), de acuerdo a la mencionada Nota 1 del Capítulo 30.

Por último, es importante tomar en cuenta determinadas sentencias del Tribunal Aduanero Nacional relativas a los cambios de clasificación arancelaria para este tipo de productos; dichas sentencias corresponden a los números: 028-2016, 168-2016, 239-2016 y 268-2016, y para todas se falló a favor de la Autoridad Aduanera.



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (1)

Entre otros aspectos, en la sentencia 239-2016 se señala:

"V. – DEL FONDO El Sistema arancelario establece en el Capítulo 30, que todos los productos de orden farmacéutico, aglutinando en las partidas 30.03 y 30.04, los productos medicamentos para usos terapéuticos y profilácticos. Si bien es correcto, el Ministerio de Salud como ente rector en la materia, define y decide cuales productos tienen la categoría de medicamento, desde el punto de vista de la clasificación merceológica de las mercancías dispuesto en el Sistema Armonizado, se clasifican de acuerdo a la composición y función, siendo que desde esa perspectiva las mercancías importadas corresponden a preparaciones alimenticias del Capítulo 21 del S.A., partida 06 de "las preparaciones alimenticias no expresadas ni comprendidas en otra parte" del S.A. (Lo subrayado no corresponde al original).

(...)



Refiriéndose a los mismos productos y atendiendo consulta técnica de la Dirección Normativa, el Laboratorio Aduanero mediante oficio DFLAB-000(-2015 del 21 de abril de 2015, (Folio 121) establece que el producto importado no constituye un medicamento del Capítulo 30, porque no contiene una sustancia activa con efecto terapéutico o profiláctico .para que un producto arancelariamente sea medicamento debe tener un perfil terapéutico o profiláctico claramente definido, cuyo efecto se concentre en funciones concretas del organismo humano, que pueda utilizarse para la prevención o el tratamiento de una enfermedad o de una afección específica, o sea que la enfermedad que cure o prevenga ese medicamento, debe estar perfectamente identificada, así como los efectos reales o verdaderos del medicamento sobre la enfermedad. Los productos en cuestión no se consideren medicamentos del capítulo 30 ya que específicamente ninguno está dedicado al tratamiento específico de afecciones que aquejen a un individuo más bien están dedicados a suministrar sustancias que complementan la nutrición y promueven su bienestar, de esta forma los productos considerados anteriormente son complementos alimenticios o nutricionales... "(Lo subrayado no corresponde al original).

(...)



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (1)

POR TANTO

Con fundamento en el artículo 104 Código Aduanero Uniforme Centroamericano, artículos 204, 205 a 210 de la Ley General de Aduanas, demás normas citadas en la presente resolución, Por mayoría este Tribunal declara sin lugar el recurso y confirma la resolución recurrida... "

MEDICAMENTOS DEL CAPÍTULO 30.04 A CHAMPÚ MEDICADO DE LA PARTIDA 33.05.

Naturaleza y características de las mercancías: cambios de clasificación arancelaria por cada mercancía

Nizoral 2% Gel Shampoo Fco

Presentación: Champú y gel con vía de administración en piel cabelluda.

Composición: Kenoconazol 2 g, vehículo 100 ml, contenido neto declarado 100 ml.

Análisis de Laboratorio: 12-2019.

Criterio de Gestión Técnica: DGA-DGT-DTA-323-2018 del 21/12/2018.

Clasificación arancelaria declarada: 3004.20.10.00.00.

Clasificación arancelaria determinada: 3305.10.00.00.00.

Cantidad de líneas de DUA ajustadas: 5.

Justificación legal del cambio de clasificación arancelaria: RGC 1 y 6; NL 30.1-e).

Descripción comercial del producto: Nizoral shampoo 2% contiene el agente antifúngico sintético de amplio espectro ketoconazol con una concentración de 21 mg por g, en una fórmula de shampoo con éter sulfato laurilo de sodio, disodio monolaurilo éter sulfosuccinato, dietanolamida de ácido graso de coco, colágeno de animal hidrolizada



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (1)

laurdimonium, glucosa dioleato demetilo y macrogol 120, cloruro de sodio, ácido hidroclicóric, imidurea, aroma de perfume, hidróxido de sodio, eritrosina de sodio y agua purificada.

Descripción técnica determinada:

Champú medicado del tipo antifúngico de la piel acondicionado para la venta al por menor para uso en humanos.

Archivos en expediente (fuente): 4.8. 09-2019-Análisis de Laboratorio-Nizoral; 4.11. DGADGT-DTA-323-2018-Criterios Gestión Técnica; 5.17. NIZORAL CHAMPÚ.

Justificación técnica del cambio de clasificación realizado (de 30.04 a 33.05)

En la Sección XVI, Capítulo 33, la partida 33.05 comprende a las preparaciones capilares. Por la Nota Legal 33.3, las partidas 33.03 a 33.07 se aplican, entre otros, a los productos, incluso sin mezclar (excepto los destilados acuosos aromáticos y las disoluciones acuosas de aceites esenciales), aptos para ser utilizados como productos de dichas partidas y acondicionados para la venta al por menor para tales usos.

En el presente caso, la mercancía corresponde a una preparación capilar (champú) antifúngico, presentado en envase de 100 ml, por lo tanto, se clasifica en la partida 33.05, en aplicación de la Regla General de Clasificación 1.

En aplicación de la Regla General de Clasificación 6, se determina la subpartida 3305.10 que comprende los champús; en consecuencia, el inciso correspondiente es el 3305.10.00.00.00.

En cuanto a la clasificación declarada, el Sistema Arancelario Centroamericano, en el Capítulo 30 considera a los productos farmacéuticos, como aquellos que se caracterizan por sus acciones terapéuticas y profilácticas. Sin embargo, al igual que en los casos anteriores, para esta mercancía, la Nota 1 e) del Capítulo 30, indica que en este capítulo no están comprendidas las preparaciones de las partidas 33.03 a 33.07, incluso si tienen propiedades terapéuticas o profilácticas. Como el producto, además de actuar como champú para el lavado del cuero cabelludo y pelo contiene sustancias especiales de carácter terapéutico para combatir ciertas afecciones; por aplicación de esta nota, deja de pertenecer al Capítulo 30.



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (1)

Sobre el monto dejado de percibir por el Fisco:

Debido a las inconsistencias anteriormente descritas el Estado dejó de percibir la suma de **₡6 068 427,38 (seis millones sesenta y ocho mil cuatrocientos veintisiete colones con 38/100)**. A continuación, se presenta un resumen del monto dejado de percibir, en relación con los DUA's objeto del presente procedimiento

DUA	Línea	Fecha de aceptación	Tipo de cambio	Impuestos Declarados ₡	Impuestos Determinados ₡	Impuestos dejados de percibir ₡	Tributos dejados de percibir en pesos centroamericanos \$
005-2018-427009	0010	28/08/2018	₡572.65	₡0.00	₡1 484 165.64	₡1 484 165.64	\$2.591,75
005-2018-438395	0001	04/09/2018	₡583.11	₡0.00	₡629 758.80	₡629 758.80	\$1.080,00
005-2018-481077	0014	27/09/2018	₡582.87	₡0.00	₡862 117.30	₡862 117.30	\$1.479,09
005-2018-533550	0005	26/10/2018	₡599.40	₡0.00	₡890 433.52	₡890 433.52	\$1.485,54
005-2018-598784	0008	29/11/2018	₡602.69	₡0.00	₡781 390.60	₡781 390.60	\$1296,50
005-2019-058887	0014	04/02/2019	₡615.31	₡0.00	₡1 420 561.52	₡1 420 561.52	\$2.308,69
Totales				₡0.00	₡6 068 427.38	₡6 068 427.38	

Una vez finiquitada la Fiscalización, se convocó a los sujetos pasivos al proceso de regularización, mismo que fue consignado en las Actas de Propuesta de Regularización números: 145-2020 del 15/09/2020, 172-2020 del 09/10/2020 y 176-2020 del 14/10/2020, donde el importador **CEFA CENTRAL FARMACÉUTICA S.A.** aceptó parcialmente la propuesta. La aceptación correspondió a los ajustes realizados entre otras en las mercancías: Nizoral 2% Gel Shampoo Fco 100 ml y Terocaps 500 mg Cap.

El día 21 de octubre del 2020, el importador canceló mediante transferencia bancaria a la cuenta del Ministerio de Hacienda, el monto del adeudo aceptado, correspondiendo éste a un total de **₡13 984 729.23** (trece millones novecientos ochenta y cuatro mil setecientos veintinueve colones con 23/100) él mismo que incluye el monto de **₡6 068 427,38 (seis millones sesenta y ocho mil cuatrocientos veintisiete colones con 38/100)** correspondiente al presente procedimiento. El ingreso de la transferencia correspondió al comprobante número **8635342** del Banco de Costa Rica, y fue debidamente verificada con la Unidad de Ingresos de la Tesorería Nacional.



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (1)

En virtud de lo anterior, es que corresponde investigar la comisión de **seis (06) infracciones tributarias** aduaneras tipificadas en el artículo 242 de la Ley General de Aduanas.

VIII. SOBRE EL FONDO DEL ASUNTO: Es menester de esta Dirección General realizar a continuación un análisis sobre los elementos de fondo que motivan el presente procedimiento sancionatorio. En este sentido, según se indica en el acto de inicio el Auxiliar de la Función Pública Aduanera **AGENTE DE ADUANAS ESTEBAN ALONSO MÉNDEZ RODRÍGUEZ, CÉDULA DE IDENTIDAD 110480797**, incurrió en **seis (06) infracciones tributarias** aduaneras tipificadas en el artículo 242 de la Ley General de Aduanas (vigente al momento del hecho generador), debido a que **declaró de manera incorrecta la clasificación arancelaria** de las mercancías amparadas a los Documentos Únicos Aduaneros (DUA) N° **005-2018-427009** de fecha de aceptación 28/08/2018, DUA N° **005-2018-438395** de fecha de aceptación 04/09/2018, DUA N° **005-2018-481077** de fecha de aceptación 27/09/2018, DUA N° **005-2018-533550** de fecha de aceptación 26/10/2018, DUA N° **005-2018-598784** de fecha de aceptación 29/11/2018 y DUA N° **005-2019-058887** de fecha de aceptación 04/02/2019, objeto del presente procedimiento.

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

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

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

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



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (1)

Asimismo, el **artículo 33**, el cual lo define de la siguiente forma: “*Artículo 33.— Concepto. El agente aduanero es el profesional auxiliar de la función pública aduanera autorizado por el Ministerio de Hacienda para actuar, en su carácter de persona natural, con las condiciones y los requisitos establecidos en el Código Aduanero Uniforme Centroamericano y en esta Ley, en la presentación habitual de servicios a terceros, en los trámites, los regímenes y las operaciones aduaneras. El agente aduanero rendirá la declaración aduanera bajo fe de juramento y, en consecuencia, los datos consignados en las declaraciones aduaneras que formule de acuerdo con esta Ley, incluidos los relacionados con el cálculo aritmético de los gravámenes que guarden conformidad con los antecedentes que legalmente le sirven de base, podrán tenerse como ciertos por parte de la aduana, sin perjuicio de las verificaciones y los controles que deberá practicar la autoridad aduanera dentro de sus potestades de control y fiscalización. El agente aduanero será el representante legal de su mandante para las actuaciones y notificaciones del despacho aduanero y los actos que se deriven de él. En ese carácter, será el responsable civil ante su mandante por las lesiones patrimoniales que surjan como consecuencia del cumplimiento de su mandato.*”

En la propia norma se destaca la importancia que reviste la figura del agente aduanero, persona al inscribirse como tal ante el Servicio Nacional de Aduanas debe procurar colaborar en las labores encomendadas para la tramitación y nacionalización de mercancías, describiendo y autodeterminando elementos de la obligación tributaria de la forma correcta porque a partir de ese momento tiene una especial sujeción frente a la Autoridad Aduanera, en los regímenes aduaneros en que intervenga, velando por que los mismos se realicen de conformidad con la normativa aplicable. En consecuencia sus declaraciones aduaneras las rinde bajo fe de juramento, especificando su responsabilidad en la declaración de los datos para determinar la obligación tributaria aduanera que el ordenamiento jurídico exige al efecto, e inclusive la obligatoriedad de tomar todas las previsiones necesarias para realizar la correcta declaración aduanera, disposición que a la letra prescribe en lo conducente: “*Para todos los efectos legales, la declaración aduanera efectuada por un agente aduanero se entenderá realizada bajo la fe del juramento. El agente aduanero será responsable de suministrar la información y los datos necesarios para determinar la obligación tributaria aduanera, especialmente respecto de la descripción de la mercancía, su clasificación arancelaria, el valor aduanero de las mercancías, la cantidad, los tributos aplicables y el cumplimiento de las regulaciones arancelarias y no arancelarias que rigen para las mercancías, según lo previsto en esta Ley, en otras leyes y en las disposiciones aplicables.*”

Asimismo, el agente aduanero deberá consignar, bajo fe de juramento, el nombre, la dirección exacta del domicilio y la cédula de identidad del consignatario, del importador o consignante y del exportador, en su caso. Si se trata de personas jurídicas, dará fe de su existencia, de la dirección exacta del domicilio de sus oficinas principales y de su cédula jurídica. Para los efectos anteriores, el agente aduanero deberá tomar todas las previsiones necesarias,



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (1)

a fin de realizar correctamente la declaración aduanera, incluso la revisión física de las mercancías.”

