MH-DGA-RES-1067-2025

DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS. SAN JOSÉ, A LAS TRECE HORAS CON CINCO MINUTOS DEL DÍA DIECIOCHO DE JULIO DEL DOS MIL VEINTICINCO.

Esta Autoridad Aduanera dicta **acto final** del Procedimiento Administrativo Sancionatorio contra el Agente Aduanero **HANS SPESNY ÁLVAREZ**, cédula de identidad 105670785, por la comisión de **tres infracciones tributarias aduaneras** tipificadas en el artículo **242** de la Ley General de Aduanas (LGA), derivadas de la nacionalización de las mercancías amparadas bajo los Documentos Únicos Aduaneros números **001-2013-076213** de fecha 11/11/2013, **001-2014-006020** de fecha 28/01/2014 y **001-2014-018460** de fecha 21/03/2014, todos de la Aduana Central y tramitados por el agente aduanero de cita.

RESULTANDO

I. Que mediante resolución **RES-DN-921-2019** de fecha 01 de noviembre del 2019, la Dirección General de Aduanas dicta acto de inicio del procedimiento sancionatorio dirigido contra el agente aduanero **HANS SPESNY ÁLVAREZ**, cédula de identidad 105670785, tendiente a la investigación de la presunta comisión de **tres infracciones tributarias aduaneras** tipificadas en el artículo **242** de la Ley General de Aduanas (LGA), derivada de la nacionalización de las mercancías amparadas a los DUAs **001-2013-076213** de fecha 11/11/2013, **001-2014-006020** de fecha 28/01/2014 y **001-2014-018460** de fecha 21/03/2014. (Folios 68-96)

II. Que mediante escrito presentado el día 21 de setiembre del 2021, el señor **HANS SPESNY ÁLVAREZ** en su condición de agente de aduanas, presenta sus argumentos de descargo contra el acto de apertura RES-DN-921-2019. (Folios 98-104)

III. Que se han respetado los procedimientos de ley.

CONSIDERANDO

I. Competencia y Régimen Legal Aplicable: Se tramita el presente procedimiento administrativo sancionatorio de conformidad con los artículos 6, 7, 9 y 16 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA lll), 1, 6 inciso c), 22, 23, 24, 24 bis, 28, 29, 30, 33, 36, 58, 59, 62, 86, 102, 230 siguientes y concordantes, 234 y 242 de la Ley General de Aduanas, 533 a 535 del Reglamento a la Ley General de Aduanas.

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

III. Sobre la competencia en el transcurso del tiempo: La facultad de la autoridad aduanera para sancionar las infracciones administrativas y tributarias aduaneras prescribe en seis años, de conformidad con lo señalado en el artículo 231 de la Ley General de Aduanas.

IV. Objeto de la Litis: Determinar si el auxiliar de la función pública aduanera Agente Aduanero **HANS SPESNY ÁLVAREZ**, incurrió en la comisión de tres infracciones tributarias aduaneras tipificadas en el artículo 242 LGA, al tramitar los DUA´s números **001-2013-076213** de fecha 11/11/2013, **001-2014-006020** de fecha 28/01/2014 y **001-2014-018460** de fecha 21/03/2014 todos de la Aduana Central, por cuanto transmitió:

a) Con errores las mercancías "Premezclas Vitamínicas (Premix ROVIFARÍN 45 FF y Premezcla Antiox 2" y "Premezclas Vitamínicas (Premix Jacks 2645)" importadas respectivamente mediante las líneas **1 y 2** del DUA **001-2013-076213** de fecha 11/11/2013 en la posición arancelaria 2936.90.90.90, siendo lo correcto en la posición arancelaria 2106.90.99.90, causando un perjuicio fiscal respectivamente por el monto de **¢41.862,26** (cuarenta y un mil ochocientos sesenta y dos colones con 26/100), y **¢2.247.495,20** (dos millones doscientos cuarenta y siete mil cuatrocientos noventa y cinco colones con 20/100) de acuerdo con el siguiente desglose, por lo cual se constituye en acreedor de una multa de dos veces los tributos dejados de percibir:

