



Tipo de documento: Acto Final Procedimiento Sancionatorio Aduanero	Nivel de clasificación: 3
Código / Número de oficio: MH-DGA-RES-1030-2026	Versión: 1
Proceso al que pertenece: Gestión Normativa, Dirección General de Aduanas	

MH-DGA-RES-1030-2026

DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS. SAN JOSÉ, A LAS NUEVE HORAS CINCO MINUTOS DEL VEINTIDÓS DE JUNIO DEL AÑO DOS MIL VEINTISEIS.

Esta Dirección General procede con el dictado del **Acto Final** del Procedimiento Administrativo Sancionatorio mediante el cual se investiga la presunta comisión de una infracción tributaria aduanera tipificada en el **artículo 242 de la Ley General de Aduanas**, procedimiento iniciado mediante resolución MH-DGA-RES-0594-2026 de las quince horas con cuarenta y ocho minutos del veintidós de abril de dos mil veintiséis, contra la auxiliar de la función pública aduanera **JOHANNA MARÍA ARIAS MÉNDEZ**, cédula de identidad N.º 2-0496-0707, en su condición de Agente Aduanera Independiente, cuya eventual responsabilidad deriva de la nacionalización de las mercancías amparadas al Documento Único Aduanero **N.º 005-2016-222189, aceptado el 18 de mayo de 2016** ante la Aduana Santamaría, tramitado por la auxiliar de cita en representación de la empresa **ALPEMUSA S.A., cédula jurídica N.º 3-101-289929**.

RESULTANDO

I. La Auxiliar de la Función Pública Aduanera JOHANNA MARÍA ARIAS MÉNDEZ, cédula de identidad N.º 2-0496-0707, tramitó la nacionalización de las mercancías amparadas a las líneas 04, 05, 06, 07, 08, 09 y 10 del Documento Único Aduanero (en adelante DUA) N.º 005-2016-222189, de fecha de aceptación 18 de mayo de 2016, a nombre del importador ALPEMUSA S.A., cédula jurídica N.º 3-101-289929, mediante el cual se importaron mercancías declaradas en la subpartida arancelaria 3918.10.00.00, correspondiente a revestimientos de plástico para pisos, paredes o techos, de polímeros de cloruro de vinilo (PVC); no obstante, de conformidad con el análisis efectuado por la Dirección de Fiscalización y el criterio técnico sustentado en el Certificado de Análisis del Laboratorio Aduanero N.º 1111-15, se determinó que las mercancías correspondían a láminas celulares (alveolares) de polímeros de cloruro de vinilo (PVC), cuya clasificación arancelaria correcta corresponde a la subpartida 3921.12.00.00, generándose una incorrecta determinación de la obligación tributaria aduanera. (Ver objeto digital 001)

II. La Auxiliar de la Función Pública Aduanera JOHANNA MARÍA ARIAS MÉNDEZ, cédula de identidad N.º 2-0496-0707, tramitó las mercancías amparadas a las líneas 04, 05, 06, 07, 08, 09 y 10 del DUA N.º 005-2016-222189 de fecha 18 de mayo de 2016, mediante el cual se importaron mercancías declaradas en la subpartida arancelaria 3918.10.00.00, correspondiente a revestimientos de plástico para pisos, paredes o techos, de polímeros de cloruro de vinilo (PVC). No obstante, de acuerdo con el estudio efectuado por el Departamento de Fiscalización Externa, sustentado en el Certificado de Análisis del Laboratorio Aduanero N.º 1111-15, se determinó que las



Tipo de documento: Acto Final Procedimiento Sancionatorio Aduanero	Nivel de clasificación: 3
Código / Número de oficio: MH-DGA-RES-1030-2026	Versión: 1
Proceso al que pertenece: Gestión Normativa, Dirección General de Aduanas	

mercancías objeto de análisis correspondían a láminas celulares (alveolares) de polímeros de cloruro de vinilo (PVC), por lo que no resultaba procedente su clasificación en la subpartida declarada.

De conformidad con los resultados obtenidos en el análisis técnico efectuado por el Laboratorio Aduanero, las mercancías descritas supra corresponden a productos comprendidos en la partida arancelaria 39.21, relativa a las demás placas, láminas, hojas y tiras de plástico, específicamente en la subpartida 3921.12.00.00, correspondiente a productos celulares de polímeros de cloruro de vinilo (PVC). En consecuencia, la clasificación arancelaria declarada resultó incorrecta, siendo procedente su reclasificación en la subpartida antes indicada, de conformidad con las Reglas Generales para la Interpretación del Sistema Armonizado, las Notas Legales del Capítulo 39 y las Notas Explicativas aplicables. (Ver objeto digital 001)

III. Motivo de lo anterior, se procedió a realizar los ajustes pertinentes derivados de las diferencias detectadas en la clasificación arancelaria y de la improcedencia del trato arancelario preferencial aplicado a las mercancías amparadas al Documento Único Aduanero N.º 005-2016-222189 de fecha de aceptación 18 de mayo de 2016, tramitado por la Agente de cita, determinándose un perjuicio económico total de ₡789.609,67 (setecientos ochenta y nueve mil seiscientos nueve colones con 67/100), por concepto de tributos de importación dejados de percibir por el Estado. (Ver objeto digital 002)

IV. Una vez concluida la actuación fiscalizadora, se convocó a los sujetos pasivos a la correspondiente audiencia de regularización, en la cual el representante del importador manifestó su aceptación de los resultados de la fiscalización y procedió a regularizar la obligación tributaria aduanera determinada por la Autoridad Aduanera, cancelando los tributos e intereses correspondientes derivados de los ajustes efectuados al Documento Único Aduanero N.º 005-2016-222189 de fecha de aceptación 18 de mayo de 2016. (Ver objetos digitales 003,004 y 005)

V. Los sujetos pasivos aceptaron los resultados de la fiscalización y procedieron a cancelar el adeudo tributario determinado por la Autoridad Aduanera. En virtud de dicha regularización, se efectuó un pago total por la suma de ₡5.531.410,19 (cinco millones quinientos treinta y un mil cuatrocientos diez colones con 19/100), correspondiente a tributos e intereses derivados de los ajustes practicados por la Dirección de Fiscalización.

Del monto anterior, la suma de ₡789.609,67 (setecientos ochenta y nueve mil seiscientos nueve colones con 67/100) corresponde a los tributos dejados de percibir determinados para el Documento Único Aduanero N.º 005-2016-222189 de fecha de aceptación 18 de mayo de 2016, objeto del presente procedimiento sancionatorio. (Ver objeto digital 007)



Tipo de documento: Acto Final Procedimiento Sancionatorio Aduanero	Nivel de clasificación: 3
Código / Número de oficio: MH-DGA-RES-1030-2026	Versión: 1
Proceso al que pertenece: Gestión Normativa, Dirección General de Aduanas	

VI. Mediante oficio N.º DF-FE-RP-174-2018 de fecha 24 de julio de 2018, el Departamento de Fiscalización Externa remitió el expediente a la Dirección Normativa de la Dirección General de Aduanas, recomendando el inicio del procedimiento administrativo sancionatorio correspondiente, en virtud de las irregularidades detectadas durante el proceso de fiscalización y de las diferencias tributarias determinadas respecto del Documento Único Aduanero N.º 005-2016-222189 de fecha de aceptación 18 de mayo de 2016. (Ver objeto digital 009)

VII. Para el Documento Único Aduanero N.º 005-2016-222189 de fecha de aceptación 18 de mayo de 2016, tramitado por la Agente Aduanera Auxiliar de la Función Pública Aduanera JOHANNA MARÍA ARIAS MÉNDEZ, cédula de identidad N.º 2-0496-0707, mediante Informe Final N.º DF-FE-RP-INF-023-2018 se estableció una diferencia en la obligación tributaria aduanera por un monto total de ₡789.609,67 (setecientos ochenta y nueve mil seiscientos nueve colones con 67/100), derivada de la incorrecta clasificación arancelaria de las mercancías amparadas al citado Documento Único Aduanero y de la improcedencia del trato arancelario preferencial aplicado, de conformidad con el siguiente detalle: (Ver objeto digital 002)

DUA	Líneas	Fecha	Tipo de cambio ₡	Impuestos dejados de percibir
005-2016-222189	04, 05, 06, 07, 08, 09 y 10	18/05/2016	₡543,38	₡789.609,67

VIII- Esta Dirección General, mediante resolución MH-DGA-RES-0594-2026 de las quince horas con cuarenta y ocho minutos del veintidós de abril de dos mil veintiséis, inició procedimiento administrativo sancionatorio contra la auxiliar de la función pública aduanera JOHANNA MARÍA ARIAS MÉNDEZ, cédula de identidad N.º 2-0496-0707, por la presunta comisión de una infracción tributaria aduanera sancionable con una multa equivalente a dos veces los tributos dejados de percibir, tipificada en el artículo 242 de la Ley General de Aduanas vigente al momento de los hechos.

Dicha resolución fue publicada en el sitio web oficial del Ministerio de Hacienda el día 14 de mayo de 2026, teniéndose por debidamente notificada el día 19 de mayo de 2026, una vez transcurrido el plazo de tres días hábiles dispuesto por la normativa aplicable para este tipo de notificaciones. Asimismo, se otorgó a la interesada el plazo legal correspondiente para ejercer su derecho de defensa, presentar alegatos y aportar la prueba que estimara pertinente dentro del presente procedimiento administrativo sancionatorio. (Ver objeto digital 0010)

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



Tipo de documento: Acto Final Procedimiento Sancionatorio Aduanero	Nivel de clasificación: 3
Código / Número de oficio: MH-DGA-RES-1030-2026	Versión: 1
Proceso al que pertenece: Gestión Normativa, Dirección General de Aduanas	

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

XI.- Que mediante la resolución MH-OMDAF-AJ-RES-0233-2026 de las catorce horas nueve minutos del quince de junio de dos mil veintiséis sobre recargo de funciones, se autorizó a la señora Floribeth Chaves Arce, cédula de identidad número 4-0147-0212, para asumir temporalmente las funciones del puesto N.° 012343, clase Gerente de Ingresos, desempeñándose como Directora a.i. de Fiscalización de la Dirección General de Aduanas, durante el período que comprende la ausencia temporal de la persona titular del cargo, por lo que se encuentra legalmente facultada para ejercer las competencias, atribuciones y responsabilidades inherentes a dicho puesto, incluida la emisión y suscripción de los actos administrativos que correspondan dentro del ámbito de su competencia

XII.- 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



Tipo de documento: Acto Final Procedimiento Sancionatorio Aduanero	Nivel de clasificación: 3
Código / Número de oficio: MH-DGA-RES-1030-2026	Versión: 1
Proceso al que pertenece: Gestión Normativa, Dirección General de Aduanas	

corresponda. Por otra parte, dentro de las atribuciones de la Autoridad Aduanera se encuentra la de verificar que los auxiliares de la función pública aduanera cumplan con los requisitos, deberes y obligaciones establecidos en la normativa aduanera.

IV.- OBJETO DE LA LITIS: El fondo del presente asunto se contrae a determinar la responsabilidad administrativa de la auxiliar de la función pública aduanera JOHANNA MARÍA ARIAS MÉNDEZ, cédula de identidad N.º 2-0496-0707, actuando en representación del importador ALPEMUSA S.A., cédula jurídica N.º 3-101-289929, por causar mediante su actuación una vulneración del régimen jurídico aduanero que ocasionó un perjuicio fiscal superior a quinientos pesos centroamericanos, al transmitir en la Declaración Única Aduanera N.º 005-2016-222189 de fecha de aceptación 18 de mayo de 2016, información inexacta relacionada con la clasificación arancelaria de las mercancías importadas y la aplicación del trato arancelario preferencial, lo que generó una diferencia tributaria significativa posteriormente determinada por la Dirección de Fiscalización del Ministerio de Hacienda.