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

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



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (I)

En razón de las consideraciones anteriores, en materia sancionatoria, tenemos que los hechos en mención corresponden a una vulneración al régimen aduanero que constituye seis (06) infracciones Tributarias Aduaneras que analizaremos de seguido.

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

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

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

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

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

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



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (1)

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

Aunado a lo anterior, en materia sancionatoria y **según la normativa vigente del hecho generador del presente caso**, tenemos que la calificación legal corresponde a una vulneración al régimen aduanero que constituye seis (06) infracciones Tributarias Aduaneras que encuentra su asidero legal en el artículo 242 de la Ley General de Aduanas (Ley N° 9069 del 10 de setiembre del 2012, "Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria"), que indica literalmente lo siguiente:

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

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

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

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



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (1)

Sobre la normativa referente a las infracciones tributarias aduaneras, de conformidad con la Normativa anterior a la reforma a la Ley General de Aduanas, es decir, de conformidad con la Ley N° 9069 del 10 de setiembre del 2012, "Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria", como observamos arriba, se constituye infracción tributaria aduanera y es sancionado con una multa de dos veces los tributos dejados de percibir, toda acción u omisión que signifique una vulneración del régimen jurídico aduanero que cause un perjuicio fiscal superior a quinientos pesos centroamericanos.

DUA	Línea	Fecha de aceptación	Tipo de cambio	Impuestos Declarados ₡	Impuestos Determinados ₡	Impuestos dejados de percibir ₡	Tributos dejados de percibir en pesos centroamericanos \$
005-2018-427009	0010	28/08/2018	₡572.65	₡0.00	₡1 484 165.64	₡1 484 165.64	\$2.591,75
005-2018-438395	0001	04/09/2018	₡583.11	₡0.00	₡629 758.80	₡629 758.80	\$1.080,00
005-2018-481077	0014	27/09/2018	₡582.87	₡0.00	₡862 117.30	₡862 117.30	\$1.479,09
005-2018-533550	0005	26/10/2018	₡599.40	₡0.00	₡890 433.52	₡890 433.52	\$1.485,54
005-2018-598784	0008	29/11/2018	₡602.69	₡0.00	₡781 390.60	₡781 390.60	\$1.296,50
005-2019-058887	0014	04/02/2019	₡615.31	₡0.00	₡1 420 561.52	₡1 420 561.52	\$2.308,69
Totales				₡0.00	₡6 068 427.38	₡6 068 427.38	

Para el caso que nos ocupa, al ver el tipo de cambio multiplicado por quinientos pesos centroamericanos, que establece el umbral para calificar en infracción tributaria aduanera, tenemos que al ser el perjuicio fiscal en las 6 DUAS, mayor al umbral indicado, sí califica en el artículo 242 de la Ley General de Aduanas (Ley N° 9069 del 10 de setiembre del 2012, "Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria") para su investigación.

Ahora, al aplicar la Reforma a la Ley General de Aduanas del artículo 242 (Ley N° 10271 de fecha veintidós de junio de dos mil veintidós, publicada en el Diario Oficial La Gaceta N° 121 del veintinueve de junio de dos mil veintidós, Alcance 132, artículo 2° numeral 39), tenemos que el monto para constituir infracción tributaria aduanera es de **mil pesos centroamericanos**, multiplicado por el tipo de cambio del hecho generador da como resultado el umbral en colones, por lo que al ser el monto del perjuicio fiscal en cuestión **mayor al umbral de los mil pesos centroamericanos**, sigue calificando en el artículo 242 de la Ley General de Aduanas para su investigación, no afectando la reforma a la Ley General de Aduanas para la aplicación en el presente caso.



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (1)

Así las cosas, al tenor del párrafo segundo del artículo 231 de la Ley General de Aduanas, que indica que la aplicación de las sanciones se hará conforme a las leyes vigentes en la época de su comisión, se incoa e instruye el presente procedimiento administrativo sancionatorio de conformidad con la normativa vigente al día **DIECIOCHO DE ENERO DE DOS MIL DIECIOCHO**, en este caso corresponde aplicar la presente investigación sancionatoria al tenor del artículo 242 de la Ley General de Aduanas vigente en la época de comisión del hecho generador (Ley N° 9069 del 10 de setiembre del 2012, "Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria").

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

De conformidad con el informe final DF-FE-AE-INF-041-2020 del estudio denominado "*Verificación del debido cumplimiento de las obligaciones tributarias aduaneras por parte de la Empresa CEFA CENTRAL FARMACEUTICA S.A., Cédula Jurídica 3-101-095144*", del Expediente DF-FE-AE-EXP-002-2020 (1), emitido por la Dirección de Fiscalización, Producto de la verificación efectuada, se determinó que las mercancías amparadas a las **6 DUAs** objeto de estudio fueron **clasificadas arancelariamente de forma incorrecta**, consecuentemente se tiene que a la fecha que se presentó dicho informe se generó un adeudo fiscal que asciende a la suma de **₡6 068 427,38 (seis millones sesenta y ocho mil cuatrocientos veintisiete colones con 38/100)** de conformidad con el siguiente detalle:

DUA	Línea	Fecha de aceptación	Tipo de cambio	Impuestos Declarados ₡	Impuestos Determinados ₡	Impuestos dejados de percibir ₡	Tributos dejados de percibir en pesos centroamericanos \$
005-2018-427009	0010	28/08/2018	₡572.65	₡0.00	₡1 484 165.64	₡1 484 165.64	\$2.591,75
005-2018-438395	0001	04/09/2018	₡583.11	₡0.00	₡629 758.80	₡629 758.80	\$1.080,00
005-2018-481077	0014	27/09/2018	₡582.87	₡0.00	₡862 117.30	₡862 117.30	\$1.479,09
005-2018-533550	0005	26/10/2018	₡599.40	₡0.00	₡890 433.52	₡890 433.52	\$1.485,54
005-2018-598784	0008	29/11/2018	₡602.69	₡0.00	₡781 390.60	₡781 390.60	\$1.296,50
005-2019-058887	0014	04/02/2019	₡615.31	₡0.00	₡1 420 561.52	₡1 420 561.52	\$2.308,69
Totales				₡0.00	₡6 068 427.38	₡6 068 427.38	



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (1)

Del cuadro anterior se refleja que, por la incorrecta clasificación arancelaria el Estado dejó de percibir en impuestos por las seis (06) DUAS por la suma de **¢6 068 427,38** (seis millones sesenta y ocho mil cuatrocientos veintisiete colones con 38/100).

Por lo que, los hechos antes descritos, constituyen **(06) infracciones tributarias aduaneras**, tipificadas en el artículo 242, de la Ley General de Aduanas; por haber transmitido el DUA de cita con una clasificación arancelaria incorrecta, causando un perjuicio fiscal superior a los **mil pesos centroamericanos**.

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

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

Cabe resaltar así, 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 como ya se indicó, un perjuicio fiscal.

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

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



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (1)

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

Cabe destacar que, dentro de la potestad sancionadora del Estado, éste puede establecer regulaciones especiales sobre un sector o actividad determinada, como ocurre en el presente caso, teniendo los auxiliares la obligación de someterse a tales regulaciones si desean dedicarse al ejercicio de esa actividad.

Ante esta situación, y para el caso planteado, el auxiliar de la función pública, debido a su condición debe cumplir con las obligaciones establecidas como coadyuvantes de la Administración Aduanera, por lo que deben ser conocedores de la normativa aplicable establecidas a nivel de Ley, y desarrolladas en las demás disposiciones de la normativa aduanera.

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

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

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

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



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (1)

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

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

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

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



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (1)

mismas obligaciones y responsabilidades establecidas para el auxiliar de la función pública aduanera y con el régimen jurídico impuesto por esa normativa para el agente aduanero persona física. Partiendo de lo anterior se tiene que, por la importancia de la labor que realizan esos auxiliares como coadyuvantes de los órganos de la Administración Pública en la gestión pública aduanera, el Estado ha debido regular el ámbito de sus competencias y para ello se ha hecho indispensable someterlos al cumplimiento de una serie de obligaciones y requisitos cuyo control y fiscalización descansa en la autoridad aduanera, siendo la Dirección General de Aduanas el órgano superior jerárquico nacional en materia aduanera”.

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

De ahí que, para poder actuar ante el Servicio Nacional de Aduanas, los agentes aduaneros deben ser autorizados en forma previa por parte del Ministerio de Hacienda y están sometidos al cumplimiento de una serie de derechos y obligaciones en relación al ejercicio de su actividad que están debidamente delimitadas en los numerales 22 y 23 del CAUCA IV, artículos 89 a 91 del RECAUCA IV, artículos 30, 33 a 39 LGA, 36 a 47 del Reglamento a la Ley General de Aduanas.

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

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



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (1)

Sobre este particular, el artículo 86 de la Ley General de Aduanas dispone lo siguiente: *“Con la Declaración Aduanera se expresa libre y voluntariamente el régimen, al cual van a ser sometidas las mercancías y se aceptan las obligaciones que el régimen impone. Para todos los efectos legales, la declaración aduanera efectuada por un Agente Aduanero se entenderá realizada bajo la fe de juramento. El Agente Aduanero será responsable de suministrar la información y los datos necesarios para determinar la obligación tributaria aduanera, especialmente respecto de la descripción de la mercancía, su clasificación arancelaria, el valor aduanero de las mercancías, la cantidad, los tributos aplicables, cumplimiento de las regulaciones, arancelarias y no arancelarias que rigen para las mercancías, de conformidad con lo previsto en esta Ley, en otras leyes, y en las disposiciones aplicables...”*

Bajo este marco regulatorio y en virtud de que los DUAS de la Aduana Santamaría objeto del presente procedimiento, fueron suscritos por el auxiliar de la función pública persona física contra quien se inicia el presente procedimiento, Auxiliar de la Función Pública Aduanera persona física **AGENTE DE ADUANAS ESTEBAN ALONSO MÉNDEZ RODRÍGUEZ, CÉDULA DE IDENTIDAD 110480797**, mismo que incumplió con sus obligaciones al haber tramitado dichos DUA's con errores, al declarar las mercancías descritas como "Nizoral 2% Gel Shampoo Fco 100 ml" y "Terocaps 500 mg Cap Fco c/60s", esta última en el caso del DUA número 005-2018-438395, erróneamente en la clasificación arancelaria 3004.20.10.00.00 y el Terocaps en 3004.90.91.00.90. Siendo lo correcto en la clasificación arancelaria 3305.10.00,00.00 para el caso del Nizoral Shampoo, y en 2106.90.79.00.90 en el caso del Terocaps. Por lo cual, el Estado dejó de percibir la suma total de **¢6 068 427,38 (seis millones sesenta y ocho mil cuatrocientos veintisiete colones con 38/100)**.

Debido a lo señalado supra, se constata un **cambio en la clasificación arancelaria** declarada versus la determinada en las líneas amparadas a las DUAS objeto del presente procedimiento.

Bajo este cuerpo legal, y en virtud de que las declaraciones de cita fueron suscritas por el auxiliar de la función pública persona física **AGENTE DE ADUANAS ESTEBAN ALONSO MÉNDEZ RODRÍGUEZ, CÉDULA DE IDENTIDAD 110480797**, contra quien se inicia el presente procedimiento, concluye esta Dirección que el mismo incumplió con sus obligaciones al haber transmitido los DUAS objeto de este procedimiento, declarando de manera incorrecta la clasificación arancelaria en las mercancías amparadas a las DUAS citadas, lo cual implicó una modificación en la obligación tributaria aduanera que asciende a la suma total de **¢6 068 427,38 (seis millones sesenta y ocho mil cuatrocientos veintisiete colones con 38/100)** y por ende una vulneración al



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (I)

régimen jurídico aduanero; generando una diferencia tributaria que se encuentra en firme.

Ahora bien siendo el objeto de la presente litis la aplicación de sanciones contra el **AGENTE DE ADUANAS ESTEBAN ALONSO MÉNDEZ RODRÍGUEZ, CÉDULA DE IDENTIDAD 110480797**, por haber incurrido en seis (06) infracciones tributarias aduaneras, de conformidad con el numeral **242** supra citado, contraviniendo o vulnerado disposiciones del régimen jurídico imperante en la materia, debe tenerse presente que la normativa aduanera faculta a la Administración para imponer sanciones a quienes resulten responsables de su comisión, como en especial lo establecen los artículos 5, 13, 24 inciso i) y 231 a 235 de la Ley General de Aduanas, en concordancia con el Reglamento a la misma.