Cuadro 1

DUA	Línea de DUA	Partida declarada	Impuestos Declarados en ₡	Partida determinada	Impuestos Determinados en ₡	Adeudo Tributario en ₡
001-2013-076213	1	2936.90.90.90	37.390,25	2106.90.99.90	79.252,51	41.862,26
001-2013-076213	2	2936.90.90.90	2.007.402,48	2106.90.99.90	4.254.897,68	2.247.495,20
Total Adeudo						**2.289.357,46**

(Folios 43-51 del expediente DN-437-2017)

b) Con errores las mercancías Premix Jacks 2645 importadas mediante la línea **1** del DUA **001-2014-006020** de fecha 28/01/2014 en la posición arancelaria 2936.90.90.90, siendo lo correcto en la posición arancelaria 2106.90.99.90, causando un perjuicio fiscal por el monto de **¢2.729.834,02**

(dos millones setecientos veintinueve mil ochocientos treinta y cuatro colones con 02/100) de acuerdo con el siguiente desglose, por lo cual se constituye en acreedor de una multa de dos veces los tributos dejados de percibir:

Cuadro 2

DUA	Línea de DUA	Partida declarada	Impuestos Declarados en ₡	Partida determinada	Impuestos Determinados en ₡	Adeudo Tributario en ₡
001-2014-006020	1	2936.90.90.90	2.438.214,58	2106.90.99.90	5.168.048,60	2.729.834,02
TOTAL ADEUDO						2.729.834,02

(Folios 43-51 del expediente DN-437-2017)

c) Con errores las mercancías "Premezclas Vitamínicas (Premix Jacks 2645)" y "Premezclas Vitamínicas (Premix ROVIFARÍN 45 FF y Premezcla Antiox 2" importadas respectivamente mediante las líneas **1 y 2** del DUA **001-2014-018460** de fecha 21/03/2014 en la posición arancelaria 2936.90.90.90, siendo lo correcto en la posición arancelaria 2106.90.99.90, causando un perjuicio fiscal respectivamente por el monto de **¢2.858.858,57** (dos millones ochocientos cincuenta y ocho mil ochocientos cincuenta y ocho colones con 57/100), y **¢45.557,25** (cuarenta y cinco mil quinientos cincuenta y siete colones con 25/100), por declarar respectivamente las mercancías "Premezclas Vitamínicas (Premix Jacks 2645 en la fracción arancelaria 2936.90.90.90 y "Premezclas Vitamínicas (Premix ROVIFARÍN 45 FF y Premezcla Antiox 2." en la fracción arancelaria 2936.90.90.90 de acuerdo con el siguiente desglose, por lo cual se constituye en acreedor de una multa de dos veces los tributos dejados de percibir:

Cuadro 3

DUA	Línea de DUA	Partida declarada	Impuestos Declarados en ₡	Partida determinada	Impuestos Determinados en ₡	Adeudo Tributario en ₡
001-2014-018460	1	2936.90.90.90	2.553.455,85	2106.90.99.90	5.412.314,42	2.858.858,57
001-2014-018460	2	2936.90.90.90	40.690,52	2106.90.99.90	86.247,77	45.557,25
Total Adeudo						2.904.415,82

(Folios 43-51 del expediente DN-437-2017)

V. Sobre las nulidades:

Por ser de previo y especial conocimiento se avoca esta Autoridad Aduanera al conocimiento de las nulidades alegadas, revisando la actuación administrativa con el objeto de determinar si los actos se han emitido en forma válida y eficaz,

para lo cual el análisis se efectuará sobre los aspectos esenciales que la parte ha considerado como violatorios del ordenamiento jurídico aduanero, las cuales de seguido se analizan:

- SOBRE EL SUJETO ACTIVO DE LA INFRACCIÓN TIPIFICADA EN EL NUMERAL 242:

"(...)