En dicha declaración se consignó la subpartida arancelaria 3918.10.00.00, correspondiente a revestimientos de plástico para pisos, paredes o techos, de polímeros de cloruro de vinilo (PVC); sin embargo, conforme al análisis técnico efectuado por el Laboratorio Aduanero y a la verificación realizada por la Dirección de Fiscalización, se determinó que las mercancías importadas correspondían a láminas celulares (alveolares) de polímeros de cloruro de vinilo (PVC), clasificables en la subpartida 3921.12.00.00, razón por la cual la clasificación declarada resultó incorrecta.

La auxiliar de la función pública aduanera JOHANNA MARÍA ARIAS MÉNDEZ, cédula de identidad N.º 2-0496-0707, actuando en representación del importador ALPEMUSA S.A., cédula jurídica N.º 3-101-289929, presuntamente incurrió en una infracción tributaria aduanera según lo establecido en el artículo 242 de la Ley General de Aduanas, por la incorrecta clasificación arancelaria de las mercancías amparadas al Documento Único Aduanero N.º 005-2016-222189 de fecha 18 de mayo de 2016, circunstancia que generó una diferencia en la obligación tributaria aduanera por la suma de ₡789.609,67 (setecientos ochenta y nueve mil seiscientos nueve colones con 67/100).

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

Clasificación arancelaria incorrecta: El órgano fiscalizador identificó errores técnicos en la clasificación arancelaria de las mercancías amparadas a las líneas 04, 05, 06, 07, 08, 09 y 10 del DUA N.º 005-2016-222189 de fecha 18 de mayo de 2016, mediante el cual se importaron mercancías declaradas en la subpartida arancelaria **3918.10.00.00**, correspondiente a revestimientos de plástico para pisos, paredes o techos, de polímeros de cloruro de vinilo (PVC).



Tipo de documento: Acto Final Procedimiento Sancionatorio Aduanero	Nivel de clasificación: 3
Código / Número de oficio: MH-DGA-RES-1030-2026	Versión: 1
Proceso al que pertenece: Gestión Normativa, Dirección General de Aduanas	

No obstante, de acuerdo con el estudio efectuado por el Departamento de Fiscalización Externa, sustentado en el Certificado de Análisis del Laboratorio Aduanero N.º 1111-15 y en la documentación técnica analizada durante el procedimiento de fiscalización, se determinó que las mercancías objeto de análisis correspondían a **láminas celulares (alveolares) de polímeros de cloruro de vinilo (PVC)**, por lo que su clasificación arancelaria correcta correspondía a la subpartida **3921.12.00.00**, y no a la subpartida declarada por la auxiliar.

La clasificación incorrecta incide directamente en la determinación de la obligación tributaria aduanera y en la aplicación del trato arancelario preferencial, por lo que su transmisión errónea constituye un elemento relevante para efectos de la responsabilidad administrativa investigada. Como consecuencia de lo anterior, la Dirección de Fiscalización determinó para el DUA N.º 005-2016-222189 una diferencia en la obligación tributaria aduanera por la suma de **¢789.609,67 (setecientos ochenta y nueve mil seiscientos nueve colones con 67/100)**, correspondiente a tributos dejados de percibir por el Estado.

Asimismo, considerando que para la fecha de aceptación de la declaración aduanera, sea el 18 de mayo de 2016, el tipo de cambio era de **¢543,38** por peso centroamericano, el perjuicio fiscal determinado equivale aproximadamente a **\$1.453,14 pesos centroamericanos**, monto que supera ampliamente el umbral de **quinientos pesos centroamericanos (\$500)** exigido por el artículo 242 de la Ley General de Aduanas vigente al momento de los hechos.

Por lo anterior, la conducta atribuida a la auxiliar de cita podría constituir una vulneración al régimen jurídico aduanero que ocasionó un perjuicio fiscal superior al umbral legalmente establecido, situación que la haría acreedora de la sanción tributaria aduanera prevista en el artículo 242 de la Ley General de Aduanas, consistente en una multa equivalente a dos veces los tributos dejados de percibir.

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.

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



Tipo de documento: Acto Final Procedimiento Sancionatorio Aduanero	Nivel de clasificación: 3
Código / Número de oficio: MH-DGA-RES-1030-2026	Versión: 1
Proceso al que pertenece: Gestión Normativa, Dirección General de Aduanas	

El presente procedimiento se basa en la importación efectuada mediante el DUA N.º 005-2016-222189 de fecha de aceptación 18 de mayo de 2016, tramitado ante la Aduana Santamaría, y deriva del cumplimiento de las recomendaciones contenidas en el Informe Final N.º DF-FE-RP-INF-023-2018, emitido dentro del expediente de fiscalización N.º DF-FE-RP-082-2017, mediante el cual se determinaron inconsistencias en la clasificación arancelaria de las mercancías amparadas a las líneas 04, 05, 06, 07, 08, 09 y 10 del citado Documento Único Aduanero.

La base técnica de la presente investigación se encuentra sustentada en el Certificado de Análisis del Laboratorio Aduanero N.º 1111-15, así como en la documentación comercial, técnica y aduanera analizada durante el proceso de fiscalización, según el siguiente detalle:

Cuadro N.º 1

DUA en estudio y análisis efectuado por el Laboratorio Aduanero

DUA	Fecha	Líneas	Producto	N.º Certificado de Análisis
005-2016-222189	18/05/2016	04, 05, 06, 07, 08, 09 y 10	Láminas celulares (alveolares) de polímeros de cloruro de vinilo (PVC)	1111-15

Fuente: Elaboración propia con base en el análisis de laboratorio y documentación técnica incorporada al expediente.

Con fundamento en la documentación analizada y en el certificado de análisis antes indicado, se procedió a efectuar el estudio respectivo, determinándose una incorrecta clasificación arancelaria de las mercancías, según el siguiente detalle:

Cuadro N.º 2

Líneas del DUA con clasificación arancelaria incorrecta

Líneas del DUA	Inciso declarado	Inciso determinado
04, 05, 06, 07, 08, 09 y 10	3918.10.00.00	3921.12.00.00

Fuente: Elaboración propia con base en el Informe Final N.º DF-FE-RP-INF-023-2018.

Las mercancías importadas fueron declaradas en la subpartida arancelaria 3918.10.00.00, correspondiente a revestimientos de plástico para pisos, paredes o techos, de polímeros de cloruro de vinilo (PVC). Sin embargo, del análisis técnico realizado por el Laboratorio Aduanero se determinó que las mercancías correspondían a láminas celulares (alveolares) de polímeros de cloruro de vinilo



Tipo de documento: Acto Final Procedimiento Sancionatorio Aduanero	Nivel de clasificación: 3
Código / Número de oficio: MH-DGA-RES-1030-2026	Versión: 1
Proceso al que pertenece: Gestión Normativa, Dirección General de Aduanas	

(PVC), cuyas características físicas, composición y uso permiten su clasificación en la subpartida 3921.12.00.00.

Por consiguiente, la clasificación arancelaria declarada resultó incorrecta, siendo procedente la reclasificación efectuada por la Dirección de Fiscalización, de conformidad con las Reglas Generales para la Interpretación del Sistema Armonizado, las Notas Legales del Capítulo 39 y las Notas Explicativas aplicables. Como consecuencia de dicha reclasificación, así como de la improcedencia del trato arancelario preferencial aplicado, se determinó una diferencia en la obligación tributaria aduanera por la suma de ₡789.609,67 (setecientos ochenta y nueve mil seiscientos nueve colones con 67/100), correspondiente a tributos dejados de percibir por el Estado.

Debido a lo señalado supra, se constata un cambio entre la clasificación arancelaria declarada y la clasificación arancelaria determinada por la Autoridad Aduanera para las mercancías amparadas al DUA objeto del presente procedimiento.

VI. SOBRE EL EJERCICIO DEL DERECHO DE DEFENSA

Consta en autos que mediante resolución MH-DGA-RES-0595-2026 se confirió al señor KENNER ALBERTO ARRIETA ZAMORA, en su condición de Agente Aduanero, la audiencia legal correspondiente para que ejerciera su derecho de defensa, aportara prueba de descargo y formulara los alegatos que estimara pertinentes. No obstante, una vez transcurrido el plazo otorgado al efecto, no consta en el expediente administrativo la presentación de escritos, alegatos ni prueba tendiente a desvirtuar los hechos atribuidos.

En consecuencia, esta Dirección General constata que se respetaron plenamente las garantías del debido proceso y el derecho de defensa consagrados en los artículos 39 y 41 de la Constitución Política, sin que el auxiliar investigado hiciera uso de las facultades procesales conferidas para controvertir los hechos y fundamentos contenidos en el acto de inicio. Por ello, la valoración del presente asunto se realiza con base en la prueba documental incorporada legalmente al expediente administrativo.

VII. 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, la auxiliar de la función pública aduanera **JOHANNA MARÍA ARIAS MÉNDEZ, cédula de identidad N.º 2-0496-0707**, presuntamente incurrió en la infracción tributaria aduanera establecida en el artículo 242 de la Ley General de Aduanas, vigente al momento del hecho generador, debido a que declaró de manera incorrecta la clasificación arancelaria de las mercancías importadas mediante el Documento Único Aduanero N.º 005-2016-222189 de fecha de aceptación 18 de mayo de 2016, objeto del presente procedimiento.



Tipo de documento: Acto Final Procedimiento Sancionatorio Aduanero	Nivel de clasificación: 3
Código / Número de oficio: MH-DGA-RES-1030-2026	Versión: 1
Proceso al que pertenece: Gestión Normativa, Dirección General de Aduanas	

Lo anterior, por cuanto las mercancías amparadas a las líneas 04, 05, 06, 07, 08, 09 y 10 de la declaración aduanera fueron clasificadas en la subpartida arancelaria 3918.10.00.00; sin embargo, de conformidad con los resultados obtenidos por la Dirección de Fiscalización y el análisis técnico realizado por el Laboratorio Aduanero, se determinó que la clasificación correcta correspondía a la subpartida 3921.12.00.00, situación que incidió directamente en la determinación de la obligación tributaria aduanera y generó una diferencia tributaria posteriormente establecida por la Autoridad Aduanera.

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

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

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

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

Asimismo, el **artículo 33**, el cual lo define de la siguiente forma: *"Artículo 33.—Concepto. El agente aduanero es el profesional auxiliar de la función pública aduanera autorizado por el Ministerio de Hacienda para actuar, en su carácter de persona natural, con las condiciones y los requisitos establecidos en el Código Aduanero Uniforme Centroamericano y en esta Ley, en la presentación habitual de servicios a terceros, en 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*



Tipo de documento: Acto Final Procedimiento Sancionatorio Aduanero	Nivel de clasificación: 3
Código / Número de oficio: MH-DGA-RES-1030-2026	Versión: 1
Proceso al que pertenece: Gestión Normativa, Dirección General de Aduanas	

y los actos que se deriven de él. En ese carácter, será el responsable civil ante su mandante por las lesiones patrimoniales que surjan como consecuencia del cumplimiento de su mandato."

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

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

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



Tipo de documento: Acto Final Procedimiento Sancionatorio Aduanero	Nivel de clasificación: 3
Código / Número de oficio: MH-DGA-RES-1030-2026	Versión: 1
Proceso al que pertenece: Gestión Normativa, Dirección General de Aduanas	

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 sancionadores 1. 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.