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

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

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

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

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

➤ Análisis de Tipicidad:



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (1)

En consecuencia, debido al **Principio de Tipicidad**, los administrados deben tener la certeza respecto de cuáles conductas son prohibidas, así como las consecuencias de incurrir en ellas, confiriendo mediante las disposiciones legales, una clara y estricta correlación entre el tipo y la sanción que se impone, siendo preciso para ello que dichas disposiciones contengan una estructura mínima que indique quién puede ser el sujeto activo y cuál es la acción constitutiva de la infracción. (Ver Dictamen de la Procuraduría General de la República N° C-142-2010).

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

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

El principio de tipicidad es un derivado del principio de legalidad consagrado en el numeral 11 de la Constitución Política y de la LGAP, lo mismo que en materia aduanera en el artículo 131 del CAUCA IV, íntimamente relacionado con el principio de seguridad jurídica; el mismo se encuentra dispuesto, al igual que otros principios concernientes a la materia represiva estatal, en el artículo 39 de nuestra Constitución Política: ***"A nadie se hará sufrir pena sino por delito, cuasidelito o falta sancionadas por ley anterior y en virtud de sentencia firme dictada por autoridad competente, previa audiencia concedida al indiciado para ejercitar su defensa y mediante la necesaria demostración de la culpabilidad..."***



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (I)

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

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

- **Tipicidad objetiva:** Se conoce en doctrina y jurisprudencialmente que la tipicidad objetiva es la calificación legal del hecho, comprendiendo los elementos normativos, descriptivos y subjetivos.

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

Sujeto Activo:

De la norma antes citada se desprende, en primer lugar, que el **sujeto de la infracción** debe tener una condición especial previamente determinada por el legislador, es decir, requiere necesariamente ser un coadyuvante, un auxiliar de la función pública aduanera, por lo que, al contar el **AGENTE DE ADUANAS ESTEBAN ALONSO MÉNDEZ RODRÍGUEZ, CÉDULA DE IDENTIDAD 110480797**, con la condición de Auxiliar de la Función Pública Aduanera, el mismo es sujeto de dicha infracción.

Sujeto: Teniendo presente que el esquema general sobre responsabilidad en materia de infracciones gira en torno a los deberes y obligaciones impuestos por el ordenamiento jurídico aduanero, de forma tal que quien los cumpla no podrá ser sancionado, pero quien los vulnere o incumpla deberá responder por tal incumplimiento de conformidad con el **artículo 230** de la Ley General de



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (1)

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, el sujeto activo es cualquier persona que adecue su conducta a lo establecido por la norma. Así las cosas, no existe duda de que el auxiliar en cuestión, es decir el señor ESTEBAN ALONSO MÉNDEZ RODRÍGUEZ, CÉDULA DE IDENTIDAD 110480797, en su condición de agente de Aduanas, que en todo caso tiene la condición de Auxiliar de la Función Pública Aduanera, definido por la ley como aquellas *“personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, que participen habitualmente ante el Servicio Nacional de Aduanas, en nombre propio o de terceros, en la gestión aduanera.”* (Artículo 28 de la Ley General de Aduanas) puede ser autora de dicha infracción, no presentándose ningún problema en ese sentido.

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



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (I)

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

Lo anterior implica un cambio en las tareas a ejecutar por parte del sector privado, como actor que interviene en el procedimiento aduanero, adquiriendo



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (1)

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

Descripción de la Conducta: Para la aplicación de la norma citada corresponde verificar cuáles son los presupuestos básicos para su aplicación. De principio es una norma que contiene varias conductas como ocurre en la mayoría del articulado de la ley aduanera. Parte de una acción u omisión realizada que se



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (1)

relaciona con una obligación exigida por la normativa y para su cumplimiento se debe dar de las siguientes posibles formas:

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

En relación con el primero de los elementos de la acción descrita por el tipo, se constata que la conducta que se le atribuye como reprochable al señor **ESTEBAN ALONSO MÉNDEZ RODRÍGUEZ, CÉDULA DE IDENTIDAD 110480797**, agente de Aduanas, está debidamente tipificada, toda vez que en los Documentos Únicos Aduaneros (DUA) N° 005-2018-427009 de fecha de aceptación 28/08/2018, DUA N° 005-2018-438395 de fecha de aceptación 04/09/2018, DUA N° 005-2018-481077 de fecha de aceptación 27/09/2018, DUA N° 005-2018-533550 de fecha de aceptación 26/10/2018, DUA N° 005-2018-598784 de fecha de aceptación 29/11/2018 y DUA N° 005-2019-058887 de fecha de aceptación 04/02/2019, dicho agente de Aduanas en representación del importador **CEFA CENTRAL FARMACEUTICA S.A.**, Cédula Jurídica 3-101-095144, mediante la cual se importaron las mercancías descritas como "**Nizoral 2% Gel Shampoo Fco 100 ml**" y "**Terocaps 500 mg Cap Fco c/60s**" esta última en el caso del DUA número 005-2018-438395, declaradas erróneamente en la clasificación arancelaria 3004.20.10.00.00 y el Terocaps en 3004.90.91.00.90. Siendo lo correcto en la clasificación arancelaria 3305.10.00.00.00 para el caso del Nizoral Shampoo, y en 2106.90.79.00.90 en el caso del Terocaps. Por lo cual, el Estado dejó de percibir la suma total de **¢6 068 427,38 (seis millones sesenta y ocho mil cuatrocientos veintisiete colones con 38/100)**

Como ya indicamos en el resultando de esta resolución, ante las aclaraciones presentadas, como parte de la fiscalización realizada e indicada en el expediente DF-FE-AE-EXP-002-2020 (1), se detectaron errores en la clasificación las mercancías descritas como "**Nizoral 2% Gel Shampoo Fco 100 ml**" y "**Terocaps 500 mg Cap Fco c/60s**" Como resultado de lo anterior, la actuación de la Dirección de Fiscalización, en la cual se identificaron errores en la clasificación arancelaria de las mercancías, principalmente generaron un saldo al descubierto en la obligación tributaria aduanera, diferencia de impuestos que el importador canceló voluntariamente, por la suma de **¢6 068 427,38 (seis millones sesenta y ocho mil cuatrocientos veintisiete colones con 38/100)**

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



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (1)

Según lo indicado, dicha actuación realizada por la Dirección de Fiscalización y cancelada voluntariamente por el importador generó una diferencia en los tributos que supera los mil pesos centroamericanos para cada declaración investigada, lo que configura seis (06) infracciones tributarias tipificadas en el artículo 242 de la Ley General de Aduanas, al momento de cometida la infracción; por haber transmitido la información requerida para determinar la obligación tributaria aduanera con errores, generando una vulneración del régimen jurídico aduanero que causó un perjuicio fiscal superior a los mil pesos centroamericanos.

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

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

De conformidad con el Ordenamiento Jurídico Aduanero, la declaración aduanera constituye el instrumento formal mediante el cual se documenta la entrada o salida de mercancías del territorio nacional y se determina su destinación al régimen correspondiente. Este documento posee carácter condicionante del despacho aduanero, al permitir la individualización, clasificación, cuantificación y valoración de las mercancías, siendo que los datos que en él se consignan habilitan a la Autoridad Aduanera para ejercer control sobre los elementos de la obligación tributaria aduanera, incidiendo directamente en la recaudación fiscal. En consecuencia, la transmisión de una



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (1)

DUA con errores sustantivos en la **clasificación arancelaria** configura una desviación respecto de los estándares exigidos por la normativa vigente, afectando la determinación correcta de la obligación tributaria y repercutiendo negativamente en el interés fiscal del Estado.

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

Aun cuando la auxiliar de la función pública contaba con los conocimientos especializados en materia aduanera y con los documentos base necesarios para realizar una declaración conforme a los lineamientos normativos vigentes, se advierte un incumplimiento en su proceder al transmitir los Documentos Únicos Aduaneros (DUA) N° 005-2018-427009 de fecha de aceptación 28/08/2018, DUA N° 005-2018-438395 de fecha de aceptación 04/09/2018, DUA N° 005-2018-481077 de fecha de aceptación 27/09/2018, DUA N° 005-2018-533550 de fecha de aceptación 26/10/2018, DUA N° 005-2018-598784 de fecha de aceptación 29/11/2018 y DUA N° 005-2019-058887 de fecha de aceptación 04/02/2019, con errores sustantivos **la clasificación arancelaria**. Esta conducta, transmitida al sistema TIC@, refleja una omisión en el cumplimiento del deber técnico-documental exigido por la normativa aduanera, comprometiendo la veracidad de la información declarada y afectando la determinación correcta de la obligación tributaria.

Por tanto, la tramitación de 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 las



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (1)

mismas, con toda la información requerida por la normativa para determinar la obligación tributaria aduanera. Así las cosas, en el presente caso, al haberse transmitido incorrectamente para las mercancías presentadas a despacho, la clasificación arancelaria, causando con ello la diferencia en la obligación tributaria aduanera mayor a mil pesos centroamericanos, constituye una infracción tributaria, lo anterior en estricta aplicación de la legislación aduanera, por lo que se determina que se está ante una acción que quebrantó el régimen jurídico aduanero.

Según los hechos aquí investigados referente con la tramitación de las declaraciones efectuadas por el señor **ESTEBAN ALONSO MÉNDEZ RODRÍGUEZ, CÉDULA DE IDENTIDAD 110480797**, agente aduanera, nos encontramos ante seis vulneraciones al régimen jurídico aduanero, siendo que las declaraciones fueron presentadas y transmitidas con errores en la **clasificación arancelaria**, causando diferencia en la obligación tributaria aduanera, siendo en consecuencia una acción de ajuste que generó una vulneración del régimen jurídico aduanero causando un perjuicio fiscal superior a mil pesos centroamericanos, constituyéndose lo anterior en desatenciones sobre aspectos que específicamente se encuentran dispuestos por la legislación aduanera y que incidieron directamente sobre la obligación tributaria aduanera declarada. En conjunción de lo expuesto de la **conducta típica** que se desarrolló supra, dichas acciones encuadran, en la infracción tributaria descrita en el numeral 242 de la LGA, que establece *una multa de dos veces los tributos dejados de percibir por el Fisco al que “transmita la información necesaria para determinar la obligación tributaria aduanera, generando una vulneración del régimen jurídico aduanero que causara un perjuicio fiscal superior a quinientos pesos centroamericanos (dólares)”*⁵ por lo que se tiene por cumplida la tipicidad como elemento sine qua non para la imposición de la presente multa.

Referencia aparte merece la **relación de imputabilidad (hecho-autor)** que permite acreditar el hecho dañoso a una determinada entidad o persona como **sujeto activo de la infracción**, que sería quien figure como declarante en la respectiva declaración y que en el presente caso, recae en el señor **ESTEBAN ALONSO MÉNDEZ RODRÍGUEZ, CÉDULA DE IDENTIDAD 110480797**, agente aduanera, que como obligado participante en su calidad de agente aduanero actúa representando a su cliente, constando en autos que realizó el despacho de las mercancías (declarante), y es el quien transmitió los Documentos Únicos Aduaneros (DUA) N° 005-2018-427009 de fecha de aceptación 28/08/2018, DUA N° 005-2018-438395 de fecha de aceptación 04/09/2018, DUA N° 005-2018-481077 de fecha de aceptación 27/09/2018, DUA N° 005-2018-533550 de fecha de aceptación 26/10/2018, DUA N° 005-2018-598784 de

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



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (I)

fecha de aceptación 29/11/2018 y DUA N° 005-2019-058887 de fecha de aceptación 04/02/2019, a través del sistema TICA.

Sanción: Respecto al tema de la pena o sanción impuesta con base en el artículo 242 de la Ley General de Aduanas, resulta claro que el legislador en forma expresa sancionó con una multa de dos veces los tributos dejados de percibir, a la persona física o jurídica, auxiliar o no de la función pública aduanera que presente o transmita los documentos, la información referida en el inciso anterior o la declaración aduanera, con errores u omisiones que causen perjuicio fiscal, superior a los **quinientos pesos centroamericanos**⁶, como sucedió en el presente asunto. En los hechos acá investigados es evidente que se dio un menoscabo fiscal y el mismo pudo consumarse desde el momento en que el agente aduanero transmite y presenta las seis declaraciones **con errores en la clasificación arancelaria**, causando una diferencia en la obligación tributaria aduanera, siendo en consecuencia una acción de ajuste que generó una vulneración del régimen jurídico aduanero, causando con ello un perjuicio fiscal el cual es superior a los quinientos pesos centroamericanos por cada declaración..