> Aquí un punto central de la discusión. La Aduana empieza por decirnos que entiende por sujeto activo indicando que puede ser cualquier persona y propiamente el agente aduanero y acto seguido "no existe duda de que agente aduanero" es el responsable. SIN MAYOR ANÁLISIS DE LO Q ESTABLECE EL ARTÍCULO 242 de la Ley General de Aduanas.
>
> Los cierto es que consubstancial con la conducta es QUIEN puede cometer la infracción. En la legislación aduanera y a partir de los cardinales 235 a 241 se establece con perfección al sujeto activo bajo la redacción de "sea o no auxiliar de la función pública", "el agente aduanero", "el auxiliar de la función pública", "el transportista", "el depositario aduanero". Sin embargo, los redactores de la reforma a este ordinal (242), bajo la ley 9069 de 28 de setiembre de 2012, olvidaron determinar al SUJETO ACTIVO, con lo cual tenemos que el efecto jurídico es la inaplicación de tal numeral 242, al NO definir o considerar QUIEN ES EL SUJETO ACTIVO. Obviamente estamos ante un defecto esencial de la norma y bajo los auspicios de las condiciones constitucio les que debe contener una conducta infraccional, no es posible ni siquiera SUPONER O INTERPRETAR QUIEN PUEDE SER EL SUJETO ACTIVO DE LA INFRACCIÓN. Esa Administración Tributaria puede revisar la doctrina y la jurisprudencia relevante y admitirá el vicio de tal norma y la prohibición de INTERPRETAR EL ARTÍCULO POR PARTE DEL OPERADOR DEL DERECHO.
>
> En definitiva SOLO LA LECTURA DEL CARDINAL 242 para saber que el texto no nos dice si el infractor es el agente aduanero, el importador, quien es en los casos de otros regímenes sin intervención del agente aduanero, de tal suerte que NO PUYEDE LA ADUANA ATRIBUIRSE LA POTESTAD DE DECIDIR QUIEN ES

EL SUJETO ACTIVO cuando una norma de naturaleza PUNITIVA no lo dice expresamente.

Así las cosas, la norma deviene inconstitucional y así se hace la eserva agregando q e mas adelante veremos que no solo el agente aduanero participa de la gestión ante aduanas.

En esencia, señala el interesado que el **numeral 242** no dice si el infractor es el **"agente aduanero"** o el **"importador"**, por lo tanto, no puede la aduana atribuirse la potestad de decidir quien es el **SUJETO ACTIVO** cuando la norma no lo dice.

Sobre el particular, es imprescindible realizar un análisis del tipo infraccional, para lo cual debe determinarse, no sólo la conducta constitutiva de la infracción regulada en la norma en cuestión que se considera contraria a derecho, sino también es necesario clarificar quién es el sujeto infractor, es decir, el sujeto activo de la infracción.

Así, 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 deberá responder por tal incumplimiento en el eventual caso que la Administración estime que debe abrir un procedimiento tendiente a imponer una sanción, haciendo la subsunción de la actuación en el tipo normativo de la infracción (artículo 242 de la Ley General de Aduanas), de la cual con toda claridad se extrae, que debe iniciarse un procedimiento sancionatorio contra cualquier persona que adecue su conducta a lo establecido por la norma, y en el caso de marras, es el agente de aduanas, quien tiene la condición de Auxiliar de la Función Pública Aduanera, y autor de dicha infracción, ya que su conducta se adecúa al tipo sancionatorio.