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

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

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

“Artículo 231.- Aplicación de sanciones. Las infracciones administrativas y las infracciones tributarias aduaneras serán sancionables, en vía administrativa, por la autoridad aduanera que conozca el respectivo procedimiento administrativo, ya sea la aduana de jurisdicción o la Dirección General de Aduanas, salvo la sanción de cierre de negocios, las infracciones



Tipo de documento: Acto Final Procedimiento Sancionatorio Aduanero	Nivel de clasificación: 3
Código / Número de oficio: MH-DGA-RES-1030-2026	Versión: 1
Proceso al que pertenece: Gestión Normativa, Dirección General de Aduanas	

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

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

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

Sin embargo, es importante tener presente que mediante reforma a la Ley General de Aduanas según Ley N° 10271 de fecha veintidós de junio de dos mil veintidós, publicada en el Diario Oficial La Gaceta N° 121 del veintinueve de junio de dos mil veintidós, Alcance 132, artículo 2° numeral



Tipo de documento: Acto Final Procedimiento Sancionatorio Aduanero	Nivel de clasificación: 3
Código / Número de oficio: MH-DGA-RES-1030-2026	Versión: 1
Proceso al que pertenece: Gestión Normativa, Dirección General de Aduanas	

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.**

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

Para el caso que nos ocupa, al ser el tipo de cambio de **₡543,38** (quinientos cuarenta y tres colones con treinta y ocho céntimos) por peso centroamericano, vigente a la fecha de aceptación del Documento Único Aduanero N.° 005-2016-222189, sea el 18 de mayo de 2016, y multiplicado por **quinientos pesos centroamericanos**, monto que establece el umbral para calificar una conducta como infracción tributaria aduanera conforme al artículo 242 de la Ley General de Aduanas vigente al momento de los hechos, se obtiene la suma de **₡271.690,00** (doscientos setenta y un mil seiscientos noventa colones exactos).

En consecuencia, siendo que el perjuicio fiscal determinado para el DUA de cita asciende a la suma de **₡789.609,67** (setecientos ochenta y nueve mil seiscientos nueve colones con 67/100), monto que supera ampliamente el umbral antes indicado, se concluye que los hechos investigados encuadran dentro del supuesto previsto en el artículo 242 de la Ley General de Aduanas (Ley N.° 9069 del 10 de setiembre de 2012, "Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria"), resultando procedente su investigación en sede administrativa sancionadora.

Ahora bien, al efectuar un análisis comparativo con la reforma introducida al artículo 242 de la Ley General de Aduanas mediante la Ley N.° 10271 de fecha 22 de junio de 2022, publicada en el Diario Oficial La Gaceta N.° 121 del 29 de junio de 2022, Alcance N.° 132, se observa que el umbral para la



Tipo de documento: Acto Final Procedimiento Sancionatorio Aduanero	Nivel de clasificación: 3
Código / Número de oficio: MH-DGA-RES-1030-2026	Versión: 1
Proceso al que pertenece: Gestión Normativa, Dirección General de Aduanas	

configuración de la infracción tributaria aduanera pasó de **quinientos pesos centroamericanos a mil pesos centroamericanos**.

En ese sentido, al multiplicar el tipo de cambio vigente a la fecha del hecho generador (**₡543,38**) por **mil pesos centroamericanos**, se obtiene un umbral de **₡543.380,00** (quinientos cuarenta y tres mil trescientos ochenta colones exactos). Por consiguiente, aún bajo los parámetros de la normativa reformada, el perjuicio fiscal determinado en el presente caso, correspondiente a **₡789.609,67** (setecientos ochenta y nueve mil seiscientos nueve colones con 67/100), continúa siendo superior al umbral exigido por la norma, por lo que la modificación legislativa no altera la calificación jurídica de los hechos investigados ni la procedencia del análisis de la infracción tributaria aduanera objeto del presente procedimiento.

DUA	Líneas	Fecha	Tipo de cambio ₡	Impuestos dejados de percibir	Monto en \$ pesos CA
005-2016-222189	04, 05, 06, 07, 08, 09 y 10	18/05/2016	₡543,38	₡789.609,67	\$1.453,14

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 MAYO DE DOS MIL DIECISEIS**, 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 N.° DF-FE-RP-INF-023-2018**, emitido por la Dirección de Fiscalización dentro del expediente N.° DF-FE-RP-082-2017, producto de la verificación efectuada se determinó que las mercancías amparadas al Documento Único Aduanero objeto de estudio fueron clasificadas arancelariamente de forma incorrecta y que, adicionalmente, resultaba improcedente el trato arancelario preferencial aplicado a dichas mercancías. Consecuentemente, se estableció una diferencia en la obligación tributaria aduanera que generó un adeudo fiscal por la suma de



Tipo de documento: Acto Final Procedimiento Sancionatorio Aduanero	Nivel de clasificación: 3
Código / Número de oficio: MH-DGA-RES-1030-2026	Versión: 1
Proceso al que pertenece: Gestión Normativa, Dirección General de Aduanas	

¢789.609,67 (setecientos ochenta y nueve mil seiscientos nueve colones con 67/100), correspondiente a tributos dejados de percibir por el Estado, de conformidad con el siguiente detalle:

DUA	Líneas	Fecha	Tipo de cambio ¢	Impuestos dejados de percibir	Monto en \$ pesos CA
005-2016-222189	04, 05, 06, 07, 08, 09 y 10	18/05/2016	¢543,38	¢789.609,67	\$1.453,14

Del cuadro anterior se refleja que, como consecuencia de la incorrecta clasificación arancelaria declarada para las mercancías amparadas al Documento Único Aduanero N.º 005-2016-222189 de fecha 18 de mayo de 2016, así como de la improcedencia del trato arancelario preferencial aplicado, el Estado dejó de percibir tributos por la suma de **¢789.609,67 (setecientos ochenta y nueve mil seiscientos nueve colones con 67/100)**.

Asimismo, se observa que dicho monto equivale a **\$1.453,14 pesos centroamericanos**, suma que supera ampliamente el umbral de **quinientos pesos centroamericanos (\$500)** exigido por el artículo 242 de la Ley General de Aduanas vigente al momento de los hechos, razón por la cual los hechos investigados resultan susceptibles de ser analizados dentro del tipo infraccional previsto en dicha norma.

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

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 la conducta por parte del Agente Aduanero.

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

Cabe resaltar así, que la Agente de Aduanas realizó la autodeterminación de la obligación tributaria aduanera, de conformidad con los artículos 58 y 86 de la Ley General de Aduanas; declarando un pago de tributos aduaneros menor al correspondiente en justicia tributaria; debiendo haber



Tipo de documento: Acto Final Procedimiento Sancionatorio Aduanero	Nivel de clasificación: 3
Código / Número de oficio: MH-DGA-RES-1030-2026	Versión: 1
Proceso al que pertenece: Gestión Normativa, Dirección General de Aduanas	

cancelado el monto correcto de los tributos aduaneros desde el momento mismo de la autodeterminación, con lo cual vulneró el régimen jurídico aduanero, causando como ya se indicó, un perjuicio fiscal.

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

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

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

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

Ante esta situación, y para el caso planteado, el auxiliar de la función pública, debido a su condición debe cumplir con las obligaciones establecidas como coadyuvantes de la Administración Aduanera, por lo que deben ser conocedores 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.



Tipo de documento: Acto Final Procedimiento Sancionatorio Aduanero	Nivel de clasificación: 3
Código / Número de oficio: MH-DGA-RES-1030-2026	Versión: 1
Proceso al que pertenece: Gestión Normativa, Dirección General de Aduanas	

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

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

Las anteriores disposiciones deben correlacionarse con lo dispuesto en la Ley General de Aduanas, norma que establece el marco jurídico dentro del cual debe actuar el agente y sus sanciones en caso de incumplimiento, específicamente el artículo 33 de la Ley General de Aduanas nos explica el concepto de Agente Aduanero al indicar que el mismo es considerado como un profesional auxiliar de la función pública aduanera autorizado por el Ministerio de Hacienda para actuar, en su carácter de persona natural, con las condiciones y los requisitos establecidos en el Código Aduanero Uniforme Centroamericano y en dicha Ley, 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*



Tipo de documento: Acto Final Procedimiento Sancionatorio Aduanero	Nivel de clasificación: 3
Código / Número de oficio: MH-DGA-RES-1030-2026	Versión: 1
Proceso al que pertenece: Gestión Normativa, Dirección General de Aduanas	

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

Dentro de ese orden de ideas, tal y como lo ha señalado la Sala Constitucional, los agentes aduaneros están sujetos de manera directa a los deberes y obligaciones que le impone la ley en virtud de su carácter de *munera pública*, habiéndose establecido de forma clara y directa el ámbito de su responsabilidad. Es por ello que, del ordenamiento jurídico aduanero, derivan una serie de deberes determinados para el Agente Aduanero, en virtud de una relación jurídica 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.



Tipo de documento: Acto Final Procedimiento Sancionatorio Aduanero	Nivel de clasificación: 3
Código / Número de oficio: MH-DGA-RES-1030-2026	Versión: 1
Proceso al que pertenece: Gestión Normativa, Dirección General de Aduanas	

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

Bajo este marco regulatorio y en virtud de que la Declaración objeto del presente procedimiento fue suscrita por la auxiliar de la función pública aduanera **JOHANNA MARÍA ARIAS MÉNDEZ, cédula de identidad N.º 2-0496-0707**, contra quien se dirige el presente procedimiento, concluye esta Dirección que la misma incumplió con las obligaciones inherentes a su condición de auxiliar de la función pública aduanera al haber tramitado el Documento Único Aduanero N.º 005-2016-222189 de fecha de aceptación 18 de mayo de 2016, con errores en la clasificación arancelaria de las mercancías declaradas.

Las mercancías amparadas a las líneas 04, 05, 06, 07, 08, 09 y 10 del DUA N.º 005-2016-222189 de fecha 18/05/2016 fueron declaradas en la subpartida arancelaria **3918.10.00.00**, correspondiente a revestimientos de plástico para pisos, paredes o techos, de polímeros de cloruro de vinilo (PVC). Sin embargo, de acuerdo con el estudio efectuado por el Departamento de Fiscalización Externa, sustentado en el **Certificado de Análisis del Laboratorio Aduanero N.º 1111-15**, así como en la documentación técnica y comercial analizada durante el proceso de fiscalización, se determinó que las mercancías objeto de importación correspondían a **láminas celulares (alveolares) de polímeros de cloruro de vinilo (PVC)**, cuya clasificación arancelaria correcta corresponde a la subpartida **3921.12.00.00**.

De conformidad con los resultados obtenidos por el Laboratorio Aduanero y el análisis efectuado por la Dirección de Fiscalización, se estableció que la clasificación declarada no correspondía a la naturaleza, características y composición de las mercancías efectivamente importadas, por lo que procedía su reclasificación en la subpartida 3921.12.00.00, de conformidad con las Reglas Generales para la Interpretación del Sistema Armonizado, las Notas Legales del Capítulo 39 y las Notas Explicativas aplicables.

Como consecuencia de dicha reclasificación arancelaria y de la improcedencia del trato arancelario preferencial aplicado a las mercancías amparadas al DUA objeto de estudio, la Dirección de Fiscalización determinó una diferencia en la obligación tributaria aduanera por la suma de



Tipo de documento: Acto Final Procedimiento Sancionatorio Aduanero	Nivel de clasificación: 3
Código / Número de oficio: MH-DGA-RES-1030-2026	Versión: 1
Proceso al que pertenece: Gestión Normativa, Dirección General de Aduanas	

¢789.609,67 (setecientos ochenta y nueve mil seiscientos nueve colones con 67/100), monto correspondiente a tributos dejados de percibir por el Estado.

Debido a lo señalado supra, se constata un cambio entre la clasificación arancelaria declarada y la clasificación arancelaria determinada para las mercancías amparadas al Documento Único Aduanero objeto del presente procedimiento.

Bajo este cuerpo legal, y en virtud de que la declaración de cita fue suscrita por la auxiliar de la función pública aduanera contra quien se dirige el presente procedimiento, concluye esta Dirección que la misma incumplió con sus obligaciones al haber transmitido el Documento Único Aduanero N.º 005-2016-222189 de fecha 18 de mayo de 2016, declarando de manera incorrecta la clasificación arancelaria de las mercancías amparadas a dicha declaración, lo cual implicó una modificación en la obligación tributaria aduanera que asciende a la suma de **¢789.609,67 (setecientos ochenta y nueve mil seiscientos nueve colones con 67/100)** y, por ende, una vulneración al régimen jurídico aduanero, generando una diferencia tributaria que se encuentra firme y debidamente cancelada por el sujeto pasivo mediante el procedimiento de regularización.