Por otro lado, como ya se indicó supra, para el caso **concreto no es admisible un error de hecho** realizado por parte del agente aduanero como profesional auxiliar de la función pública aduanera, contando con su formación como profesional de la materia y teniendo las condiciones para la presentación habitual en los trámites, los regímenes y las operaciones aduaneras, al transmitir incorrectamente para las mercancías amparadas a las Declaraciones investigadas, 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 efectúan las declaraciones, dado que la falta de veracidad o exactitud de las declaraciones atenta contra la falta de ingreso al Erario Público del importe correspondiente por tributos, cuya percepción le está encomendada como parte de sus funciones al Servicio Nacional de Aduanas.

Respecto al monto de dicho perjuicio, no cabe duda de que la diferencia en la suma de impuestos que se derivó por la actuación de la Dirección de Fiscalización identificando los errores en **la clasificación arancelaria**, en los Documentos Únicos Aduaneros (DUA) N° 005-2018-427009 de fecha de aceptación 28/08/2018, DUA N° 005-2018-438395 de fecha de aceptación 04/09/2018, DUA N° 005-2018-481077 de fecha de aceptación 27/09/2018, DUA N° 005-2018-533550 de fecha de aceptación 26/10/2018, DUA N° 005-2018-598784 de fecha de aceptación 29/11/2018

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



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (I)

y DUA N° 005-2019-058887 de fecha de aceptación 04/02/2019 y consecuentemente la causa de un perjuicio fiscal mayor a mil pesos centroamericanos, ya que el monto o diferencia de impuestos determinado por la administración fue de **¢6 068 427,38** (seis millones sesenta y ocho mil cuatrocientos veintisiete colones con 38/100)

Es menester resaltar que no cabe duda de que la diferencia en el monto de impuestos que se derivaron por la errónea clasificación arancelaria en relación con las mercancías amparadas a las líneas de los citados DUAS tramitados por el agente aduanero de repetida cita, **es mayor a los mil pesos centroamericanos tal como se detalla a continuación**; adeudo tributario ya reparado mediante el trámite de Regularización de acuerdo con las Actas de Propuesta de Regularización números: 145-2020 del 15/09/2020, 172-2020 del 09/10/2020 y 176-2020 del 14/10/2020.

DUA	Línea	Fecha de aceptación	Tipo de cambio	Impuestos Declarados ¢	Impuestos Determinados ¢	Impuestos dejados de percibir ¢	Tributos dejados de percibir en pesos centroamericanos \$
005-2018-427009	0010	28/08/2018	¢572.65	¢0.00	¢1 484 165.64	¢1 484 165.64	\$2.591,75
005-2018-438395	0001	04/09/2018	¢583.11	¢0.00	¢629 758.80	¢629 758.80	\$1.080,00
005-2018-481077	0014	27/09/2018	¢582.87	¢0.00	¢862 117.30	¢862 117.30	\$1.479,09
005-2018-533550	0005	26/10/2018	¢599.40	¢0.00	¢890 433.52	¢890 433.52	\$1.485,54
005-2018-598784	0008	29/11/2018	¢602.69	¢0.00	¢781 390.60	¢781 390.60	\$1296,50
005-2019-058887	0014	04/02/2019	¢615.31	¢0.00	¢1 420 561.52	¢1 420 561.52	\$2.308,69
Totales				¢0.00	¢6 068 427.38	¢6 068 427.38	

El perjuicio económico se causa, en el momento mismo en que el agente aduanero consignó en forma errónea la clasificación arancelaria de las mercancías amparadas a las referidas líneas en los DUAS objeto del presente procedimiento, lo cual provocó la modificación de la obligación tributaria en los citados DUAS, cancelando en consecuencia un monto menor al que correspondía. Lo que sucedió en forma posterior, sea el pago del monto dejado de percibir, fue consecuencia de la acción fiscalizadora, sin embargo, el agente ya había consumado sus anomalías. 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 231 de la Ley General de Aduanas, y procediendo conforme al debido proceso administrativo, pueda iniciar procedimiento administrativo sancionatorio contra el agente aduanero de cita.

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



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (I)

encuentra asociado con la vulneración al bien jurídico protegido por el tipo infraccional, constituido por el patrimonio de la Hacienda Pública en cuanto a los ingresos públicos concretados en tributos y también de forma colateral en cuanto a los medios para su consecución, en relación a la función o actividad de control, en relación al cumplimiento de deberes formales, aspectos que serán ampliados al efectuar el análisis de la **antijuridicidad material**.

Sobre el elemento del tipo que indica que la conducta imputada **no se constituya en delito**, revisando el cuadro fáctico y documental contenido en el expediente se observa que la actuación del agente aduanero, si bien generó una diferencia tributaria significativa y errores sustantivos en la transmisión de las Declaraciones, no fue calificada como delito. Esta decisión, no elimina la posibilidad de valorar la existencia de una infracción tributaria y su continuación en sede aduanera, conforme al artículo 242 de la Ley General de Aduanas, toda vez que la conducta desplegada se apartó de los deberes técnicos, documentales y normativos exigidos al auxiliar de la función pública en el ejercicio de sus atribuciones.

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

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

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

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



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (1)

podrá ser sancionada si después de esta investigación se logrará determinar un comportamiento contrario al régimen jurídico.

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

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

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

Error del cual se tuvo conocimiento a raíz de la actuación oportuna de la Dirección de Fiscalización, en revisión posterior del despacho aduanero. No obstante, lo anterior, debe realizarse una valoración de la conducta del 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.

En la especie, ciertamente no existe duda que el imputado administrativo, en su condición de agente aduanera especialista en la materia y cuya intervención resulta de obligado acatamiento según lo dispuesto por el numeral 37 de la Ley General de Aduanas, fue quien elaboró la Declaración Aduanera con los datos sobre la **clasificación arancelaria de las mercancías importadas**, que se han reputado como incorrectos, generando con ello perjuicio fiscal superior a los mil pesos centroamericanos, y que debió ajustarse.

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



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (1)

Asimismo, de acuerdo a las circunstancias profesionales del mismo, es claro que el agente de aduanas conocía los deberes a que estaba sujeto y las consecuencias de su conducta, aspecto que de seguido se desarrollará, bastando a los efectos dejar establecido que en razón de ello pudo prever el resultado en caso de no realizar la declaración de los datos correctamente, pero no existe prueba en expediente administrativo que permita tener por demostrado que la actuación del señor **ESTEBAN ALONSO MÉNDEZ RODRÍGUEZ, CÉDULA DE IDENTIDAD 110480797**, agente de Aduanas haya sido cometida con intención, esto es, que haya presentado la declaración de marras con errores u omisiones en forma deliberada, pretendiendo burlar al Fisco y queriendo ese resultado.

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

En el presente caso se logra demostrar en la especie la configuración de la **culpa en el actuar del agente**, existiendo una clara y directa relación de causalidad entre la presentación (por parte del agente de cita) de las DUAS y su transmisión con errores en la clasificación arancelaria de las mercancías, causando ante su ajuste en el control posterior un perjuicio fiscal superior a los quinientos pesos centroamericanos, por lo que la falta de diligencia del señor **ESTEBAN ALONSO MÉNDEZ RODRÍGUEZ, CÉDULA DE IDENTIDAD 110480797**, agente de Aduanas, devino en perjuicio fiscal establecido por el tipo infraccional. Como profesional en la materia, el inculpado tenía la obligación de presentar y declarar correctamente las Declaraciones Aduaneras que nos ocupan, dado que la misma resulta ser auto determinada, por lo que se rige por el principio de veracidad y exactitud de la manifestación de las mercancías que son objeto de una operación o destinación aduanera.

Por lo tanto, partiendo del **principio de buena fe** y responsabilidad de las actuaciones del agente, al cual se le ha delegado parte de la gestión aduanera, éste ha asumido un régimen de responsabilidad no sólo frente a su cliente (importador) sino también ante el Fisco, por el ejercicio de su representación legal. Dentro de ese orden de ideas, los agentes aduaneros están sujetos de manera directa a los deberes y obligaciones que le impone la ley en virtud de su carácter de **munera pública**, habiéndose establecido de forma clara y directa el ámbito de su responsabilidad, por lo que al definirse tan manifiestamente la misma, el régimen de obligaciones revierte un especial carácter por la condición propia de estos sujetos. Es por ello que, del Ordenamiento Jurídico Aduanero,



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (1)

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 señor **ESTEBAN ALONSO MÉNDEZ RODRÍGUEZ, CÉDULA DE IDENTIDAD 110480797** agente de Aduanas, contaba con el conocimiento técnico y la experiencia profesional necesaria para efectuar correctamente las Declaraciones, así como con la documentación propia del despacho, incluyendo facturas comerciales y demás documentos de respaldo exigidos por la normativa vigente. No obstante, se advierte una omisión al deber de cuidado, al haberse transmitido las declaraciones con errores sustantivos en la clasificación arancelaria de las mercancías. Esta conducta se habría ejecutado de forma consciente y voluntaria, pese a que el resultado era previsible dada la condición profesional del administrado, quien conocía que la ausencia de información completa y veraz, así como de documentación válida que amparara la importación, derivando en una declaración incorrecta y, por ende, en una errada determinación de la obligación tributaria aduanera, con perjuicio directo al interés fiscal. La observancia de una conducta conforme a derecho por parte del agente aduanero habría evitado dicho daño, por lo que se configura en la especie un vínculo de causalidad entre la omisión al deber de cuidado y el resultado producido. En consecuencia, **el resultado era perfectamente previsible y evitable por parte del sujeto activo de la infracción, de haber atendido el estándar técnico-documental exigible en el ejercicio de sus funciones.**

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



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (1)

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

Vista la conducta de la agente aduanera, se puede determinar que no opera estas **eximentes de responsabilidad**, pues los efectos de la incorrecta declaración que ya fueron clara y ampliamente detallados supra, y de las pruebas adjuntas al expediente administrativo de marras se colige que El Auxiliar de la Función Pública Aduanera de cita, ha incumplido de forma negligente con su deber de declarar correctamente la información referente a **la clasificación arancelaria de las mercancías importadas**, en la DUA en mención, estando la agente de Aduanas obligada a ello dados sus deberes y responsabilidades impuestas por el ordenamiento jurídico a los agentes aduaneros.

De igual forma se colige que no ha existido **fuerza mayor ni caso fortuito⁸**, 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 las declaraciones aduaneras, y que los errores señalados en apartados anteriores no se dieran.

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

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

⁸ Se entiende la Fuerza Mayor como un evento o acontecimiento que no se ha podido prever, o que siendo previsto no ha podido resistirse. El Caso Fortuito es un evento que, a pesar de que se pudo prever, no se podía evitar aunque el agente haya ejecutado un hecho con la observancia de todas las cautelas debidas. Ver Diccionario Jurídico Elemental de Guillermo Cabanellas, pág. 174; y Derecho Penal, Tomo I, Parte General, Volumen Segundo, pág. 542, de Eugenio Cuello Calón.



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (1)

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

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

El dolo es la voluntad consciente, encaminada u orientada a la perpetración de un acto que la ley tipifica como delito. Por su parte la culpa, de igual forma se debe individualizar en una conducta, pero el tipo culposo no individualiza la conducta por la finalidad sino porque en la forma en que se obtiene esa finalidad se viola un deber de cuidado de allí que existen varias formas de culpa:

- 1.- **Imprudencia:** Afrontar un riesgo de manera innecesaria pudiendo evitarse (hacer de más).
- 2.- **Negligencia:** Implica una falta de actividad que produce daño (no hacer).
- 3.- **Impericia:** Se presenta en aquellas actividades que para su desarrollo exigen conocimientos técnicos especiales (no saber hacer).
- 4.- **Inobservancia de Reglamentos:** implica 2 cosas; conociendo las normas estas sean vulneradas implicando "Imprudencia"; o se desconozcan los reglamentos debiendo conocerse por obligación implicando "Negligencia".

Para el caso concreto, a pesar que no se tiene por demostrado en la especie que la actuación del agente aduanero, haya sido cometida con dolo, esto es, que haya presentado la declaración de marras con error u omisión en forma intencional, pretendiendo burlar al Fisco y queriendo ese resultado, sin embargo, sin lugar a dudas tal infracción sí se puede imputar a título de culpa, entendiendo por tal conforme a la doctrina “...*la falta a un deber objetivo de cuidado que causa directamente un resultado dañoso previsible y evitable...*”, fundamentándose el reproche personal contra el autor que no ha omitido la acción antijurídica aunque podía hacerlo, aspecto que puede verificarse en el expediente de conformidad con el análisis jurídico realizado respecto a las responsabilidades que el Ordenamiento Jurídico Aduanero le había impuesto al agente investigado en su condición de auxiliar de la función pública aduanera, así como con los documentos que constan en expediente, existiendo una clara y directa relación de causalidad entre la presentación y transmisión de la declaración incorrecta por haber transmitido y presentado errores la clasificación arancelaria, generando un perjuicio fiscal, que tuvo que ser corregido mediante ajuste en el control posterior.