Así la cosas, tenemos que, para la aplicación de la norma citada corresponde verificar cuáles son los presupuestos básicos para su aplicación y parte de una acción realizada que se relaciona con una obligación exigida por la normativa y para lo cual se deben cumplir con cuatro condiciones, a saber:

1) *Que infrinja el régimen jurídico aduanero.*
2) *Que cause perjuicio mayor de $500.*
3) *Que no sea delito.*
4) *Que no esté sancionada con suspensión del auxiliar de la función pública aduanera.*

Para el primer supuesto ***"acción que infringe el régimen jurídico aduanero"***, es preciso resaltar que las conductas que se le atribuyen como reprochables al agente aduanero están debidamente tipificadas al encontrarse plenamente descritas en el artículo 242 de la Ley General de Aduanas, toda vez que, fue el agente de aduanas quien declaró con errores en la clasificación arancelaria las mercancías amparadas a las líneas 001 y 002 de los DUAs números 001-2013-076213 de fecha 11/11/2013; línea 001 del DUA N° 001-2014-006020 de fecha 28/01/2014 y líneas 001 y 002 del DUA N° 001-2014-018460 de fecha 21/03/2014, estableciéndose por ello diferencias entre la obligación tributaria aduanera declarada y la determinada por esta Administración en relación con los DUA´s de marras, procediendo en consecuencia esta Administración a realizar los ajustes pertinentes, con una incidencia en los impuestos dejados de percibir que ascendieron a la suma de ₡7.923.607,30 (siete millones novecientos veintitrés mil seiscientos siete colones con 30/100).

Para el segundo supuesto ***"acción que cause perjuicio fiscal mayor a quinientos pesos centroamericanos"***, es menester resaltar que no cabe duda que, la diferencia en el monto de impuestos que se derivó por la errónea clasificación arancelaria en relación con las mercancías amparadas a los DUA´s números 001-2013-076213 de fecha 11/11/2013, 001-2014-006020 de fecha 28/01/2014 y 001-2014-018460 de fecha 21/03/2014, tramitados por el agente aduanero de cita, es mayor a los quinientos pesos centroamericanos en cada caso tal como se detalla a continuación; adeudo tributario ya reparado mediante el trámite de Regularización de acuerdo con Acta de Regularización número 041-2017 de fecha 31 de mayo de 2017.

El perjuicio económico se causa, en el momento mismo en que el agente aduanero consignó en forma errónea la clasificación arancelaria de las mercancías amparadas a las referidas líneas en los DUA´s objeto del presente procedimiento, lo cual provocó la modificación de la obligación tributaria en los citados DUA´s, cancelando en consecuencia un monto menor al que correspondía. Lo que sucedió en forma posterior, sea el pago del monto dejado de percibir, fue consecuencia de la acción fiscalizadora, sin embargo, el agente ya había consumado sus anomalías. Además, los adeudos tributarios aduaneros reconocidos y pagados a favor del Fisco, ello no impide que la Autoridad Aduanera dentro del plazo establecido en el artículo 231 de la Ley General de Aduanas, y procediendo conforme al debido proceso administrativo, pueda iniciar procedimiento administrativo sancionatorio contra el agente aduanero persona natural de cita.

Otra de las condiciones que la norma establece es que ***"la acción no sea constitutiva de delito",*** sobre el particular no consta en el expediente ningún elemento del cual pueda presumir que se está ante un posible delito, en virtud de lo cual se estime que el asunto deba ser trasladado a la sede penal, como

autoridades competentes para la valoración respectiva de conformidad con lo prescrito por el numeral 229 de la Ley de marras.

El cuarto y último supuesto establece que ***"no esté sancionada con suspensión del auxiliar de la función pública aduanera"***, al efecto se procede a 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 adecue 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.

Aunado a lo supra señalado, la normativa es clara sobre la responsabilidad del agente aduanero, en ese sentido, tenemos que la LGA regula la figura del agente aduanero en el Título III, concerniente a los Auxiliares de la Función Pública Aduanera, en cuyo Capítulo I, estatuye una serie de disposiciones generales que rigen para todos los auxiliares, y en el Capítulo II en forma específica prescribe una serie de disposiciones para el Agente Aduanero, iniciando con el artículo 33, el cual lo define de la siguiente forma:

> *"Artículo 33.—**Concepto.** El agente aduanero es el profesional auxiliar de la función pública aduanera autorizado por el Ministerio de **Hacienda para actuar, en su carácter de persona natural,** con las condiciones y los requisitos establecidos en el Código Aduanero Uniforme Centroamericano y en esta Ley, en la presentación habitual de servicios a terceros, en los trámites, los regímenes y las operaciones aduaneras.*
>
> *El agente aduanero rendirá la **declaración aduanera bajo fe de juramento** y, en consecuencia, los datos consignados en las declaraciones aduaneras que formule de acuerdo con esta Ley, incluidos los relacionados con el cálculo aritmético de los gravámenes que guarden conformidad con los antecedentes que legalmente le sirven de base, podrán tenerse como ciertos por parte de la aduana, sin perjuicio de las verificaciones y los controles que deberá practicar la autoridad aduanera dentro de sus potestades de control y fiscalización.*
>
> *El agente aduanero será el **representante legal de su mandante para las actuaciones y notificaciones del despacho aduanero y los actos que se deriven de él.** En ese carácter**, será el responsable civil ante su mandante por las lesiones patrimoniales** que surjan como consecuencia del cumplimiento de su mandato."* (El resaltado no es del original)

De la norma transcrita interesa destacar que por la importancia que reviste su función para el interés público, se prescribió un deber del agente aduanero de colaboración y especial sujeción frente a la Autoridad Aduanera, (según se profundizará al analizar el fondo del asunto) del cual se deriva que debe resguardar el cumplimento de los regímenes, procedimientos y obligaciones aduaneras en que intervenga, velando por que los mismos se realicen de

conformidad con la normativa aplicable; y es por ello, entre otras razones, que en nuestra legislación, desde la entrada en vigencia del Protocolo de Modificación al Código Aduanero Uniforme Centroamericano, mejor conocido como CAUCA II, aprobado mediante Ley Nº 7485 y de la Ley General de Aduanas N° 7557, cuya vigencia de ambos instrumentos jurídicos se dio a partir del 1 de julio de 1996, se autoriza para actuar, en su carácter de persona natural, con las condiciones que la normativa que rige la materia prescribe al efecto, en la prestación habitual de servicios a terceros, en los trámites, los regímenes y las operaciones aduaneras, tanto es así que al aprobar el Segundo Protocolo de Modificación al Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA III), Ley Nº 8360, en forma expresa nuestro país estableció una reserva cuyo contenido implica que en Costa Rica no se pueden autorizar agentes aduaneros personas jurídicas, habiendo quedado la redacción de la siguiente forma:

> *"**Artículo 16.—Agente aduanero.** El agente aduanero es el Auxiliar autorizado para actuar habitualmente, en nombre de terceros en los trámites, regímenes y operaciones aduaneras, en su carácter de persona natural, con las condiciones y requisitos establecidos en este Código, Reglamento y la legislación nacional.*
>
> *También podrán ser autorizadas como Agentes Aduaneros las personas jurídicas, siempre que esté establecido en la legislación nacional.*
>
> *La intervención del agente aduanero en los trámites, regímenes y operaciones aduaneras, será regulada por la legislación nacional de cada país signatario.*

De manera que, como auxiliares de la función pública, deberán cumplir con las obligaciones y responsabilidades establecidas que la citada ley impone para el agente aduanero persona física, conforme al Título III, Capítulos I y II de la misma, incluyendo las regulaciones relativas a la rendición de garantía.

Dentro de esa misma línea en el numeral 110 del Reglamento a la LGA se dispone una exclusividad de la representación, esto es, el *"agente aduanero, persona física, debidamente autorizado por el Ministerio, ejercerá la correduría aduanera en forma independiente, o representado a un solo agente aduanero, persona jurídica."*

En consecuencia, en nuestro ordenamiento jurídico, la responsabilidad está claramente delimitada para el agente aduanero, estipulándose en el artículo 86 de la LGA, que efectúa la declaración aduanera 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."*** (El resaltado no es del original)