Ahora bien siendo el objeto de la presente litis la aplicación de sanciones contra la **AGENTE DE ADUANAS JOHANNA MARÍA ARIAS MÉNDEZ, cédula de identidad N.º 2-0496-0707**, por haber incurrido en **una infracción tributaria aduanera**, de conformidad con el numeral **242** supra citado, contraviniendo o vulnerado disposiciones del régimen jurídico imperante en la materia, debe tenerse presente que la normativa aduanera faculta a la Administración para imponer sanciones a quienes resulten responsables de su comisión, como en especial lo establecen los artículos 5, 13, 24 inciso i) y 231 a 235 de la Ley General de Aduanas, en concordancia con el Reglamento a la misma.

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

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

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



Tipo de documento: Acto Final Procedimiento Sancionatorio Aduanero	Nivel de clasificación: 3
Código / Número de oficio: MH-DGA-RES-1030-2026	Versión: 1
Proceso al que pertenece: Gestión Normativa, Dirección General de Aduanas	

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

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

➤ **Análisis de Tipicidad:**

En consecuencia, debido al **Principio de Tipicidad**, los administrados deben tener la certeza respecto de cuáles conductas son prohibidas, así como las consecuencias de incurrir en ellas, confiriendo mediante las disposiciones legales, una clara y estricta correlación entre el tipo y la sanción que se impone, 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



Tipo de documento: Acto Final Procedimiento Sancionatorio Aduanero	Nivel de clasificación: 3
Código / Número de oficio: MH-DGA-RES-1030-2026	Versión: 1
Proceso al que pertenece: Gestión Normativa, Dirección General de Aduanas	

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

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

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

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

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

Sujeto Activo:

De la norma antes citada se desprende, en primer lugar, que el **sujeto de la infracción** debe tener una condición especial previamente determinada por el legislador, es decir, requiere necesariamente ser un coadyuvante, un auxiliar de la función pública aduanera, por lo que, al contar la **AGENTE DE ADUANAS JOHANNA MARÍA ARIAS MÉNDEZ, cédula de identidad N.º 2-0496-0707**, con la condición de Auxiliar de la Función Pública Aduanera, el mismo es sujeto de dicha infracción.



Tipo de documento: Acto Final Procedimiento Sancionatorio Aduanero	Nivel de clasificación: 3
Código / Número de oficio: MH-DGA-RES-1030-2026	Versión: 1
Proceso al que pertenece: Gestión Normativa, Dirección General de Aduanas	

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

Por tanto, el sujeto activo **es cualquier persona que adecue su conducta a lo establecido por la norma**. Así las cosas, no existe duda de que el auxiliar en cuestión, es decir la **señora JOHANNA MARIA ARIAS MÉNDEZ, cédula de identidad N.º 2-0496-0707**, en su condición de agente de Aduanas, que en todo caso tiene la condición de Auxiliar de la Función Pública Aduanera, definido por la ley como aquellas ***"personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, que participen habitualmente ante el Servicio Nacional de Aduanas, en nombre propio o de terceros, en la gestión aduanera."*** (Artículo 28 de la Ley General de Aduanas) puede ser autora de dicha infracción, no presentándose ningún problema en ese sentido.

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



Tipo de documento: Acto Final Procedimiento Sancionatorio Aduanero	Nivel de clasificación: 3
Código / Número de oficio: MH-DGA-RES-1030-2026	Versión: 1
Proceso al que pertenece: Gestión Normativa, Dirección General de Aduanas	

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 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



Tipo de documento: Acto Final Procedimiento Sancionatorio Aduanero	Nivel de clasificación: 3
Código / Número de oficio: MH-DGA-RES-1030-2026	Versión: 1
Proceso al que pertenece: Gestión Normativa, Dirección General de Aduanas	

cumplimiento de las obligaciones aduaneras y por la agilización de procedimientos y trámites, de conformidad con lo establecido en la normativa aduanera.

En efecto, como lo ha venido señalando este colegiado desde su creación en varias resoluciones de similar naturaleza, así como lo ha reconocido la Sala Constitucional, los auxiliares de la función pública tienen un rol preponderante frente al Estado y no son simples intermediarios, posición vertida en el Voto número 00843-2002 del 30 de enero del 2002, mediante el cual analizó las responsabilidades del agente aduanero. De ahí la especial importancia que para el Fisco tiene, la participación de este auxiliar de la función pública en el procedimiento de despacho, al punto de que partiendo del principio de buena fe y responsabilidad de sus actuaciones le ha delegado parte de la gestión aduanera, de tal suerte que el agente se ha convertido en su coadyuvante o cogestor. Paralelamente a ello, el agente por tal cogestoría ha asumido un régimen de responsabilidad no sólo frente a su cliente sino también ante el Fisco, por el ejercicio de su representación legal. Dentro de ese orden de ideas, los agentes aduaneros están sujetos de manera directa a los deberes y obligaciones que le impone la ley en virtud de su carácter de munera pública, habiéndose establecido de forma clara y directa el ámbito de su responsabilidad, por lo que al definirse tan manifiestamente la misma, el régimen de obligaciones revierte un especial carácter por la condición propia de estos sujetos.

Es por ello que el Ordenamiento Jurídico Aduanero, señala una serie de deberes a cargo del agente aduanero, en virtud de una relación jurídica preestablecida, que la doctrina ha llamado: relaciones de sujeción especial o relaciones especiales jurídico-administrativas como es, entre otras, la existente entre la Administración Aduanera y el auxiliar de la función pública.

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

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

1. *que infrinja el régimen jurídico aduanero.*
2. *que cause perjuicio mayor de \$500¹.*
3. *que no sea delito.*

¹ 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").



Tipo de documento: Acto Final Procedimiento Sancionatorio Aduanero	Nivel de clasificación: 3
Código / Número de oficio: MH-DGA-RES-1030-2026	Versión: 1
Proceso al que pertenece: Gestión Normativa, Dirección General de Aduanas	

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 infraccional, se constata que la conducta atribuida a la señora **JOHANNA MARÍA ARIAS MÉNDEZ, cédula de identidad N.º 2-0496-0707**, en su condición de Agente Aduanera y auxiliar de la función pública aduanera, se encuentra debidamente tipificada, toda vez que en la Declaración Aduanera de Importación N.º 005-2016-222189 de fecha de aceptación 18 de mayo de 2016, presentada en representación de la empresa **ALPEMUSA S.A., cédula jurídica N.º 3-101-289929**, se declararon mercancías en la subpartida arancelaria **3918.10.00.00**, correspondiente a revestimientos de plástico para pisos, paredes o techos, de polímeros de cloruro de vinilo (PVC).

Como se indicó en los antecedentes de la presente resolución, durante el proceso de fiscalización desarrollado dentro del expediente N.º DF-FE-RP-082-2017, la Dirección de Fiscalización determinó inconsistencias en la clasificación arancelaria de las mercancías amparadas a las líneas 04, 05, 06, 07, 08, 09 y 10 del DUA N.º 005-2016-222189. Lo anterior, por cuanto de conformidad con el Certificado de Análisis del Laboratorio Aduanero N.º 1111-15 y la documentación técnica analizada, se estableció que las mercancías importadas correspondían a **láminas celulares (alveolares) de polímeros de cloruro de vinilo (PVC)**, cuya clasificación correcta correspondía a la subpartida **3921.12.00.00**, y no a la subpartida declarada por la auxiliar.

Como resultado de lo anterior, la actuación de la Dirección de Fiscalización permitió identificar la incorrecta clasificación arancelaria declarada, situación que incidió directamente en la determinación de la obligación tributaria aduanera y en la aplicación del trato arancelario preferencial utilizado para la importación. Como consecuencia de ello, se determinó una diferencia en la obligación tributaria aduanera por la suma de **¢789.609,67 (setecientos ochenta y nueve mil seiscientos nueve colones con 67/100)**, correspondiente a tributos dejados de percibir por el Estado, monto que fue posteriormente cancelado por el sujeto pasivo mediante el procedimiento de regularización efectuado ante la Autoridad Aduanera.

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

Para comprender las razones por las cuales la acción de presentación de la declaración aduanera con errores sustantivos que afectaron la determinación correcta de la obligación tributaria: se consignaron códigos arancelarios incorrectos, afectando la liquidación de tributos. La acción



Tipo de documento: Acto Final Procedimiento Sancionatorio Aduanero	Nivel de clasificación: 3
Código / Número de oficio: MH-DGA-RES-1030-2026	Versión: 1
Proceso al que pertenece: Gestión Normativa, Dirección General de Aduanas	

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 la DUA con errores en el valor aduanero, la clasificación arancelaria, como un error menor o, de hecho.

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

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

Por tanto, la tramitación de la Declaración Aduanera de Importación de referencia, obligaba a quien la realizó, en su condición de agente aduanero auxiliar de la función pública aduanera, a la correcta presentación de la misma, con toda la información requerida por la normativa para determinar la obligación tributaria aduanera. Así las cosas, en el presente caso, al haberse transmitido incorrectamente para las mercancías presentadas a despacho, errores en la **clasificación arancelaria**, además de la diferencia causada en la obligación tributaria aduanera mayor a



Tipo de documento: Acto Final Procedimiento Sancionatorio Aduanero	Nivel de clasificación: 3
Código / Número de oficio: MH-DGA-RES-1030-2026	Versión: 1
Proceso al que pertenece: Gestión Normativa, Dirección General de Aduanas	

quinientos pesos centroamericanos, constituye una infracción administrativa, por haber transmitido la información necesaria para determinar la obligación tributaria aduanera, generando una vulneración del régimen jurídico aduanero, causando con su actuación un perjuicio fiscal superior a los quinientos pesos centroamericanos, lo anterior en estricta aplicación de la legislación aduanera, por lo que se determina que se está ante una acción que en efecto quebrantó el régimen jurídico aduanero

Aun cuando la auxiliar de la función pública contaba con los conocimientos especializados en materia aduanera y con los documentos base necesarios para realizar una declaración conforme a los lineamientos normativos vigentes, se advierte un incumplimiento en su proceder al transmitir la DUA número **005-2016-222189** con errores sustantivos **la clasificación arancelaria**. Esta conducta, transmitida al sistema TIC@, refleja una omisión en el cumplimiento del deber técnico-documental exigido por la normativa aduanera, comprometiendo la veracidad de la información declarada y afectando la determinación correcta de la obligación tributaria.

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

Según los hechos aquí investigados referente con la tramitación de la declaración efectuada por la señora **JOHANNA MARÍA ARIAS MÉNDEZ**, cédula de identidad N.º 2-0496-0707, agente aduanera, nos encontramos ante una vulneración al régimen jurídico aduanero, siendo que fue presentada y transmitida la DUA con errores en la **clasificación arancelaria**, causando diferencia en la obligación tributaria aduanera, siendo en consecuencia una acción de ajuste que generó una vulneración del régimen jurídico aduanero causando un perjuicio fiscal superior a quinientos pesos centroamericanos, constituyéndose lo anterior en desatenciones sobre aspectos que específicamente se encuentran dispuestos por la legislación aduanera y que incidieron directamente sobre la obligación tributaria aduanera declarada. En conjunción de lo expuesto de la **conducta típica** que se desarrolló supra, dichas acciones encuadran, en la infracción tributaria descrita en el numeral 242 de la LGA, que establece una multa de dos veces los tributos dejados de percibir por el Fisco al que "transmita la información necesaria para determinar la obligación tributaria aduanera, generando una vulneración del régimen jurídico aduanero que causara un



Tipo de documento: Acto Final Procedimiento Sancionatorio Aduanero	Nivel de clasificación: 3
Código / Número de oficio: MH-DGA-RES-1030-2026	Versión: 1
Proceso al que pertenece: Gestión Normativa, Dirección General de Aduanas	

perjuicio fiscal superior a quinientos pesos centroamericanos (dólares)² por lo que se tiene por cumplida la tipicidad como elemento sine qua non para la imposición de la presente multa.