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (I)

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

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

Por lo tanto, no se configura en el despliegue de las actuaciones de la señora **ESTEBAN ALONSO MÉNDEZ RODRÍGUEZ, CÉDULA DE IDENTIDAD 110480797**, Auxiliar de la función pública Agente de Aduanas, la existencia de desconocimiento o ignorancia en torno al carácter ilícito del hecho, siendo que dada la condición que la misma ostenta como auxiliar de la función pública, conocía que las circunstancias no permitían la declaración de los elementos de la obligación tributaria aduanera en los términos efectuado, estando lejos de poder suponer que su conducta no era prohibida. De los autos se logra constatar que la agente aduanera siempre tuvo claro su régimen de responsabilidad y lo que su incumplimiento implicaba, teniéndose por acreditado que concurría en el agente aduanero acusado el conocimiento actual de la ilicitud del acto imputado, mismo que como se analizó, se configura en una falta a su deber de cuidado; siendo que el sujeto activo de la infracción acusada, tuvo la posibilidad real de conocer el injusto, estando al tanto de su deber de ajustar su declaración a los lineamientos del Ordenamiento Jurídico Aduanero, sabiendo que la observancia de la norma le era exigible.

El principio de culpabilidad, como elemento esencial para que sea lícita la sanción, supone dolo, culpa o negligencia en la acción sancionable. La responsabilidad administrativa es de carácter objetiva y que, por ende, no requería culpa o dolo en la infracción para la imposición de la sanción correspondiente. Por el contrario, para referirse al ámbito de la responsabilidad



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (1)

subjetiva, el infractor ha de ser responsable y, por lo tanto, se le ha de imputar la conducta sancionada. Por lo tanto, procede examinar si en la especie puede demostrarse que la actuación del administrado supone dolo o culpa en la acción sancionable, correspondiendo de seguido el análisis de **responsabilidad subjetiva** del infractor para determinar si es responsable y, por lo tanto, se le ha de imputar la conducta sancionada.

Aunado a todo lo anteriormente analizado, se debe entonces, realizar una valoración subjetiva de la conducta del posible infractor, determinando la existencia del dolo o la culpa en su actuación. Varios connotados tratadistas coinciden, en que existe **culpa** cuando, obrando sin intención y sin la diligencia debida, se causa un resultado dañoso, previsible y penado por ley.

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

“Artículo 71. — Elemento subjetivo en las infracciones administrativas
Las infracciones administrativas son sancionables, incluso a título de mera negligencia en la atención del deber de cuidado que ha de observarse en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios.” El resaltado no es del original.

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

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

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

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



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (1)

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

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

Por lo tanto, ambos artículos establecen expresamente que **la culpabilidad no requiere la demostración de una intención deliberada de incumplir la legislación aduanera o tributaria, sino que puede derivar únicamente del incumplimiento de las obligaciones impuestas al administrado.**

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

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

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

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



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (I)

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

Los Documentos Únicos Aduaneros (DUA) N° 005-2018-427009 de fecha de aceptación 28/08/2018, DUA N° 005-2018-438395 de fecha de aceptación 04/09/2018, DUA N° 005-2018-481077 de fecha de aceptación 27/09/2018, DUA N° 005-2018-533550 de fecha de aceptación 26/10/2018, DUA N° 005-2018-598784 de fecha de aceptación 29/11/2018 y DUA N° 005-2019-058887 de fecha de aceptación 04/02/2019, que estaba declarando contenían errores sustantivos que comprometían la legalidad del despacho. En efecto, según los documentos de respaldo incorporados al expediente, la agente transmitió declaraciones en las que **consignó códigos arancelarios incorrectos**.

En razón de lo anterior, según los documentos de respaldo de las DUAS, y teniendo en su poder la información respectiva y los conocimientos como profesional aduanero, debió haber diligenciado las actuaciones correspondientes para poder declarar correctamente las DUAS de cita, absteniéndose de presentar y transmitir errores en la clasificación arancelaria de las mercancías, situación que generó un perjuicio fiscal de **₡6 068 427,38 (seis millones sesenta y ocho mil cuatrocientos veintisiete colones con 38/100)**.

Por lo que, de acuerdo con el cuadro fáctico detallado en la presente resolución, el agente aduanero a todas luces, es evidente que incumplió de manera culposa y negligente al transmitir y presentar información incorrecta referente a la **clasificación arancelaria** de las mercancías en los Documentos Únicos Aduaneros (DUA) N° 005-2018-427009 de fecha de aceptación 28/08/2018, DUA N° 005-2018-438395 de fecha de aceptación 04/09/2018, DUA N° 005-2018-481077 de fecha de aceptación 27/09/2018, DUA N° 005-2018-533550 de fecha de aceptación 26/10/2018, DUA N° 005-2018-598784 de fecha de aceptación 29/11/2018 y DUA N° 005-2019-058887 de fecha de aceptación 04/02/2019, causando una diferencia en la obligación tributaria aduanera y generando por ende, un perjuicio fiscal, que fue identificado oportunamente por la Dirección de Fiscalización, por lo que, se incumplió con el deber de cuidado a la hora de realizar la declaración aduanera y presentar la obligación tributaria aduanera para su despacho, según se observa de las pruebas contenidas en expediente y el sistema informático Tica así como del análisis realizado en la presente resolución.



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (1)

En razón de todo lo aquí analizado, esta Autoridad Aduanera considera que las infracciones en el presente caso, se pueden imputar a título de culpa, en el tanto no es razonable que el agente de Aduanas teniendo los conocimientos técnicos necesarios así como los instrumentos jurídicos pertinentes, para realizar una correcta declaración, haya en forma negligente transmitido los Documentos Únicos Aduaneros (DUA) N° 005-2018-427009 de fecha de aceptación 28/08/2018, DUA N° 005-2018-438395 de fecha de aceptación 04/09/2018, DUA N° 005-2018-481077 de fecha de aceptación 27/09/2018, DUA N° 005-2018-533550 de fecha de aceptación 26/10/2018, DUA N° 005-2018-598784 de fecha de aceptación 29/11/2018 y DUA N° 005-2019-058887 de fecha de aceptación 04/02/2019, con los incumplimientos aquí detallados, al haber presentado y transmitido la información necesaria para determinar la obligación tributaria aduanera, generando una vulneración del régimen jurídico aduanero causando un perjuicio fiscal superior a quinientos pesos centroamericanos, al transmitir las DUAS objeto de este procedimiento con los incumplimientos aquí detallados: al haber presentado y transmitido **errores en la clasificación arancelaria** de las mercancías declaradas, lo cual causó un **perjuicio fiscal superior a los quinientos pesos centroamericanos** arriba citados, y que conllevó a una vulneración del régimen jurídico aduanero.

Es decir, el señor **ESTEBAN ALONSO MÉNDEZ RODRÍGUEZ, CÉDULA DE IDENTIDAD 110480797**, Auxiliar de la función pública Agente de Aduanas, declaro información incorrecta relacionada con las mercancías amparadas a las DUAS de marras.

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

Sobre el motivo y la motivación del presente asunto: En atención a los principios constitucionales, legales y jurisprudenciales que rigen el ejercicio de la potestad sancionadora en sede administrativa, esta Dirección procede con el dictado del presente acto final con la motivación reforzada que exige el ordenamiento jurídico costarricense. La motivación no puede reducirse a una mera formalidad ni a la transcripción mecánica de hechos o normas, sino que debe constituir una exposición razonada, completa y coherente que permita al administrado



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (1)

comprender con claridad los hechos que se le atribuyen, la norma que se estima infringida, la conducta que se subsume en el tipo sancionador, la responsabilidad que se le pretende imputar, el análisis preliminar de culpabilidad, la relación de causalidad y la valoración probatoria que sustenta la apertura del procedimiento. Todo ello se realiza sin prejuzgar sobre el fondo y respetando en todo momento el principio de presunción de inocencia consagrado en el artículo 39 de la Constitución Política.

El presente asunto se origina en la tramitación de los Documentos Únicos Aduaneros (DUA) N° 005-2018-427009 de fecha de aceptación 28/08/2018, DUA N° 005-2018-438395 de fecha de aceptación 04/09/2018, DUA N° 005-2018-481077 de fecha de aceptación 27/09/2018, DUA N° 005-2018-533550 de fecha de aceptación 26/10/2018, DUA N° 005-2018-598784 de fecha de aceptación 29/11/2018 y DUA N° 005-2019-058887 de fecha de aceptación 04/02/2019, presentados a despacho por el agente aduanero **ESTEBAN ALONSO MÉNDEZ RODRÍGUEZ**, CÉDULA DE IDENTIDAD 110480797, en representación del importador **CEFA CENTRAL FARMACEUTICA S.A.**, Cédula Jurídica 3-101-095144.

En dichas declaraciones se importaron las mercancías descritas como **"Nizoral 2% Gel Shampoo Fco 100 ml"** y **"Terocaps 500 mg Cap Fco c/60s"** esta última en el caso del DUA número 005-2018-438395, declaradas erróneamente en la clasificación arancelaria **3004.20.10.00.00** y el Terocaps en **3004.90.91.00.90**. Siendo lo correcto en la clasificación arancelaria **3305.10.00.00.00** para el caso del Nizoral Shampoo, y en **2106.90.79.00.90** en el caso del Terocaps. Por lo cual, el Estado dejó de percibir la suma total de **¢6 068 427,38 (seis millones sesenta y ocho mil cuatrocientos veintisiete colones con 38/100)**, por lo cual el auxiliar debe ser acreedor de una multa de dos veces los tributos dejados de percibir según la normativa aplicada en la especie.

Lo anterior por cuanto, posteriormente, la Dirección de Fiscalización determinó inconsistencias en la clasificación arancelaria estableciendo una diferencia fiscal superior **¢6 068 427,38 (seis millones sesenta y ocho mil cuatrocientos veintisiete colones con 38/100)**. Los sujetos pasivos realizaron el pago del adeudo tributario más intereses el día **21 de octubre del 2020**, el importador canceló mediante transferencia bancaria a la cuenta del Ministerio de Hacienda, el monto del adeudo aceptado, correspondiendo éste a un total de **¢13 984 729.23** (trece millones novecientos ochenta y cuatro mil setecientos veintinueve colones con 23/100) el mismo que incluye el monto de **¢6 068 427,38 (seis millones sesenta y ocho mil cuatrocientos veintisiete colones con 38/100)** correspondiente al presente procedimiento. El ingreso de la



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (I)

transferencia correspondió al comprobante N° 8635342 del Banco de Costa Rica, y fue debidamente verificada con la Unidad de Ingresos de la Tesorería Nacional.

La norma infringida es el artículo 242 de la Ley General de Aduanas, que tipifica como infracción tributaria aduanera toda acción u omisión que cause un perjuicio fiscal superior a quinientos pesos centroamericanos, siempre que no constituya delito ni otra infracción sancionable con suspensión del auxiliar de la función pública. La sanción prevista es una multa equivalente al doble de los tributos dejados de percibir. En este caso, la conducta atribuida a la agente consiste en haber transmitido, bajo fe de juramento, las declaraciones aduaneras con clasificación arancelaria incorrecta, lo que generó un perjuicio fiscal cuantificado en **₡6 068 427,38 (seis millones sesenta y ocho mil cuatrocientos veintisiete colones con 38/100)**, configurando la infracción prevista en el artículo 242 de la Ley General de Aduanas. La responsabilidad individual de la agente se delimita conforme a los artículos 28, 33 y 86 de la Ley General de Aduanas, que establecen que el agente aduanero es un auxiliar de la función pública autorizado para actuar en nombre de terceros, y que responde por la veracidad y exactitud de los datos consignados en la declaración aduanera. En este caso, la señora **ESTEBAN ALONSO MÉNDEZ RODRÍGUEZ, CÉDULA DE IDENTIDAD 110480797**, figura como declarante en el sistema TIC@, y no se ha acreditado que la información errónea haya sido inducida por el importador o por un tercero. Por ello, la responsabilidad individual se delimita en su calidad de declarante y auxiliar de la función pública, reforzando la legitimidad de la imputación personal y evitando trasladar la responsabilidad a un sujeto distinto que no ejecutó la acción típica ni incurrió en la omisión sancionada.

La relación de causalidad entre la conducta y el perjuicio fiscal se establece de manera clara: el perjuicio fiscal no surge del ajuste posterior, sino de la acción inicial de la agente, quien transmitió información incorrecta en la declaración. La clasificación arancelaria consignada constituye el hecho generador de la obligación tributaria declarada, y sobre esa base se liquidaron tributos inferiores a los que correspondían. El ajuste posterior es un acto de corrección que revela y cuantifica el perjuicio, pero no lo genera; lo que lo origina es la acción inicial de consignar datos inexactos. Este razonamiento refuerza el principio de tipicidad, pues permite subsumir la conducta en el artículo 242 de la Ley General de Aduanas.