De ahí que el **agente aduanero persona física, tiene la responsabilidad de la correcta descripción de la mercancía**, suministrando la información y datos necesarios legalmente requeridos, incluyendo entre otros, la clase tributaria de la mercancía, clasificación arancelaria y el valor de la mercancía, ya que en tal condición, como asesor 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 el agente aduanero en razón de la naturaleza de la mercancía, tiene duda sobre su información, con el objeto de declararlas correctamente, puede a través de las actuaciones previas contenidas en la LGA, realizar el examen previo (artículo 84, ver también 78 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano CAUCA III y 49 del Reglamento al Código Aduanero Uniforme Centroamericano RECAUCA y 251 del Reglamento a la Ley General de Aduanas) 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. (Art. 85 de la LGA y 255 de su Reglamento, en adelante RLGA).

En virtud de lo anterior, es clara la responsabilidad del agente aduanero de declarar correctamente la descripción de la mercancía, suministrando la información y datos necesarios legalmente requeridos, y como bien se indicó supra, 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.

Así las cosas, para el caso concreto, no cabe duda el **sujeto activo**, de las infracciones corresponde al señor **Hans Spesny Álvarez**, ya que cuenta con la

condición de auxiliar de la función pública aduanera, en la modalidad de agente aduanero. En virtud de lo anterior, se tienen por rechazados los argumentos esgrimidos por la parte.

- SOBRE LA NULIDAD PROCESAL Y LAS PARTES DE PROCEDIMIENTO:

Con sustento en el artículo 223 de la LGAP, presento violación del precepto procesal según la cual la Administración debe llamar a TODAS las partes involucradas.

En efecto, la Aduana Santamaría parte, sin base legal, que el agente aduanero es el ÚNICO RESPONSABLE Y CONSECUENTEMENTE ÚNICO SUJETO QUE PUEDE IMPORSELE UNA SANCIÓN, extremo que no es correcto.

Dice el artículo 36 de la ley aduanera:

> **"Artículo 36.-Solidaridad.** Ante el Fisco, el agente aduanero será solidariamente responsable con el declarante, por el pago de las obligaciones tributarias aduaneras derivadas de los trámites, los regímenes o las operaciones en que intervenga, así como por el pago de las diferencias, os intereses, **las multas**, los recargos y los ajustes correspondientes.

Si conocemos el término jurídico de "solidaridad" entendemos que existe un obligado ncipal, y un sujeto que por virtud de asume la respon abilidad de pago aunque sobre éste no pesa la Obligación Tributaria Aduanera. En aduanas entendemos que el SUJETO PASIVO ES EL CONSIGNATARIO (ver artículo 54 de la ley aduanera) y en una relación de solidaridad el agente aduanero.

No vemos la diferencia entre un procedimiento determi ativo en los cuales las aduanas y la Dirección General de Aduanas llaman al consignatario (IMPORTADOR O DECLARANTE) conjuntamente con el agente aduanero, este último en calidad de responsable solidario; de un procedimiento sancionador donde deben, igualmente, ser llamados el declarante y el agente aduanero.

Esta tesis se refuerza si vemos que el artículo 39 del mismo cuerpo, le da el derecho al agente aduanero de COBRAR POR LA VIA EJECUTIVA a a su cliente no solo los impuestos sino también LAS MULTAS.

Dice la norma:

> " ´culo 39. **brogación.** El agente aduanero que realice el pago de tributos, intereses, **multas** y demás recargos por cuenta de su mandante, se subrogará ente a él por las sumas pagadas. Para este efecto, la certificación expedida conforme al artículo 70 de la p nte Ley, tendrá carácter de título ejecutivo.
> *(Así reformado por artículo 1° de la ley N° 8373 de 18 de agosto de 2003)*
> (el resaltado es nuestro)

Quiere decir que en definitiva el responsable de impuestos, intereses, MULTAS y otros recargos son a pagar por el declarante (CONSIGNATARIO, IMPORTADOR, DECLARANTE), de tal forma que DEBE SER LLAMADO AL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO NCIONADOR, lo que no ocurre en el presenta caso, por lo que se viola un elemento fundamental del PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO, lo que ge era nulidad procesal así lificado por el artículo 223 de la LGAP.