Referencia aparte merece la **relación de imputabilidad (hecho-autor)** que permite acreditar el hecho dañoso a una determinada entidad o persona como **sujeto activo de la infracción**, que sería quien figure como declarante en la respectiva declaración y que en el presente caso, recae en la señora **JOHANNA MARÍA ARIAS MÉNDEZ**, cédula de identidad N.º 2-0496-0707, agente aduanera, que como obligado participante en su calidad de agente aduanero actúa representando a su cliente, constando en autos que realizó el despacho de las mercancías (declarante), y es ella quien transmitió la Declaración Única Aduanera número **005-2016-222189** de fecha de aceptación **18 de mayo del 2016**, 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**³, 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 la agente aduanera transmite y presenta en la DUA **con errores en la clasificación arancelaria**, causando una diferencia en la obligación tributaria aduanera, siendo en consecuencia una acción de ajuste que generó una vulneración del régimen jurídico aduanero, causando con ello un perjuicio fiscal el cual es superior a los quinientos pesos centroamericanos.

Por otro lado, como ya se indicó supra, para el caso concreto no resulta admisible alegar un error de hecho por parte de la agente aduanera, en su condición de profesional y auxiliar de la función pública aduanera, toda vez que cuenta con la formación técnica, experiencia y conocimientos necesarios para intervenir habitualmente en los trámites, regímenes y operaciones aduaneras. No obstante ello, transmitió incorrectamente la clasificación arancelaria de las mercancías amparadas al **Documento Único Aduanero N.º 005-2016-222189** de fecha de aceptación 18 de mayo de 2016, declarándolas en una subpartida arancelaria distinta de aquella que correspondía conforme a sus características técnicas y naturaleza, situación que incidió directamente en la determinación de la obligación tributaria aduanera y permitió la liquidación de tributos por un monto inferior al legalmente exigible.

² 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").

³ 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")



Tipo de documento: Acto Final Procedimiento Sancionatorio Aduanero	Nivel de clasificación: 3
Código / Número de oficio: MH-DGA-RES-1030-2026	Versión: 1
Proceso al que pertenece: Gestión Normativa, Dirección General de Aduanas	

Debe recordarse que el hecho infraccional se configura desde el momento mismo en que se transmite la declaración aduanera con información inexacta respecto de elementos esenciales para la determinación de la obligación tributaria aduanera. En consecuencia, la falta de veracidad o exactitud en la clasificación arancelaria declarada afecta directamente la correcta percepción de los tributos que integran la Hacienda Pública, cuya recaudación corresponde al Servicio Nacional de Aduanas como parte de las funciones que le han sido legalmente encomendadas.

Respecto al monto del perjuicio fiscal ocasionado, no existe duda de que la diferencia tributaria determinada por la Dirección de Fiscalización tuvo su origen en la incorrecta clasificación arancelaria consignada en el **Documento Único Aduanero N.º 005-2016-222189** de fecha de aceptación 18 de mayo de 2016. Como resultado de las actuaciones de control posterior efectuadas por la Autoridad Aduanera, se determinó una diferencia en la obligación tributaria aduanera por la suma de **¢789.609,67 (setecientos ochenta y nueve mil seiscientos nueve colones con 67/100)**, monto que constituye un perjuicio fiscal superior a quinientos pesos centroamericanos y que supera ampliamente el umbral establecido por el artículo 242 de la Ley General de Aduanas vigente al momento de los hechos.

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

Sobre el elemento del tipo que indica que la conducta imputada no se constituya en delito, revisando el cuadro fáctico y documental contenido en el expediente se observa que la actuación de la agente aduanera, si bien generó una diferencia tributaria significativa y errores sustantivos en la transmisión de la DUA número **005-2016-222189**, no fue calificada como delito. Esta decisión, no elimina la posibilidad de valorar la existencia de una infracción administrativa y su continuación en sede aduanera, conforme al artículo 242 de la Ley General de Aduanas, toda vez que la conducta desplegada se apartó de los deberes técnicos, documentales y normativos exigidos al auxiliar de la función pública en el ejercicio de sus atribuciones.

Finalmente, respecto al elemento del tipo que dispone que la conducta imputada no debe estar sancionada con suspensión del auxiliar de la función pública aduanera, procede revisar los artículos 237, 238, 239, 240 y 241 de la Ley General de Aduanas, que son las normas que en nuestro medio, sancionan con suspensión de actividades al auxiliar de la función pública aduanera que adecúe su conducta a lo que en ellas se dispone, resultando evidente de su comprobación, que los hechos del presente caso, no encuadran en ninguna de ellas. Así las cosas, la conducta



Tipo de documento: Acto Final Procedimiento Sancionatorio Aduanero	Nivel de clasificación: 3
Código / Número de oficio: MH-DGA-RES-1030-2026	Versión: 1
Proceso al que pertenece: Gestión Normativa, Dirección General de Aduanas	

aquí investigada de la agente aduanera se adecua en términos objetivos a las condiciones del tipo establecido por el artículo 242 de la Ley General de Aduanas⁴, por corresponder a una actuación por parte de la Dirección de Fiscalización que identificó irregularidades en la **clasificación de las mercancías importadas**, lo cual significó una vulneración del régimen jurídico aduanero que causó un perjuicio fiscal superior a quinientos pesos centroamericanos; restando a continuación analizar su **configuración subjetiva**.

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

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

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

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

Particularmente, tenemos que la agente de aduanas no declaró de forma correcta la DUA, ya que transmitió y presentó con errores en la clasificación arancelaria, causando con ello un perjuicio fiscal superior a los quinientos pesos centroamericanos. Por lo que los funcionarios de la Dirección de Fiscalización, en sus actuaciones determinaron dichas irregularidades y se procedió a pagar por parte 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 de la infractora, lo cual requiere necesariamente del análisis de la

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").



Tipo de documento: Acto Final Procedimiento Sancionatorio Aduanero	Nivel de clasificación: 3
Código / Número de oficio: MH-DGA-RES-1030-2026	Versión: 1
Proceso al que pertenece: Gestión Normativa, Dirección General de Aduanas	

voluntad del sujeto que cometió la conducta ya objetivamente tipificada, su intención o bien la previsibilidad que él mismo tuvo del resultado final, dado que existe una relación inseparable entre el hecho tipificado y el aspecto intencional del mismo.

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

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

Asimismo, de acuerdo a las circunstancias profesionales de la misma, es claro que la agente de aduanas conocía los deberes a que estaba sujeta y las consecuencias de su conducta, aspecto que de seguido se desarrollará, bastando a los efectos dejar establecido que en razón de ello pudo prever el resultado en caso de no realizar la declaración de los datos correctamente, pero no existe prueba en expediente administrativo que permita tener por demostrado que la actuación de la señora **JOHANNA MARÍA ARIAS MÉNDEZ, cédula de identidad N.º 2-0496-0707**, 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 la agente de aduanas, al ser munera pública tiene la obligación de consignar datos ciertos en la declaración aduanera, que haya previamente verificado antes de realizar dicha declaración que se realiza bajo fe de juramento, que se presume de válida en los términos del párrafo segundo del artículo 33 de la Ley General de Aduanas, antes citado.

En el presente caso se logra demostrar en la especie la configuración de la **culpa en el actuar de la agente**, existiendo una clara y directa relación de causalidad entre la presentación (por parte de la agente de cita) de la DUA y su transmisión con errores en la clasificación arancelaria de las mercancías, causando ante su ajuste en el control posterior un perjuicio fiscal superior a los quinientos pesos centroamericanos, por lo que la falta de diligencia de la señora **JOHANNA MARÍA ARIAS MÉNDEZ, cédula de identidad N.º 2-0496-0707**, agente de Aduanas, devino en perjuicio fiscal establecido por el tipo infraccional. Como profesional en la materia, la inculpada tenía la obligación de presentar y declarar correctamente la Declaración Aduanera que nos ocupa, dado que la misma resulta ser auto determinada, por lo que se rige por el principio de veracidad y



Tipo de documento: Acto Final Procedimiento Sancionatorio Aduanero	Nivel de clasificación: 3
Código / Número de oficio: MH-DGA-RES-1030-2026	Versión: 1
Proceso al que pertenece: Gestión Normativa, Dirección General de Aduanas	

exactitud de la manifestación de las mercancías que son objeto de una operación o destinación aduanera.

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

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

Con base en lo expuesto, tenemos que aún y cuando la señora **JOHANNA MARÍA ARIAS MÉNDEZ**, cédula de identidad N.º 2-0496-0707 agente de Aduanas, contaba con el conocimiento técnico y la experiencia profesional necesaria para efectuar correctamente la Declaración Única Aduanera número **005-2016-222189**, así como con la documentación propia del despacho, incluyendo facturas comerciales y demás documentos de respaldo exigidos por la normativa vigente. No obstante, se advierte una omisión al deber de cuidado, al haberse transmitido la declaración con errores sustantivos en la clasificación arancelaria de las mercancías. Esta conducta se habría ejecutado de forma consciente y voluntaria, pese a que el resultado era previsible dada la condición profesional del administrado, quien conocía que la ausencia de información completa y veraz, así como de documentación válida que amparara la importación, derivando en una declaración incorrecta y, por ende, en una errada determinación de la obligación tributaria aduanera, con perjuicio directo al interés fiscal. La observancia de una conducta conforme a derecho por parte de la agente aduanera habría evitado dicho daño, por lo que se configura en la especie un vínculo de causalidad entre la omisión al deber de cuidado y el resultado producido. En consecuencia, **el resultado era perfectamente previsible y evitable por parte del sujeto activo de la infracción, de haber atendido el estándar técnico-documental exigible en el ejercicio de sus funciones**.



Tipo de documento: Acto Final Procedimiento Sancionatorio Aduanero	Nivel de clasificación: 3
Código / Número de oficio: MH-DGA-RES-1030-2026	Versión: 1
Proceso al que pertenece: Gestión Normativa, Dirección General de Aduanas	

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

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

Vista la conducta de la agente aduanera, se puede determinar que no opera estas **eximentes de responsabilidad**, pues los efectos de la incorrecta declaración que ya fueron clara y ampliamente detallados supra, y de las pruebas adjuntas al expediente administrativo de marras se colige que la auxiliar de la función pública aduanera de cita, ha incumplido de forma negligente con su deber de declarar correctamente la información referente a **la clasificación arancelaria de las mercancías importadas**, en la DUA en mención, estando la agente de Aduanas obligada a ello dados sus deberes y responsabilidades impuestas por el ordenamiento jurídico a los agentes aduaneros.

De igual forma se colige que no ha existido **fuerza mayor ni caso fortuito**⁵, dado que la situación acaecida en el presente asunto era totalmente previsible, pues dependía de la voluntad de la agente aduanera, y además, se supone que pudo evitarse, tomándose las medidas necesarias para efectuar correctamente la declaración aduanera, y que los errores señalados en apartados anteriores no se dieran.

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

⁵ 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.



Tipo de documento: Acto Final Procedimiento Sancionatorio Aduanero	Nivel de clasificación: 3
Código / Número de oficio: MH-DGA-RES-1030-2026	Versión: 1
Proceso al que pertenece: Gestión Normativa, Dirección General de Aduanas	

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

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

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

El dolo es la voluntad consciente, encaminada u orientada a la perpetración de un acto que la ley tipifica como delito. Por su parte la culpa, de igual forma se debe individualizar en una conducta, pero el tipo culposo no individualiza la conducta por la finalidad sino porque en la forma en que se obtiene esa finalidad se viola un deber de cuidado de allí que existen varias formas de culpa:

- 1.- **Imprudencia:** Afrontar un riesgo de manera innecesaria pudiendo evitarse (hacer de más).
- 2.- **Negligencia:** Implica una falta de actividad que produce daño (no hacer).
- 3.- **Impericia:** Se presenta en aquellas actividades que para su desarrollo exigen conocimientos técnicos especiales (no saber hacer).
- 4.- **Inobservancia de Reglamentos:** implica 2 cosas; conociendo las normas estas sean vulneradas implicando "Imprudencia"; o se desconozcan los reglamentos debiendo conocerse por obligación implicando "Negligencia".