El análisis realizado en el curso del procedimiento permite distinguir entre la **responsabilidad objetiva** derivada del resultado fiscal y la **responsabilidad subjetiva** atribuible al agente. En este caso, ha quedado demostrado que el agente aduanero, por su formación y experiencia, tenía el deber de aplicar con



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (1)

rigor las reglas de clasificación arancelaria y de verificación documental, evitando consignar partidas que no correspondieran con la naturaleza real de la mercancía. La transmisión de datos inexactos constituye una acción que revela un grado de negligencia profesional en el cumplimiento de sus deberes, configurando una conducta reprochable desde el punto de vista jurídico-administrativo.

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

En consecuencia, se determina la **culpabilidad administrativa** del agente aduanero **ESTEBAN ALONSO MÉNDEZ RODRÍGUEZ, CÉDULA DE IDENTIDAD 110480797**, en su calidad de auxiliar de la función pública, por haber declarado datos inexactos en los Documentos Únicos Aduaneros (DUA) N° 005-2018-427009 de fecha de aceptación 28/08/2018, DUA N° 005-2018-438395 de fecha de aceptación 04/09/2018, DUA N° 005-2018-481077 de fecha de aceptación 27/09/2018, DUA N° 005-2018-533550 de fecha de aceptación 26/10/2018, DUA N° 005-2018-598784 de fecha de aceptación 29/11/2018 y DUA N° 005-2019-058887 de fecha de aceptación 04/02/2019, que derivaron en un perjuicio fiscal superior a quinientos pesos centroamericanos por cada DUA, configurando la infracción tributaria aduanera sancionada por la normativa vigente.

Por su parte, la valoración probatoria se ha realizado conforme a las reglas de la sana crítica previstas en la Ley General de la Administración Pública, y se basa en la revisión documental de la DUA, las consultas al sistema TIC@ los Certificados de Análisis de Laboratorio emitidos por el Departamento de Laboratorio Aduanero y Estudios Especiales de la Dirección de Fiscalización, y en algunos Criterios de la Dirección de Gestión Técnica. Estos elementos constituyen prueba suficiente para arribar a las conclusiones expuestas en este procedimiento, sin que ello implique prejuzgamiento sobre la culpabilidad del agente. La valoración probatoria permite concluir que existen elementos suficientes, objetivos y concordantes que acreditan la existencia de una declaración con clasificación arancelaria incorrecta, la diferencia fiscal resultante y la confirmación del ajuste en sede administrativa.



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (1)

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

Así las cosas, vemos que, del examen integral del expediente se desprende que el agente aduanera **ESTEBAN ALONSO MÉNDEZ RODRÍGUEZ, CÉDULA DE IDENTIDAD 110480797**, en su calidad de auxiliar de la función pública, transmitió los Documentos Únicos Aduaneros (DUA) N° 005-2018-427009 de fecha de aceptación 28/08/2018, DUA N° 005-2018-438395 de fecha de aceptación 04/09/2018, DUA N° 005-2018-481077 de fecha de aceptación 27/09/2018, DUA N° 005-2018-533550 de fecha de aceptación 26/10/2018, DUA N° 005-2018-598784 de fecha de aceptación 29/11/2018 y DUA N° 005-2019-058887 de fecha de aceptación 04/02/2019, consignando incorrectamente su **clasificación arancelaria**. Tal transmisión generó una obligación tributaria inicial por un monto inferior al que debía cancelarse, circunstancia que, a la luz de los hechos posteriores, resultó manifiestamente incorrecta. En el marco de las actuaciones fiscalizadoras, la Dirección de Fiscalización procedió a verificar la declaración y concluyó que los productos objeto de importación estaban mal clasificados, lo que motivó su inclusión en el Informe Final DF-FE-AE-INF-041-2020 del estudio denominado *“Verificación del debido cumplimiento de las obligaciones tributarias aduaneras por parte de la Empresa CEFA CENTRAL FARMACEUTICA S.A., Cédula Jurídica 3-101-095144”*, del Expediente DF-FE-AE-EXP-002-2020 (1).

El artículo 242 de la Ley General de Aduanas, vigente en la época de comisión del hecho generador (Ley N.º 9069 del 10 de setiembre del 2012, “Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria”), tipifica como infracción tributaria aduanera toda acción u omisión que cause un perjuicio fiscal superior a quinientos pesos centroamericanos, sancionable con multa equivalente al doble de los tributos dejados de percibir. En el caso concreto, se dio la existencia de un perjuicio fiscal **¢6 068 427,38 (seis millones sesenta y ocho mil cuatrocientos veintisiete colones con 38/100)**, monto que supera ampliamente el umbral legal. Por tanto, se cumplen los elementos del tipo infractor:



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (1)

Acción típica: Transmitir los Documentos Únicos Aduaneros (DUA) N° 005-2018-427009 de fecha de aceptación 28/08/2018, DUA N° 005-2018-438395 de fecha de aceptación 04/09/2018, DUA N° 005-2018-481077 de fecha de aceptación 27/09/2018, DUA N° 005-2018-533550 de fecha de aceptación 26/10/2018, DUA N° 005-2018-598784 de fecha de aceptación 29/11/2018 y DUA N° 005-2019-058887 de fecha de aceptación 04/02/2019, con una **clasificación arancelaria incorrecta**, causando con ello un perjuicio fiscal superior a los quinientos pesos centroamericanos que establece la normativa aduanera y vulnerando el régimen jurídico aduanero.

- **Perjuicio fiscal:** Diferencia de **₡6 068 427,38** (seis millones sesenta y ocho mil cuatrocientos veintisiete colones con 38/100), confirmada en el informe Final DF-FE-AE-INF-041-2020 del estudio denominado “*Verificación del debido cumplimiento de las obligaciones tributarias aduaneras por parte de la Empresa CEFA CENTRAL FARMACEUTICA S.A., Cédula Jurídica 3-101-095144*”, del Expediente DF-FE-AE-EXP-002-2020 (1).
y cancelada voluntariamente por el importador.

- **Responsabilidad del agente:** Conforme a los artículos 28, 33 y 86 de la Ley General de Aduanas, la agente responde por la veracidad y exactitud de los datos consignados en la declaración, sin que se haya acreditado inducción por parte de terceros.

- **Tipicidad y proporcionalidad:** La conducta se subsume en el artículo 242 y la sanción prevista (multa equivalente al doble de los tributos dejados de percibir) resulta adecuada y proporcional a la magnitud del daño ocasionado.

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

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

En virtud de lo expuesto, esta Autoridad concluye que existen elementos jurídicos, fácticos y probatorios suficientes para continuar el presente procedimiento administrativo sancionatorio contra el agente aduanero



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (1)

ESTEBAN ALONSO MÉNDEZ RODRÍGUEZ, CÉDULA DE IDENTIDAD 110480797, en estricto respeto al principio de debido proceso. Se ha delimitado con precisión la conducta atribuida, la norma aplicable, la responsabilidad personal, la relación de causalidad, el análisis de culpabilidad y la proporcionalidad de la sanción. El presente acto se dicta como una exposición razonada y debidamente motivada, cumpliendo con la exigencia de motivación reforzada establecida por el Tribunal Aduanero Nacional, lo que asegura su legitimidad, validez jurídica y plena eficacia administrativa. Por tanto, en razón de todo lo expuesto, es claro que el agente aduanero, con su actuar, transgredió la normativa, al transmitir y presentar los Documentos Únicos Aduaneros (DUA) **N° 005-2018-427009** de fecha de aceptación 28/08/2018, DUA **N° 005-2018-438395** de fecha de aceptación 04/09/2018, DUA **N° 005-2018-481077** de fecha de aceptación 27/09/2018, DUA **N° 005-2018-533550** de fecha de aceptación 26/10/2018, DUA **N° 005-2018-598784** de fecha de aceptación 29/11/2018 y DUA **N° 005-2019-058887** de fecha de aceptación 04/02/2019, con información incorrecta referente a la clasificación arancelaria de las mercancías, que fueron identificadas ante intervención de la Dirección de Fiscalización, lo cual generó ajuste en el monto de la Obligación Tributaria Aduanera, y que de no haber sido por la actuación por parte de la Autoridad Aduanera, no se hubiera subsanado el error, además de que significó una erogación de recursos en contra de la Administración, por cuanto su omisión debió corregirse por esta Autoridad, ocasionando dicho ajuste una vulneración del régimen tributario aduanero.

En conclusión de todo lo señalado, una vez realizados los análisis legales que sustenta el presente asunto y de conformidad con las pruebas que constan en el presente legajo, y al tenor de los artículos antes indicados de la Ley General de Aduanas y sus reformas, y con la jurisprudencia del Tribunal Aduanero Nacional quien en reiteradas ocasiones se ha pronunciado al respecto; hace esta Dirección una relación entre la normativa jurídica, los actos realizados y el fundamento técnico, llegando a la conclusión de que los hechos descritos anteriormente son suficientes para demostrar por parte del encartado, la comisión de las infracciones administrativas aquí indicadas, sancionables al tenor del artículo 242 de la Ley General de Aduanas, con multa equivalente a dos veces el monto de los tributos dejados de percibir por el Fisco, por corresponder a una acción de ajuste en el control inmediato que significó una vulneración del régimen tributario aduanero superior a los \$500,00 (quinientos pesos centroamericanos) o su equivalente en moneda nacional, por cada DUA la cual es calculada al tipo de cambio del momento de cometer la infracción, la cual es el momento de la tramitación de los Documentos Únicos Aduaneros (DUA) **N° 005-2018-427009** de fecha de aceptación 28/08/2018, DUA **N° 005-2018-438395** de fecha de aceptación 04/09/2018, DUA **N° 005-2018-481077** de fecha de aceptación 27/09/2018, DUA **N° 005-2018-**



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (1)

533550 de fecha de aceptación 26/10/2018, DUA N° 005-2018-598784 de fecha de aceptación 29/11/2018 y DUA N° 005-2019-058887 de fecha de aceptación 04/02/2019, monto de multa que será detallada en el siguiente considerando.

VII.- DE LA MULTA A IMPONER: En consecuencia de todo lo anterior, de conformidad con las pruebas que constan en el presente legajo, y al tenor de los artículos antes indicados de la Ley General de Aduanas y sus reformas, y con la jurisprudencia del Tribunal Aduanero Nacional quien en reiteradas ocasiones se ha pronunciado al respecto; hace esta Dirección una relación entre la normativa jurídica, los actos realizados y el fundamento técnico, llegando a la conclusión de que los hechos descritos anteriormente son suficientes para demostrar por parte del encartado, la comisión de las seis infracciones tributarias aquí indicadas, sancionables con multa equivalente a dos veces los tributos dejados de percibir que en este caso la diferencia de los tributos dejados de percibir corresponde a la suma de **¢6 068 427,38 (seis millones sesenta y ocho mil cuatrocientos veintisiete colones con 38/100)**, por lo que la sanción de multa impuesta en este acto corresponde al siguiente detalle:

DUA	Línea	Fecha de aceptación	Tipo de cambio	Impuestos Declarados ¢	Impuestos Determinados ¢	Impuestos dejados de percibir ¢	Multa (2 veces tributos dejados de percibir)
005-2018-427009	0010	28/08/2018	¢572.65	¢0.00	¢1 484 165.64	¢1 484 165.64	¢2 968 331,28
005-2018-438395	0001	04/09/2018	¢583.11	¢0.00	¢629 758.80	¢629 758.80	¢1 259 517,60
005-2018-481077	0014	27/09/2018	¢582.87	¢0.00	¢862 117.30	¢862 117.30	¢1 724 234,60
005-2018-533550	0005	26/10/2018	¢599.40	¢0.00	¢890 433.52	¢890 433.52	¢1 780 867,04
005-2018-598784	0008	29/11/2018	¢602.69	¢0.00	¢781 390.60	¢781 390.60	¢1 562 781,20
005-2019-058887	0014	04/02/2019	¢615.31	¢0.00	¢1 420 561.52	¢1 420 561.52	¢2 841 123,04
Totales				¢0.00	¢6 068 427.38	¢6 068 427.38	¢12 136 854,76

Se genera así, un total de multa por las seis infracciones tributarias aduaneras por el monto de **¢12 136 854,76 (doce millones ciento treinta y seis mil ochocientos cincuenta y cuatro colones con 76/100)**

Sobre la rebaja de la sanción de multa (Artículo 233 Ley General de Aduanas): 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 multa, misma que procede (...) "cuando el infractor repare su incumplimiento después de la



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (1)

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:

- El infractor reparó su incumplimiento el día 21 de octubre de 2020.
- La reparación se da después de la actuación de la autoridad aduanera, ocurrida el día 15 de setiembre de 2020.
- La reparación se da antes de la notificación de un acto de apertura de procedimiento determinativo.

En virtud de lo anterior, corresponde a esta Dirección la aplicación de la normativa de cita como se desglosa a continuación:

DUA	Línea	Fecha de aceptación	Tipo de cambio	Impuestos Declarados ₡	Impuestos Determinados ₡	Impuestos dejados de percibir ₡	Multa (2 veces tributos dejados de percibir)	Multa con rebaja 50%
005-2018-427009	0010	28/08/2018	₡572.65	₡0.00	₡1 484 165.64	₡1 484 165.64	₡2 968 331,28	₡1 484 165.64
005-2018-438395	0001	04/09/2018	₡583.11	₡0.00	₡629 758.80	₡629 758.80	₡1 259 517,60	₡629 758.80
005-2018-481077	0014	27/09/2018	₡582.87	₡0.00	₡862 117.30	₡862 117.30	₡1 724 234,60	₡862 117.30
005-2018-533550	0005	26/10/2018	₡599.40	₡0.00	₡890 433.52	₡890 433.52	₡1 780 867,04	₡890 433.52
005-2018-598784	0008	29/11/2018	₡602.69	₡0.00	₡781 390.60	₡781 390.60	₡1 562 781,20	₡781 390.60
005-2019-058887	0014	04/02/2019	₡615.31	₡0.00	₡1 420 561.52	₡1 420 561.52	₡2 841 123,04	₡1 420 561.52
Totales				₡0.00	₡6 068 427.38	₡6 068 427.38	₡12 136 854,76	₡6 068 427.38

En íntegra aplicación de la normativa pertinente, la suma final por concepto de las seis sanciones de multa, producto de la declaración errónea de la **clasificación arancelaria** de las mercancías amparadas a las líneas supra indicadas de los DUAS objeto del presente procedimiento y tramitados por el agente aduanero Esteban Alonso Méndez Rodríguez, sería de **C6 068 427,38** (seis millones sesenta y ocho mil cuatrocientos veintisiete colones con 38/100)

Se establece la suma total de **C6 068 427,38** (seis millones sesenta y ocho mil cuatrocientos veintisiete colones con 38/100), por haber transmitido la información necesaria para determinar la obligación tributaria aduanera, generando una vulneración del régimen jurídico aduanero causando un perjuicio fiscal superior a quinientos pesos centroamericanos, al transmitir y presentar errores en la clasificación arancelaria de las mercancías importadas mediante los Documentos Únicos Aduaneros (DUA) N° 005-2018-427009 de fecha de aceptación 28/08/2018, DUA N° 005-2018-438395 de fecha de aceptación 04/09/2018, DUA N° 005-2018-481077 de fecha de aceptación



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (1)

27/09/2018, DUA N° 005-2018-533550 de fecha de aceptación 26/10/2018, DUA N° 005-2018-598784 de fecha de aceptación 29/11/2018 y DUA N° 005-2019-058887 de fecha de aceptación 04/02/2019.

Lo anterior, por cuanto esta Autoridad Aduanera, en ejercicio de sus competencias y en atención a las acciones de los funcionarios de la Dirección de Fiscalización, identificó las irregularidades en la tramitación de los Documentos Únicos Aduaneros (DUA) N° 005-2018-427009 de fecha de aceptación 28/08/2018, DUA N° 005-2018-438395 de fecha de aceptación 04/09/2018, DUA N° 005-2018-481077 de fecha de aceptación 27/09/2018, DUA N° 005-2018-533550 de fecha de aceptación 26/10/2018, DUA N° 005-2018-598784 de fecha de aceptación 29/11/2018 y DUA N° 005-2019-058887 de fecha de aceptación 04/02/2019, al constatar que la declaración fue transmitida con errores sustantivos que impedían validar la legalidad del despacho. En particular, se identificaron inconsistencias en la clasificación arancelaria. Estos elementos, fueron analizados y desarrollados supra.

Causando dicha intervención por parte de la Dirección de Fiscalización ajuste de la obligación Tributaria Aduanera declarada a la Obligación Tributaria Aduanera que la Dirección de Fiscalización, estima como correcta generando una diferencia de impuestos que el importador canceló voluntariamente, por la suma de **¢6 068 427,38** (seis millones sesenta y ocho mil cuatrocientos veintisiete colones con 38/100).

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

Según todo lo anterior, dejamos en claro que se aplica dicha sanción de multa, por cuanto la agente aduanera **ESTEBAN ALONSO MÉNDEZ RODRÍGUEZ, CÉDULA DE IDENTIDAD 110480797**, según las pruebas contenidas en expediente, así como en el sistema informático Tica, es responsable de la acción arriba mencionada y analizada que generó ajuste en el control posterior que significó una vulneración del régimen jurídico aduanero y que causó un perjuicio fiscal superior a los quinientos pesos centroamericanos, acción que vulneró el Régimen Jurídico Aduanero que tanto la Aduana como los agentes aduaneros, en su carácter de auxiliares de la función pública, deben resguardar y garantizar ya que precisamente esas son sus obligaciones y responsabilidades de Ley.



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (1)

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

Que, en el presente caso, el perjuicio fiscal acreditado asciende a **₡6 068 427,38 (seis millones sesenta y ocho mil cuatrocientos veintisiete colones con 38/100)**, por lo que la sanción aplicable corresponde a la suma de **₡6 068 427,38 (seis millones sesenta y ocho mil cuatrocientos veintisiete colones con 38/100)**, por concepto de seis (06) infracciones Tributarias Aduaneras tipificada en el artículo 242 de la Ley General de Aduanas, no obstante, al haber reparado el sujeto pasivo sus incumplimientos mediante el trámite de Regularización, aplica el 50% de rebaja de acuerdo con el **artículo 233 inciso b)** de la misma Ley, por lo cual la multa equivale al monto de **₡6 068 427,38 (seis millones sesenta y ocho mil cuatrocientos veintisiete colones con 38/100)**, monto que procede imponer al agente aduanera **ESTEBAN ALONSO MÉNDEZ RODRÍGUEZ, CÉDULA DE IDENTIDAD 110480797**, en su condición de auxiliar de la función pública, por haberse configurado la infracción administrativa tributaria aduanera prevista en el **artículo 242** de la Ley General de Aduanas, de conformidad con el siguiente detalle:

DUA	Línea	Fecha de aceptación	Tipo de cambio	Impuestos Declarados ₡	Impuestos Determinados ₡	Impuestos dejados de percibir ₡	Multa (2 veces tributos dejados de percibir)	Multa con rebaja 50%
005-2018-427009	0010	28/08/2018	₡572.65	₡0.00	₡1 484 165.64	₡1 484 165.64	₡2 968 331,28	₡1 484 165.64
005-2018-438395	0001	04/09/2018	₡583.11	₡0.00	₡629 758.80	₡629 758.80	₡1 259 517,60	₡629 758.80
005-2018-481077	0014	27/09/2018	₡582.87	₡0.00	₡862 117.30	₡862 117.30	₡1 724 234,60	₡862 117.30
005-2018-533550	0005	26/10/2018	₡599.40	₡0.00	₡890 433.52	₡890 433.52	₡1 780 867,04	₡890 433.52
005-2018-598784	0008	29/11/2018	₡602.69	₡0.00	₡781 390.60	₡781 390.60	₡1 562 781,20	₡781 390.60
005-2019-058887	0014	04/02/2019	₡615.31	₡0.00	₡1 420 561.52	₡1 420 561.52	₡2 841 123,04	₡1 420 561.52
Totales				₡0.00	₡6 068 427.38	₡6 068 427.38	₡12 136 854,76	₡6 068 427.38

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

A los efectos correspondientes se Informa a El Auxiliar de la Función Pública Aduanera, que, de estar anuente con lo comunicado mediante este acto



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (1)

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.

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

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

De conformidad con el artículo 29 de la Ley General de Aduanas, la **AGENTE DE ADUANAS ESTEBAN ALONSO MÉNDEZ RODRÍGUEZ, CÉDULA DE IDENTIDAD 110480797**, deberá cumplir con los requisitos específicos establecidos en la Ley de Aduanas, sus Reglamentos y lo que disponga la resolución administrativa que lo autorice como auxiliar de la función pública, pues si deja de cumplir algún requisito no podrá operar como tal hasta que no demuestre haber subsanado el incumplimiento.



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (1)

POR TANTO

De conformidad con las anotadas consideraciones de hecho y de derecho expuestas y citas legales invocadas, esta Dirección General de Aduanas resuelve: **PRIMERO:** Rechazar las excepciones, nulidades alegatos y pruebas invocadas por el auxiliar de la función pública **AGENTE DE ADUANAS ESTEBAN ALONSO MÉNDEZ RODRÍGUEZ, CÉDULA DE IDENTIDAD 110480797, BAJO CAUCIÓN DE LA AGENCIA DE ADUANAS GRUPO TLA SOCIEDAD ANONIMA, CÉDULA JURIDICA 310100630312.**

SEGUNDO: Proceder con el dictado del ACTO FINAL del procedimiento administrativo sancionatorio, procediendo a sancionar a el auxiliar de la función pública **AGENTE DE ADUANAS ESTEBAN ALONSO MÉNDEZ RODRÍGUEZ, CÉDULA DE IDENTIDAD 110480797,** al tenor del artículo 242 de la Ley General de Aduanas y sus reformas (Ley N° 9069 del diez de septiembre de dos mil doce, "Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria"), en aplicación del artículo 231 de la Ley General de Aduanas, con una multa equivalente a dos veces los tributos dejados de percibir en la tramitación de los Documentos Únicos Aduaneros (DUA) N° 005-2018-427009 de fecha de aceptación 28/08/2018, DUA N° 005-2018-438395 de fecha de aceptación 04/09/2018, DUA N° 005-2018-481077 de fecha de aceptación 27/09/2018, DUA N° 005-2018-533550 de fecha de aceptación 26/10/2018, DUA N° 005-2018-598784 de fecha de aceptación 29/11/2018 y DUA N° 005-2019-058887 de fecha de aceptación 04/02/2019, ante ajuste efectuado en el control posterior; en el presente caso, el perjuicio fiscal acreditado asciende a **¢6 068 427,38 (seis millones sesenta y ocho mil cuatrocientos veintisiete colones con 38/100),** por lo que la sanción aplicable corresponde a la suma de **¢12 136 854,76 (doce millones ciento treinta y seis mil ochocientos cincuenta y cuatro colones con 76/100),** por concepto de seis (06) infracciones Tributarias Aduaneras tipificada en el artículo 242 de la Ley General de Aduanas, no obstante, al haber reparado el sujeto pasivo sus incumplimientos mediante el trámite de Regularización, aplica el 50% de rebaja de acuerdo con el artículo 233 inciso b) de la misma Ley, por lo cual la multa equivale al monto de **¢6 068 427,38 (seis millones sesenta y ocho mil cuatrocientos veintisiete colones con 38/100),** monto que procede imponer al agente aduanero por transmitir la información necesaria para determinar la obligación tributaria aduanera con errores. **Generando una vulneración del régimen jurídico aduanero que causó un perjuicio fiscal superior a quinientos pesos centroamericanos, por transmitir y presentar la información necesaria para determinar la obligación tributaria aduanera, generando una vulneración**



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (1)

del régimen jurídico aduanero causando un perjuicio fiscal superior a quinientos pesos centroamericanos, al transmitir y presentar con errores en la clasificación arancelaria, los DUAS supracitados, según se analizó en los **Considerandos VI, VII y VIII** de la presente resolución. Causando dicha intervención por parte de la Dirección ajuste de la obligación Tributaria Aduanera declarada, a la Obligación Tributaria Aduanera que la Dirección de Fiscalización estima como correcta generando una diferencia de impuestos que el importador canceló voluntariamente, por la suma de **¢6 068 427,38 (seis millones sesenta y ocho mil cuatrocientos veintisiete colones con 38/100)**, acción que ocasionó un perjuicio fiscal superior a los quinientos pesos centroamericanos que establece la Normativa Aduanera y que vulneró el régimen jurídico aduanero, configurándose en seis (06) infracciones Tributarias Aduaneras al tenor del **artículo 242** de la Ley General de Aduanas, analizada y sancionada en la presente resolución. El Auxiliar de la Función Pública Aduanera, agente aduanero **ESTEBAN ALONSO MÉNDEZ RODRÍGUEZ, CÉDULA DE IDENTIDAD 110480797**, tramitó el DUA que es objeto del presente procedimiento, en virtud de que con ocasión al trámite de regularización, el sujeto pasivo de la obligación tributaria aduanera reconoció tácitamente la existencia de una diferencia en la obligación tributaria que se generó a raíz de la incorrecta clasificación y consecuente determinación realizada por el agente aduanero contra quien se dirige el presente procedimiento, al transmitir con errores en la clasificación arancelaria las mercancías amparadas a los DUAS supracitados, procediendo en consecuencia esta Administración a realizar el ajuste en la obligación tributaria aduanera en estas.