Para el caso concreto, a pesar que no se tiene por demostrado en la especie que la actuación de la agente aduanera, haya sido cometida con dolo, esto es, que haya presentado la declaración de marras con error u omisión en forma intencional, pretendiendo burlar al Fisco y queriendo ese resultado, sin embargo, sin lugar a dudas tal infracción sí se puede imputar a título de culpa, entendiendo por tal conforme a la doctrina *"...la falta a un deber objetivo de cuidado que causa directamente un resultado dañoso previsible y evitable..."*, fundamentándose el reproche personal contra el autor que no ha omitido la acción antijurídica aunque podía hacerlo, aspecto que puede verificarse en el expediente de conformidad con el análisis jurídico realizado respecto a las responsabilidades que el Ordenamiento Jurídico Aduanero le había impuesto a la agente investigada en su condición de auxiliar de la función pública aduanera, así como con los documentos que constan en expediente, existiendo una clara y directa relación de causalidad entre la presentación y transmisión de la declaración incorrecta por haber transmitido y presentado errores en el valor aduanero, la clasificación arancelaria, el respaldo documental de las facturas y la inclusión de mercancías no declaradas en la Declaración Única Aduanera número **005-2016-**



Tipo de documento: Acto Final Procedimiento Sancionatorio Aduanero	Nivel de clasificación: 3
Código / Número de oficio: MH-DGA-RES-1030-2026	Versión: 1
Proceso al que pertenece: Gestión Normativa, Dirección General de Aduanas	

222189 de fecha de aceptación 18 de mayo del 2016, generando un perjuicio fiscal, que tuvo que ser corregido mediante ajuste en el control posterior.

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

Asimismo, no consta en expediente prueba para determinar la existencia de cualquier circunstancia que incidiera en la facultad de comprensión y en la 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 **JOHANNA MARÍA ARIAS MÉNDEZ, cédula de identidad N.º 2-0496-0707**, Auxiliar de la función pública Agente de Aduanas, la existencia de desconocimiento o ignorancia en torno al carácter ilícito del hecho, siendo que dada la condición que la misma ostenta como auxiliar de la función pública, conocía que las circunstancias no permitían la declaración de los elementos de la obligación tributaria aduanera en los términos efectuado, estando lejos de poder suponer que su conducta no era prohibida. De los autos se logra constatar que la agente aduanera siempre tuvo claro su régimen de responsabilidad y lo que su incumplimiento implicaba, teniéndose por acreditado que concurría en el agente aduanero acusado el conocimiento actual de la ilicitud del acto imputado, mismo que como se analizó, se configura en una falta a su deber de cuidado; siendo que el sujeto activo de la infracción acusada, tuvo la posibilidad real de conocer el injusto, estando al tanto de su deber de ajustar su declaración a los lineamientos del Ordenamiento Jurídico Aduanero, sabiendo que la observancia de la norma le era exigible.

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



Tipo de documento: Acto Final Procedimiento Sancionatorio Aduanero	Nivel de clasificación: 3
Código / Número de oficio: MH-DGA-RES-1030-2026	Versión: 1
Proceso al que pertenece: Gestión Normativa, Dirección General de Aduanas	

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.

(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.



Tipo de documento: Acto Final Procedimiento Sancionatorio Aduanero	Nivel de clasificación: 3
Código / Número de oficio: MH-DGA-RES-1030-2026	Versión: 1
Proceso al que pertenece: Gestión Normativa, Dirección General de Aduanas	

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.

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

La Declaración Única Aduanera número **005-2016-222189** que estaba declarando contenía errores sustantivos que comprometían la legalidad del despacho. En efecto, según los documentos de respaldo incorporados al expediente, la agente transmitió una declaración en la que consignó códigos arancelarios incorrectos.



Tipo de documento: Acto Final Procedimiento Sancionatorio Aduanero	Nivel de clasificación: 3
Código / Número de oficio: MH-DGA-RES-1030-2026	Versión: 1
Proceso al que pertenece: Gestión Normativa, Dirección General de Aduanas	

En razón de lo anterior, según la documentación de respaldo incorporada al Documento Único Aduanero N.º 005-2016-222189, y teniendo en su poder la información comercial, técnica y aduanera correspondiente, así como los conocimientos propios de su condición de profesional en materia aduanera, la auxiliar de la función pública aduanera debió realizar las diligencias necesarias para determinar correctamente la clasificación arancelaria de las mercancías objeto de importación, absteniéndose de transmitir y presentar información inexacta en la declaración aduanera.

No obstante, la declaración fue transmitida consignando una clasificación arancelaria que posteriormente fue determinada como incorrecta por la Dirección de Fiscalización, situación que incidió directamente en la determinación de la obligación tributaria aduanera y generó un perjuicio fiscal por la suma de ₡789.609,67 (setecientos ochenta y nueve mil seiscientos nueve colones con 67/100), correspondiente a tributos dejados de percibir por el Estado.

Por lo que, de acuerdo con el cuadro fáctico detallado en la presente resolución, la agente aduanera a todas luces, es evidente que incumplió de manera culposa y negligente al transmitir y presentar información incorrecta referente a la clasificación arancelaria de la mercancía en la Declaración Única Aduanera número **005-2016-222189**, causando una diferencia en la obligación tributaria aduanera y generando por ende, un perjuicio fiscal, que fue identificado oportunamente por la Dirección de Fiscalización, por lo que, se incumplió con el deber de cuidado a la hora de realizar la declaración aduanera y presentar la obligación tributaria aduanera para su despacho, según se observa de las pruebas contenidas en expediente y el sistema informático Tica así como del análisis realizado en la presente resolución.

En razón de todo lo aquí analizado, esta Autoridad Aduanera considera que la infracción en el presente caso, se puede imputar a título de culpa, en el tanto no es razonable que la agente de Aduanas teniendo los conocimientos técnicos necesarios así como los instrumentos jurídicos pertinentes, para realizar una correcta declaración, haya en forma negligente transmitido la Declaración Única Aduanera número **005-2016-222189 de fecha de aceptación 18 de mayo del 2016 con los incumplimientos aquí detallados, al haber presentado y transmitido la información necesaria para determinar la obligación tributaria aduanera, generando una vulneración del régimen jurídico aduanero causando un perjuicio fiscal superior a quinientos pesos centroamericanos, al transmitir la Declaración Única Aduanera con los incumplimientos aquí detallados al haber presentado y transmitido errores en la clasificación arancelaria de las mercancías declaradas, lo cual causó un perjuicio fiscal superior a los quinientos pesos centroamericanos arriba citados, y que conllevó a una vulneración del régimen jurídico aduanero.**



Tipo de documento: Acto Final Procedimiento Sancionatorio Aduanero	Nivel de clasificación: 3
Código / Número de oficio: MH-DGA-RES-1030-2026	Versión: 1
Proceso al que pertenece: Gestión Normativa, Dirección General de Aduanas	

Es decir, la señora **JOHANNA MARÍA ARIAS MÉNDEZ, CÉDULA DE IDENTIDAD N.º 2-0496-0707**, Auxiliar de la función pública Agente de Aduanas, información relacionada con las mercancías amparadas a la DUA de marras. Sin embargo, esto no ocurrió.

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

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

El presente asunto se origina en la Declaración Única Aduanera N.º 005-2016-222189, aceptada el 18 de mayo de 2016, presentada por la agente aduanera JOHANNA MARÍA ARIAS MÉNDEZ, cédula de identidad N.º 2-0496-0707, en representación del importador ALPEMUSA S.A., cédula jurídica N.º 3-101-289929.

En dicha declaración se consignaron las mercancías amparadas a las líneas 04, 05, 06, 07, 08, 09 y 10 del DUA N.º 005-2016-222189 de fecha 18 de mayo de 2016, mediante el cual se importaron mercancías declaradas de forma errónea en la subpartida arancelaria **3918.10.00.00**, correspondiente a revestimientos de plástico para pisos, paredes o techos, de polímeros de cloruro de vinilo (PVC), siendo lo correcto su clasificación en la subpartida arancelaria **3921.12.00.00**.

Lo anterior por cuanto, de conformidad con el estudio efectuado por el Departamento de Fiscalización Externa, sustentado en el **Certificado de Análisis del Laboratorio Aduanero N.º 1111-15**, así como en la documentación técnica y comercial incorporada al expediente, se determinó que las mercancías importadas correspondían a **láminas celulares (alveolares) de polímeros de cloruro**



Tipo de documento: Acto Final Procedimiento Sancionatorio Aduanero	Nivel de clasificación: 3
Código / Número de oficio: MH-DGA-RES-1030-2026	Versión: 1
Proceso al que pertenece: Gestión Normativa, Dirección General de Aduanas	

de vinilo (PVC), cuyas características físicas, composición y uso permiten su clasificación en la subpartida arancelaria 3921.12.00.00, y no en la subpartida declarada por la auxiliar.

En consecuencia, la Dirección de Fiscalización determinó que la clasificación arancelaria consignada en la declaración aduanera era incorrecta, situación que incidió directamente en la determinación de la obligación tributaria aduanera y en la aplicación del trato arancelario preferencial utilizado para la importación. Como resultado de dicha actuación fiscalizadora, se estableció una diferencia tributaria por la suma de **¢789.609,67 (setecientos ochenta y nueve mil seiscientos nueve colones con 67/100)**, correspondiente a tributos dejados de percibir por el Estado, por lo cual la auxiliar podría resultar acreedora de la sanción prevista en el artículo 242 de la Ley General de Aduanas, consistente en una multa equivalente a dos veces los tributos dejados de percibir, según la normativa vigente al momento de los hechos.

Posteriormente, la Dirección de Fiscalización determinó las inconsistencias descritas y cuantificó el perjuicio fiscal derivado de la incorrecta clasificación arancelaria y de la improcedencia del trato arancelario preferencial aplicado, estableciendo una diferencia tributaria de **¢789.609,67 (setecientos ochenta y nueve mil seiscientos nueve colones con 67/100)**. Dicha diferencia fue posteriormente cancelada por el sujeto pasivo mediante el procedimiento de regularización efectuado ante la Autoridad Aduanera, junto con los intereses correspondientes.

La norma infringida es el artículo 242 de la Ley General de Aduanas, que tipifica como infracción tributaria aduanera toda acción u omisión que cause un perjuicio fiscal superior a quinientos pesos centroamericanos, siempre que no constituya delito ni otra infracción sancionable con suspensión del auxiliar de la función pública. La sanción prevista es una multa equivalente al doble de los tributos dejados de percibir. En este caso, la conducta atribuida a la agente consiste en haber transmitido, bajo fe de juramento, una declaración aduanera con clasificación arancelaria incorrecta, lo que generó un perjuicio fiscal cuantificado en **¢789.609,67 (setecientos ochenta y nueve mil seiscientos nueve colones con 67/100)**, 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 **JOHANNA MARÍA ARIAS MÉNDEZ, cédula de identidad N.º 2-0496-0707**, 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.



Tipo de documento: Acto Final Procedimiento Sancionatorio Aduanero	Nivel de clasificación: 3
Código / Número de oficio: MH-DGA-RES-1030-2026	Versión: 1
Proceso al que pertenece: Gestión Normativa, Dirección General de Aduanas	

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 a la agente. En este caso, ha quedado demostrado que la agente aduanera, por su formación y experiencia, tenía el deber de aplicar con rigor las reglas de clasificación arancelaria y de verificación documental, evitando consignar partidas y valores que no correspondieran con la naturaleza real de la mercancía. La transmisión de datos inexactos constituye una acción que revela un grado de negligencia profesional en el cumplimiento de sus deberes, configurando una conducta reprochable desde el punto de vista jurídico-administrativo.

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

En consecuencia, se determina la **culpabilidad administrativa** de la agente aduanera **JOHANNA MARÍA ARIAS MÉNDEZ, cédula de identidad N.º 2-0496-0707**, en su calidad de auxiliar de la función pública, por haber declarado datos inexactos en la DUA N.º **005-2016-222189** que derivaron en un perjuicio fiscal superior a quinientos pesos centroamericanos, configurando la infracción tributaria aduanera sancionada por la normativa vigente.

Por su parte, la valoración probatoria se ha realizado conforme a las reglas de la sana crítica previstas en la Ley General de la Administración Pública, y se sustenta en la revisión documental del Documento Único Aduanero N.º **005-2016-222189**, de las facturas comerciales, del certificado de origen, de la documentación técnica aportada al expediente, de las consultas efectuadas al sistema informático TIC@, del Informe Final N.º **DF-FE-RP-INF-023-2018** emitido por la Dirección de Fiscalización y, particularmente, del **Certificado de Análisis del Laboratorio Aduanero N.º 1111-15**, que constituye uno de los elementos técnicos fundamentales para la determinación de la clasificación arancelaria correcta de las mercancías objeto de estudio.



Tipo de documento: Acto Final Procedimiento Sancionatorio Aduanero	Nivel de clasificación: 3
Código / Número de oficio: MH-DGA-RES-1030-2026	Versión: 1
Proceso al que pertenece: Gestión Normativa, Dirección General de Aduanas	

Estos elementos constituyen prueba suficiente, objetiva y concordante para sustentar los hechos investigados dentro del presente procedimiento administrativo sancionatorio. La valoración integral del acervo probatorio permite concluir que existen elementos suficientes que acreditan la existencia de una declaración aduanera transmitida con una clasificación arancelaria incorrecta, la improcedencia del trato arancelario preferencial aplicado, la consecuente diferencia en la obligación tributaria aduanera por la suma de ₡789.609,67 (setecientos ochenta y nueve mil seiscientos nueve colones con 67/100) y la firmeza del ajuste efectuado en sede administrativa mediante el correspondiente procedimiento de regularización.

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

Así las cosas, vemos que del examen integral del expediente se desprende que la agente aduanera **JOHANNA MARÍA ARIAS MÉNDEZ, cédula de identidad N.º 2-0496-0707**, en su condición de auxiliar de la función pública aduanera, transmitió la Declaración Única Aduanera N.º 005-2016-222189 el día 18 de mayo de 2016, consignando incorrectamente la clasificación arancelaria de las mercancías amparadas a las líneas 04, 05, 06, 07, 08, 09 y 10 de dicha declaración. Asimismo, aplicó un trato arancelario preferencial que posteriormente fue determinado como improcedente por la Autoridad Aduanera.

En el marco de las actuaciones fiscalizadoras, la Dirección de Fiscalización procedió a verificar la declaración aduanera y concluyó, con fundamento en el Certificado de Análisis del Laboratorio Aduanero N.º 1111-15, la documentación técnica y comercial incorporada al expediente y las demás actuaciones de control posterior, que las mercancías objeto de importación habían sido clasificadas incorrectamente, razón por la cual se efectuó su reclasificación arancelaria y se determinó la improcedencia del trato arancelario preferencial aplicado. Lo anterior motivó su inclusión dentro del Informe Final N.º DF-FE-RP-INF-023-2018, emitido dentro del expediente de fiscalización N.º DF-FE-RP-082-2017.

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 de 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



Tipo de documento: Acto Final Procedimiento Sancionatorio Aduanero	Nivel de clasificación: 3
Código / Número de oficio: MH-DGA-RES-1030-2026	Versión: 1
Proceso al que pertenece: Gestión Normativa, Dirección General de Aduanas	

dejados de percibir. En el caso concreto, se determinó un perjuicio fiscal por la suma de **₡789.609,67 (setecientos ochenta y nueve mil seiscientos nueve colones con 67/100)**, monto que equivale aproximadamente a **\$1.453,14 pesos centroamericanos**, superando ampliamente el umbral legal exigido por la norma.

Por tanto, se tienen por acreditados los elementos objetivos del tipo infraccional previsto en el artículo 242 de la Ley General de Aduanas, correspondiendo analizar seguidamente los restantes elementos de responsabilidad exigidos por el ordenamiento jurídico para la imposición de la sanción administrativa correspondiente.

- **Acción típica:** Transmitir en la DUA N.º 005-2016-222189 de fecha 18 de mayo de 2016 una clasificación arancelaria incorrecta para las mercancías amparadas a las líneas 04, 05, 06, 07, 08, 09 y 10, causando con ello un perjuicio fiscal superior a los quinientos pesos centroamericanos establecidos por la normativa aduanera y vulnerando el régimen jurídico aduanero.

- **Perjuicio fiscal:** Diferencia de **₡789.609,67 (setecientos ochenta y nueve mil seiscientos nueve colones con 67/100)**, confirmada en el Informe Final N.º DF-FE-RP-INF-023-2018 del expediente N.º DF-FE-RP-082-2017 y cancelada posteriormente por el sujeto pasivo mediante el procedimiento de regularización.

- **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.



Tipo de documento: Acto Final Procedimiento Sancionatorio Aduanero	Nivel de clasificación: 3
Código / Número de oficio: MH-DGA-RES-1030-2026	Versión: 1
Proceso al que pertenece: Gestión Normativa, Dirección General de Aduanas	

En virtud de lo expuesto, esta Autoridad concluye que existen elementos jurídicos, fácticos y probatorios suficientes para continuar el presente procedimiento administrativo sancionatorio contra la agente aduanera **JOHANNA MARÍA ARIAS MÉNDEZ, cédula de identidad N.º 2-0496-0707**, en estricto respeto al principio de presunción de inocencia y al debido proceso. Se ha delimitado con precisión la conducta atribuida, la norma aplicable, la responsabilidad personal, la relación de causalidad, el análisis de culpabilidad y la proporcionalidad de la sanción. El presente acto se dicta como una exposición razonada y debidamente motivada, cumpliendo con la exigencia de motivación reforzada establecida por el Tribunal Aduanero Nacional, lo que asegura su legitimidad, validez jurídica y plena eficacia administrativa. Por tanto, en razón de todo lo expuesto, es claro que la agente aduanera, con su actuar, transgredió la normativa, al transmitir y presentar en la Declaración Única Aduanera número **005-2016-222189 de fecha de aceptación 18 de mayo del 2016**, 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 de la encartada, la comisión de infracción administrativa aquí indicada, sancionable al tenor del artículo 242 de la Ley General de Aduanas, con multa equivalente a dos veces el monto de los tributos dejados de percibir por el Fisco, por corresponder a una acción de ajuste en el control inmediato que significó una vulneración del régimen tributario aduanero superior a los \$500,00 (quinientos pesos centroamericanos) o su equivalente en moneda nacional, la cual es calculada al tipo de cambio del momento de cometer la infracción, la cual es el momento de la tramitación de la declaración aduanera de repetida cita, sea el día **18 de mayo del 2016**, monto de multa que será detallada en el siguiente considerando.

Debe señalarse además que los hechos atribuidos no fueron controvertidos por el auxiliar investigado, pese a habersele conferido la audiencia legal correspondiente

VIII.- DE LA MULTA A IMPONER: En consecuencia de todo lo anterior, de conformidad con las pruebas que constan en el presente legajo, al tenor de los artículos antes indicados de la Ley General de Aduanas y sus reformas, así como de la jurisprudencia del Tribunal Aduanero Nacional que



Tipo de documento: Acto Final Procedimiento Sancionatorio Aduanero	Nivel de clasificación: 3
Código / Número de oficio: MH-DGA-RES-1030-2026	Versión: 1
Proceso al que pertenece: Gestión Normativa, Dirección General de Aduanas	

reiteradamente se ha pronunciado sobre esta materia, realiza esta Dirección una relación entre la normativa jurídica aplicable, los hechos acreditados y el fundamento técnico que sustenta la presente resolución, llegando a la conclusión de que los hechos descritos anteriormente son suficientes para demostrar la comisión de la infracción tributaria aduanera aquí investigada.

En efecto, la diferencia de los tributos dejados de percibir asciende a la suma de **¢789.609,67 (setecientos ochenta y nueve mil seiscientos nueve colones con 67/100)**, por lo que, de conformidad con el artículo 242 de la Ley General de Aduanas vigente al momento de los hechos, la sanción aplicable corresponde a una multa equivalente a dos veces dicho monto, es decir, la suma de **¢1.579.219,34 (un millón quinientos setenta y nueve mil doscientos diecinueve colones con 34/100)**, por haber transmitido la información necesaria para determinar la obligación tributaria aduanera con errores en la clasificación arancelaria de las mercancías importadas mediante el Documento Único Aduanero N.º 005-2016-222189 de fecha de aceptación 18 de mayo de 2016, generando una vulneración del régimen jurídico aduanero y causando un perjuicio fiscal superior a quinientos pesos centroamericanos.

Lo anterior, por cuanto esta Autoridad Aduanera, en ejercicio de sus competencias y como resultado de las actuaciones efectuadas por los funcionarios de la Dirección de Fiscalización, identificó irregularidades en la tramitación del Documento Único Aduanero N.º 005-2016-222189, al constatar que la declaración fue transmitida con una clasificación arancelaria incorrecta y con la aplicación de un trato arancelario preferencial improcedente. Tales elementos fueron debidamente analizados y desarrollados en los apartados precedentes de la presente resolución.

Como consecuencia de la intervención de la Dirección de Fiscalización, se determinó una diferencia en la obligación tributaria aduanera por la suma de **¢789.609,67 (setecientos ochenta y nueve mil seiscientos nueve colones con 67/100)**, correspondiente a tributos dejados de percibir por el Estado, monto que fue posteriormente cancelado por el sujeto pasivo mediante el procedimiento de regularización, quedando firme el ajuste tributario efectuado por la Administración Aduanera.

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

Según todo lo anterior, dejamos en claro que se aplica dicha sanción de multa, por cuanto la agente aduanera **JOHANNA MARÍA ARIAS MÉNDEZ, CÉDULA DE IDENTIDAD N.º 2-0496-0707**, según las pruebas contenidas en expediente, así como en el sistema informático Tica, es responsable de



Tipo de documento: Acto Final Procedimiento Sancionatorio Aduanero	Nivel de clasificación: 3
Código / Número de oficio: MH-DGA-RES-1030-2026	Versión: 1
Proceso al que pertenece: Gestión Normativa, Dirección General de Aduanas	

la acción arriba mencionada y analizada que generó ajuste en el control posterior que significó una vulneración del régimen jurídico aduanero y que causó un perjuicio fiscal superior a los quinientos pesos centroamericanos, acción que vulneró el Régimen Jurídico Aduanero que tanto la Aduana como los agentes aduaneros, en su carácter de auxiliares de la función pública, deben resguardar y garantizar ya que precisamente esas son sus obligaciones y responsabilidades de Ley.

Que conforme al artículo 242 de la Ley General de Aduanas vigente en la época de comisión del hecho generador (Ley N° 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 **₡789.609,67 (setecientos ochenta y nueve mil seiscientos nueve colones con 67/100)**, por lo que la sanción aplicable corresponde a la suma de **₡1.579.219,34 (un millón quinientos setenta y nueve mil doscientos diecinueve colones con 34/100)**, por concepto de una infracción tributaria aduanera tipificada en el artículo 242 de la Ley General de Aduanas. No obstante, al haber reparado el sujeto pasivo sus incumplimientos mediante el trámite de Regularización, aplica la rebaja del cincuenta por ciento (50%) prevista en el artículo 233 inciso b) de la misma Ley, por lo cual la multa equivale a la suma de **₡789.609,67 (setecientos ochenta y nueve mil seiscientos nueve colones con 67/100)**.