Lo anterior por cuanto el auxiliar de la función pública **AGENTE DE ADUANAS ESTEBAN ALONSO MÉNDEZ RODRÍGUEZ, CÉDULA DE IDENTIDAD 110480797**, actuando en representación del importador **CEFA CENTRAL FARMACEUTICA S.A., Cédula Jurídica 3-101-095144**, ocasiono mediante su acción una vulneración del régimen jurídico aduanero que causó un perjuicio fiscal superior a quinientos pesos centroamericanos, al transmitir los Documentos Únicos Aduaneros (DUA) **N° 005-2018-427009** de fecha de aceptación **28/08/2018**, DUA **N° 005-2018-438395** de fecha de aceptación **04/09/2018**, DUA **N° 005-2018-481077** de fecha de aceptación **27/09/2018**, DUA **N° 005-2018-533550** de fecha de aceptación **26/10/2018**, DUA **N° 005-2018-598784** de fecha de aceptación **29/11/2018** y DUA **N° 005-2019-058887** de fecha de aceptación **04/02/2019**, con información inexacta en relación la clasificación arancelaria, de las mercancías importadas, lo que generó una diferencia tributaria significativa posteriormente determinada por la Dirección de Fiscalización del Ministerio de Hacienda. En dichas DUAS se consignaron **partidas arancelarias** que no correspondían técnicamente a las mercancías importadas.



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (1)

El Auxiliar de la función pública **AGENTE DE ADUANAS ESTEBAN ALONSO MÉNDEZ RODRÍGUEZ, CÉDULA DE IDENTIDAD 110480797**, actuando en representación del importador **CEFA CENTRAL FARMACEUTICA S.A., Cédula Jurídica 3-101-095144a**, incurrió en seis (06) infracciones Tributarias Aduaneras según lo establecido en el artículo 242 de la Ley General de Aduanas, esto por la **incorrecta clasificación arancelaria de las mercancías**, amparadas a las siguientes Declaraciones Aduaneras:

DUA	Línea	Fecha de aceptación	Mercancía	Partida Declarada	Partida Determinada
005-2018-427009	0010	28/08/2018	Nizoral 2% Gel Shampoo Fco 100 ml	3004.20.10.00.00	3305.10.00.00.00
005-2018-438395	0001	04/09/2018	Terocaps 500 mg Cap Fco c/60s	3004.90.91.00.90	2106.90.79.00.90
005-2018-481077	0014	27/09/2018	Nizoral 2% Gel Shampoo Fco 100 ml	3004.20.10.00.00	3305.10.00.00.00
005-2018-533550	0005	26/10/2018	Nizoral 2% Gel Shampoo Fco 100 ml	3004.20.10.00.00	3305.10.00.00.00
005-2018-598784	0008	29/11/2018	Nizoral 2% Gel Shampoo Fco 100 ml	3004.20.10.00.00	3305.10.00.00.00
005-2019-058887	0014	04/02/2019	Nizoral 2% Gel Shampoo Fco 100 ml	3004.20.10.00.00	3305.10.00.00.00

La litis se configura a partir de los siguientes elementos sustantivos que conforme se logró comprobar, configuran seis (06) infracciones Tributarias Aduaneras tipificadas en el artículo 242 de la Ley General de Aduanas:

Clasificación arancelaria incorrecta: El órgano fiscalizador identificó errores técnicos en la codificación arancelaria las mercancías descritas como "**Nizoral 2% Gel Shampoo Fco 100 ml**" y "**Terocaps 500 mg Cap Fco c/60s**" declaradas erróneamente en la clasificación arancelaria **3004.20.10.00.00** y el Terocaps en **3004.90.91.00.90**.

Según lo determinado en informe final **DF-FE-AE-INF-041-2020** del estudio denominado "*Verificación del debido cumplimiento de las obligaciones tributarias aduaneras por parte de la Empresa CEFA CENTRAL FARMACEUTICA S.A., Cédula Jurídica 3-101-095144*", el Auxiliar de la Función Pública Aduanera **ESTEBAN ALONSO MÉNDEZ RODRÍGUEZ, CÉDULA DE IDENTIDAD 110480797**, **declara erróneamente la clasificación arancelaria**, ya que en el caso del Nizoral Shampoo, la mercancía corresponde a una preparación capilar (champú) antifúngico, presentado en envase de 100 ml, por lo tanto, se clasifica en la partida 33.05, en aplicación de la Regla General de Clasificación 1, por lo tanto, en aplicación de la Regla General de Clasificación 6, se determina la subpartida 3305.10 que comprende los



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (1)

champúes; en consecuencia, el inciso correspondiente es el 3305.10.00.00.00.

DUA	Línea	Fecha de aceptación	Mercancía	Partida Declarada	Partida Determinada
005-2018-427009	0010	28/08/2018	Nizoral 2% Gel Shampoo Fco 100 ml	3004.20.10.00.00	3305.10.00.00.00
005-2018-481077	0014	27/09/2018	Nizoral 2% Gel Shampoo Fco 100 ml	3004.20.10.00.00	3305.10.00.00.00
005-2018-533550	0005	26/10/2018	Nizoral 2% Gel Shampoo Fco 100 ml	3004.20.10.00.00	3305.10.00.00.00
005-2018-598784	0008	29/11/2018	Nizoral 2% Gel Shampoo Fco 100 ml	3004.20.10.00.00	3305.10.00.00.00
005-2019-058887	0014	04/02/2019	Nizoral 2% Gel Shampoo Fco 100 ml	3004.20.10.00.00	3305.10.00.00.00

Asimismo, según lo determinado en informe final DF-FE-AE-INF-041-2020 del estudio denominado “*Verificación del debido cumplimiento de las obligaciones tributarias aduaneras por parte de la Empresa CEFA CENTRAL FARMACEUTICA S.A., Cédula Jurídica 3-101-095144*”, el Auxiliar de la Función Pública Aduanera ESTEBAN ALONSO MÉNDEZ RODRÍGUEZ, CÉDULA DE IDENTIDAD 110480797, declara erróneamente la clasificación arancelaria, ya que en la partida declarada, 30.04, se encuentran "los medicamentos" constituidos por productos mezclados o sin mezclar siempre que se presenten: a) dosificados, b) Acondicionados para la venta al por menor para usos terapéuticos o profilácticos, y el Terocaps al constituir una preparación alimenticia, que se administran por vía oral, por lo cual se determinó que se clasifica en **2106.90.79.00.90**. en aplicación de la Regla General de Clasificación 1. Según el siguiente detalle:

DUA	Línea	Fecha de aceptación	Mercancía	Partida Declarada	Partida Determinada
005-2018-438395	0001	04/09/2018	Terocaps 500 mg Cap Fco c/60s	3004.90.91.00.90	2106.90.79.00.90

La clasificación incorrecta incide directamente en la liquidación de tributos, por lo que su transmisión errónea configura un elemento de responsabilidad. Por lo cual el auxiliar se constituye en acreedor de una multa de dos veces los tributos dejados de percibir por cada declaración incorrecta (06), según la normativa aplicada en la especie; para el presente procedimiento, una vez realizados los ajustes correspondientes, se estableció un adeudo por concepto de impuestos dejados de percibir por la suma total de **¢6 068 427,38 (seis millones sesenta y ocho mil cuatrocientos veintisiete colones con 38/100)**, según el siguiente detalle:



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (1)

DUA	Línea	Fecha de aceptación	Tipo de cambio	Impuestos Declarados ₡	Impuestos Determinados ₡	Impuestos dejados de percibir ₡	Tributos dejados de percibir en pesos centroamericanos \$
005-2018-427009	0010	28/08/2018	₡572.65	₡0.00	₡1 484 165.64	₡1 484 165.64	\$2.591,75
005-2018-438395	0001	04/09/2018	₡583.11	₡0.00	₡629 758.80	₡629 758.80	\$1.080,00
005-2018-481077	0014	27/09/2018	₡582.87	₡0.00	₡862 117.30	₡862 117.30	\$1.479,09
005-2018-533550	0005	26/10/2018	₡599.40	₡0.00	₡890 433.52	₡890 433.52	\$1.485,54
005-2018-598784	0008	29/11/2018	₡602.69	₡0.00	₡781 390.60	₡781 390.60	\$1296,50
005-2019-058887	0014	04/02/2019	₡615.31	₡0.00	₡1 420 561.52	₡1 420 561.52	\$2.308,69
Totales				₡0.00	₡6 068 427.38	₡6 068 427.38	

Por lo anterior, el auxiliar de cita vulnera el régimen jurídico aduanero causando un perjuicio al Fisco por la suma total de **₡6 068 427,38 (seis millones sesenta y ocho mil cuatrocientos veintisiete colones con 38/100)**, con lo cual se constituye en acreedor de la sanción tributaria aduanera, por vulnerar el régimen jurídico aduanero, causando un perjuicio fiscal superior a **mil pesos centroamericanos (\$1000)**, para cada una de las declaraciones objeto de investigación.

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

Cuadro Línea del DUA con errónea clasificación arancelaria

DUA	Línea	Fecha de aceptación	Mercancía	Partida Declarada	Partida Determinada
005-2018-427009	0010	28/08/2018	Nizoral 2% Gel Shampoo Fco 100 ml	3004.20.10.00.00	3305.10.00.00.00
005-2018-438395	0001	04/09/2018	Terocaps 500 mg Cap Fco c/60s	3004.90.91.00.90	2106.90.79.00.90
005-2018-481077	0014	27/09/2018	Nizoral 2% Gel Shampoo Fco 100 ml	3004.20.10.00.00	3305.10.00.00.00
005-2018-533550	0005	26/10/2018	Nizoral 2% Gel Shampoo Fco 100 ml	3004.20.10.00.00	3305.10.00.00.00



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (1)

005-2018-598784	0008	29/11/2018	Nizoral 2% Gel Shampoo Fco 100 ml	3004.20.10.00.00	3305.10.00.00.00
005-2019-058887	0014	04/02/2019	Nizoral 2% Gel Shampoo Fco 100 ml	3004.20.10.00.00	3305.10.00.00.00

Por consiguiente se procede a notificar al agente aduanero de marras que la multa equivale al monto de **¢12 136 854,76 (doce millones ciento treinta y seis mil ochocientos cincuenta y cuatro colones con 76/100),** por concepto de seis (06) infracciones Tributarias Aduaneras tipificada en el artículo 242 de la Ley General de Aduanas, no obstante al haber reparado el sujeto pasivo sus incumplimientos mediante el trámite de Regularización, aplica el **50% de rebaja de acuerdo con el artículo 233 inciso b) de la misma Ley,** por lo cual la posible multa equivaldría al monto de **¢6 068 427,38 (seis millones sesenta y ocho mil cuatrocientos veintisiete colones con 38/100)** de conformidad con el siguiente desglose:

DUA	Línea	Fecha de aceptación	Tipo de cambio	Impuestos Declarados ¢	Impuestos Determinados ¢	Impuestos dejados de percibir ¢	Multa (2 veces tributos dejados de percibir)	Multa con rebaja 50%
005-2018-427009	0010	28/08/2018	¢572.65	¢0.00	¢1 484 165.64	¢1 484 165.64	¢2 968 331,28	¢1 484 165.64
005-2018-438395	0001	04/09/2018	¢583.11	¢0.00	¢629 758.80	¢629 758.80	¢1 259 517,60	¢629 758.80
005-2018-481077	0014	27/09/2018	¢582.87	¢0.00	¢862 117.30	¢862 117.30	¢1 724 234,60	¢862 117.30
005-2018-533550	0005	26/10/2018	¢599.40	¢0.00	¢890 433.52	¢890 433.52	¢1 780 867,04	¢890 433.52
005-2018-598784	0008	29/11/2018	¢602.69	¢0.00	¢781 390.60	¢781 390.60	¢1 562 781,20	¢781 390.60
005-2019-058887	0014	04/02/2019	¢615.31	¢0.00	¢1 420 561.52	¢1 420 561.52	¢2 841 123,04	¢1 420 561.52
Totales				¢0.00	¢6 068 427.38	¢6 068 427.38	¢12 136 854,76	¢6 068 427.38

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

CUARTO: Informar al auxiliar que, de estar anuente con lo comunicado mediante este acto administrativo, podrá cancelar la obligación tributaria señalada realizando el pago correspondiente mediante depósito en la cuenta número **001-242476-2** del Banco de Costa Rica a nombre del Ministerio de Hacienda Tesorería Nacional, cédula jurídica 2-100-042005, con número de cuenta **IBAN CR63015201001024247624** (cédula jurídica 2-100-04200535) o en su defecto mediante entero a favor de gobierno. El comprobante de pago deberá indicar el nombre del Auxiliar de la Función Pública Aduanera que realiza el pago, así como el número de expediente DF-FE-AE-EXP-002-2020 (1). Igualmente



Expediente: DF-FE-AE-EXP-002-2020 (1)

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.

QUINTO: 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 Calle Blancos, instalaciones de la Aduana Central, para lo cual se concede el plazo de **diez días hábiles** contados a partir de la notificación de la presente resolución. Es todo.
NOTIFÍQUESE: Al auxiliar de la Función Pública de cita.

Adrián Pérez Edwards
Director General de Aduanas

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