Dicho monto procede imponerlo a la agente aduanera **JOHANNA MARÍA ARIAS MÉNDEZ, cédula de identidad N.° 2-0496-0707**, en su condición de auxiliar de la función pública aduanera, por haberse configurado la infracción tributaria aduanera prevista en el artículo 242 de la Ley General de Aduanas, de conformidad con el siguiente desglose:

DUA	Inciso declarado	Inciso determinado	Impuestos dejados de percibir ₡	Multa (dos veces los tributos dejados de percibir) ₡	Multa con rebaja del 50% según artículo 233 inciso b) LGA ₡
005-2016-222189 (Líneas 04, 05, 06, 07, 08, 09 y 10)	3918.10.00.00	3921.12.00.00	₡789.609,67	₡1.579.219,34	₡789.609,67
Total	—	—	₡789.609,67	₡1.579.219,34	₡789.609,67



Tipo de documento: Acto Final Procedimiento Sancionatorio Aduanero	Nivel de clasificación: 3
Código / Número de oficio: MH-DGA-RES-1030-2026	Versión: 1
Proceso al que pertenece: Gestión Normativa, Dirección General de Aduanas	

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

A los efectos correspondientes se Informa a la auxiliar de la función pública aduanera, que, de estar anuente con lo comunicado mediante este acto administrativo, podrá cancelar la multa señalada realizando el pago correspondiente mediante depósito en la cuenta número **001-242476-2** del Banco de Costa Rica a nombre del Ministerio de Hacienda Tesorería Nacional, cédula jurídica 2-100-042005, con número de cuenta IBAN CR63015201001024247624 (cédula jurídica 2-100-04200535) o en su 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 JOHANNA MARÍA ARIAS MÉNDEZ, CÉDULA DE IDENTIDAD N.º 2-0496-0707**, deberá cumplir con los requisitos específicos establecidos en la Ley de Aduanas, sus Reglamentos y lo que disponga la resolución administrativa que lo autorice como auxiliar de la función pública, pues si deja de cumplir algún requisito no podrá operar como tal hasta que no demuestre haber subsanado el incumplimiento.

POR TANTO

De conformidad con las anotadas consideraciones de hecho y de derecho expuestas y citas legales invocadas, esta Dirección General de Aduanas resuelve: **PRIMERO:** Proceder con el dictado del



Tipo de documento: Acto Final Procedimiento Sancionatorio Aduanero	Nivel de clasificación: 3
Código / Número de oficio: MH-DGA-RES-1030-2026	Versión: 1
Proceso al que pertenece: Gestión Normativa, Dirección General de Aduanas	

ACTO FINAL del procedimiento administrativo sancionatorio, procediendo a sancionar a la auxiliar de la función pública aduanera **JOHANNA MARÍA ARIAS MÉNDEZ, cédula de identidad N.º 2-0496-0707**, al tenor del artículo 242 de la Ley General de Aduanas y sus reformas (Ley N.º 9069 del diez de setiembre 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 del Documento Único Aduanero N.º 005-2016-222189 de fecha de aceptación 18/05/2016, ante ajuste efectuado en el control posterior.

En el presente caso, el perjuicio fiscal acreditado asciende a **₡789.609,67 (setecientos ochenta y nueve mil seiscientos nueve colones con 67/100)**, por lo que la sanción aplicable corresponde a la suma de **₡1.579.219,34 (un millón quinientos setenta y nueve mil doscientos diecinueve colones con 34/100)**, por concepto de una infracción tributaria aduanera tipificada en el artículo 242 de la Ley General de Aduanas. No obstante, al haber reparado el sujeto pasivo sus incumplimientos mediante el trámite de Regularización, aplica el 50% de rebaja de acuerdo con el artículo 233 inciso b) de la misma Ley, por lo cual la multa equivale al monto de **₡789.609,67 (setecientos ochenta y nueve mil seiscientos nueve colones con 67/100)**, monto que procede imponer a la agente aduanera por transmitir la información necesaria para determinar la obligación tributaria aduanera, generando una vulneración del régimen jurídico aduanero que causó un perjuicio fiscal superior a quinientos pesos centroamericanos, al transmitir y presentar información incorrecta en la clasificación arancelaria de las mercancías amparadas al Documento Único Aduanero antes citado, según se analizó en los Considerandos V, VI y VII de la presente resolución.

Lo anterior por cuanto esta Autoridad Aduanera, en ejercicio de sus competencias y en atención a las actuaciones realizadas por los funcionarios de la Dirección de Fiscalización, identificó irregularidades en la tramitación del Documento Único Aduanero N.º 005-2016-222189, al constatar que la declaración fue transmitida con una clasificación arancelaria incorrecta y con la aplicación de un trato arancelario preferencial improcedente. Tales elementos fueron ampliamente analizados y desarrollados supra.

Causando dicha intervención por parte de la Dirección de Fiscalización una diferencia en la obligación tributaria aduanera por la suma de **₡789.609,67 (setecientos ochenta y nueve mil seiscientos nueve colones con 67/100)**, correspondiente a tributos dejados de percibir por el Estado, monto que fue posteriormente cancelado por el sujeto pasivo mediante el procedimiento de regularización.

Acción que ocasionó un perjuicio fiscal superior a quinientos pesos centroamericanos, vulnerando el régimen jurídico aduanero y configurándose en una infracción tributaria aduanera al tenor del artículo 242 de la Ley General de Aduanas, analizada y sancionada en la presente resolución.



Tipo de documento: Acto Final Procedimiento Sancionatorio Aduanero	Nivel de clasificación: 3
Código / Número de oficio: MH-DGA-RES-1030-2026	Versión: 1
Proceso al que pertenece: Gestión Normativa, Dirección General de Aduanas	

La auxiliar de la función pública aduanera, agente aduanera **JOHANNA MARÍA ARIAS MÉNDEZ, cédula de identidad N.º 2-0496-0707**, tramitó el Documento Único Aduanero objeto del presente procedimiento. Con ocasión del trámite de regularización, el sujeto pasivo de la obligación tributaria aduanera reconoció tácitamente la existencia de una diferencia en la obligación tributaria generada a raíz de la incorrecta determinación efectuada en la declaración aduanera transmitida por la auxiliar contra quien se dirige el presente procedimiento, procediendo en consecuencia esta Administración a efectuar el ajuste correspondiente.

Lo anterior por cuanto las mercancías amparadas a las líneas 04, 05, 06, 07, 08, 09 y 10 del Documento Único Aduanero N.º 005-2016-222189 fueron declaradas en la subpartida arancelaria **3918.10.00.00**, siendo lo correcto su clasificación en la subpartida arancelaria **3921.12.00.00**, de conformidad con el análisis técnico efectuado por el Laboratorio Aduanero y las conclusiones contenidas en el Informe Final de Fiscalización. Como consecuencia de ello se generó una vulneración al régimen jurídico aduanero y una diferencia en la obligación tributaria aduanera por la suma de **¢789.609,67 (setecientos ochenta y nueve mil seiscientos nueve colones con 67/100)**, debido a las diferencias derivadas de la clasificación arancelaria declarada y la determinada por la Autoridad Aduanera, según se detalla en el siguiente cuadro:

Cuadro

Línea del DUA con errónea clasificación arancelaria

Línea del DUA	Inciso declarado	Inciso determinado
04, 05, 06, 07, 08, 09 y 10	3918.10.00.00	3921.12.00.00

Fuente: Elaboración propia con base en el Certificado de Análisis del Laboratorio Aduanero N.º 1111-15 y en el Informe Final N.º DF-FE-RP-INF-023-2018.

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

Resumen del total de impuestos dejados de percibir

Línea del DUA	Inciso declarado	Inciso determinado
04, 05, 06, 07, 08, 09 y 10	3918.10.00.00	3921.12.00.00
Gravámenes	Trato arancelario preferencial aplicado en la declaración aduanera	Trato arancelario preferencial improcedente según determinación de la Dirección de Fiscalización



Tipo de documento: Acto Final Procedimiento Sancionatorio
Aduanero

Código / Número de oficio: MH-DGA-RES-1030-2026

Proceso al que pertenece: Gestión Normativa, Dirección General de Aduanas

Nivel de
clasificación: 3
Versión: 1

Fuente: Elaboración propia con base en el Certificado de Análisis del Laboratorio Aduanero N.º 1111-15 y en el Informe Final N.º DF-FE-RP-INF-023-2018.

Notificar a la agente aduanera de marras que la multa equivale al monto de **¢1.579.219,34 (un millón quinientos setenta y nueve mil doscientos diecinueve colones con 34/100)**, por concepto de una infracción tributaria aduanera tipificada en el artículo 242 de la Ley General de Aduanas. No obstante, al haber reparado el sujeto pasivo sus incumplimientos mediante el trámite de Regularización, aplica el 50% de rebaja de acuerdo con el artículo 233 inciso b) de la misma Ley, por lo cual la multa equivale al monto de **¢789.609,67 (setecientos ochenta y nueve mil seiscientos nueve colones con 67/100)**, de conformidad con el siguiente desglose:

DUA	Impuestos dejados de percibir ¢	Multa (dos veces los tributos dejados de percibir) ¢	Multa con rebaja del 50% según artículo 233 inciso b) LGA ¢
005-2016-222189	¢789.609,67	¢1.579.219,34	¢789.609,67
Total	¢789.609,67	¢1.579.219,34	¢789.609,67

SEGUNDO: Informar a la Auxiliar de la Función Pública Aduanera, que la multa anteriormente indicada devengará intereses, conforme lo establecido en el artículo 61 de la Ley General de Aduanas. **TERCERO:** Informar al auxiliar que, de estar anuente con lo comunicado mediante este acto administrativo, podrá cancelar la obligación tributaria señalada realizando el pago correspondiente mediante depósito en la cuenta número **001-242476-2** del Banco de Costa Rica a nombre del Ministerio de Hacienda Tesorería Nacional, cédula jurídica 2-100-042005, con número de cuenta **IBAN CR63015201001024247624** (cédula jurídica 2-100-04200535) o en su defecto mediante entero a favor de gobierno. El comprobante de pago deberá indicar el nombre del Auxiliar de la Función Pública Aduanera que realiza el pago, así como el **número de expediente DN-893-2018**. Igualmente deberá remitir una copia del comprobante de pago a esta Dirección en forma personal, o bien vía correo electrónico a la dirección: dirfiscaliza@hacienda.go.cr. **CUARTO:** Informar al interesado que, contra la presente resolución, procede **únicamente el recurso de apelación para ante el Tribunal Aduanero Nacional**, en aplicación de los artículos 624 RECAUCA y Transitorio I del CAUCA IV, dicho recurso será potestativo y deberá ser interpuesto ante la ante la Dirección de Fiscalización de la Dirección General de Aduanas, sita Calle Blancos, instalaciones de la Aduana Central, para lo cual se concede el plazo de **diez días hábiles** contados a partir de la notificación de la presente resolución. Sin otro particular y con fundamento en el artículo 8 del Decreto N° 25270-H, el suscrito firma el presente documento en su condición de Director General de Aduanas. Es todo.



Tipo de documento: Acto Final Procedimiento Sancionatorio Aduanero	Nivel de clasificación: 3
Código / Número de oficio: MH-DGA-RES-1030-2026	Versión: 1
Proceso al que pertenece: Gestión Normativa, Dirección General de Aduanas	

NOTIFÍQUESE: Al auxiliar de la Función Pública de cita.

Adrián Pérez Edwards
Director General de Aduanas

Aprobado por: Floribel Chaves Arce Directora a.i. Dirección de Fiscalización	Revisado por: Catalina Cerdas Araya Abogada. Dirección de Fiscalización	Elaborado por: Elizabeth Tatiana Carmona Quirós Abogada. Dirección de Fiscalización

C/c Consecutivo Expediente DN-0893-2018