Por consiguiente, no lleva razón la aduana al aplicar la Teoría del Delito, concretamente en punto al sujeto activo y determinar que soy el responsable, ya que deja por fuera ot persona (física o juríd que deb ser presentado a estrados, el cual puede parte de los hechos que propician una posible infracción lo que llamaríamos "hechos de terceros" y permitiría la eximente de responsabilidad a favor del agente aduanero, máxime si consideramos que es el IMPORTADOR en la figura de su representa el que ENTREGA LA DOCUMENTACIÓN QUE SERVIRÁ DE ANTECEDENTES para ser consignados en el DUA (vid artículo 33 de la LGA)

Asimismo, el suscrito se basó en el estudio de los antecedentes de revisiones de estas mismas mercancías dando como consecuencia la determinación de la partida declarada, y sobre esto pueden traerse a expediente TODAS LAS IMPORTACIONES DE ESTE PRODUCTO PREVIOS A LOS DUAS objeto de este procedimiento, NO HABIENDO COMUNICACIÓN OFICIAL EN OTRO SENTIDO, de tal forma que debe rechazarse la insinuación de una actuación negligente de mi parte.

Señala el interesado que al igual que en el procedimiento determinativo de cobro de la obligación tributaria, donde fueron llamados a proceso, tanto el importador como el agente aduanero, de esa misma manera pretende el interesado, deberían ser llamados al procedimiento sancionatorio, el agente y el mismo importador.

Sobre el particular, no comparte esta Autoridad Aduanera lo señalado por la parte interesada, toda vez que, al procedimiento sancionatorio evidentemente no podría ser llamado el importador, porque, en **materia sancionatoria** la responsabilidad de los agentes aduaneros es personalísima, de manera que, tal y como se indicó en el apartado anterior, es clara la normativa que regula la responsabilidad del agente aduanero, de lo cual interesa destacar que el agente aduanero persona física, tiene la responsabilidad de la correcta descripción de la mercancía, suministrando la información y datos necesarios legalmente requeridos, incluyendo entre otros, la clase tributaria de la mercancía, clasificación arancelaria y el valor de la mercancía, ya que en tal condición, como asesor 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 el agente aduanero en razón de la naturaleza de la mercancía, tiene duda sobre su información, con el objeto de declararlas correctamente, puede a través de las actuaciones previas contenidas en la LGA, realizar el examen previo (artículo 84, ver también 78 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano CAUCA III y 49 del Reglamento al Código Aduanero Uniforme Centroamericano RECAUCA y 251 del Reglamento a la Ley General de Aduanas) 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. (Art. 85 de la LGA y 255 de su Reglamento, en adelante RLGA).

En virtud de lo anterior, el agente aduanero es el responsable de declarar correctamente la descripción de la mercancía, suministrando la información y datos necesarios legalmente requeridos, y como bien se indicó supra, 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.

Por lo tanto, a diferencia del **procedimiento determinativo de cobro de la obligación tributaria** aduanera, donde si son llamados al procedimiento tanto el importador como el agente, al importador en su condición de obligado principal y al auxiliar en su condición de responsable solidario.

Partimos entonces, del hecho que la obligación tributaria aduanera, es un vínculo jurídico de carácter personal, que surge entre el Estado y el sujeto pasivo, en cuanto ocurre el hecho generador previsto por la ley, es decir, en tanto se realiza el presupuesto establecido en la ley para tipificar el tributo y que es precisamente lo que da origen o nacimiento a aquella obligación, que está constituida por los tributos exigibles en la importación y exportación de mercancías (artículos 26 del CAUCA III, 53 y 55 de la LGA y 11 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios).

En ese sentido, el sujeto pasivo de dicha obligación, es decir, el obligado a su cumplimiento, es el contribuyente, o quien resulte responsable del pago, en razón de las obligaciones que le impone la ley, en otras palabras, sujeto pasivo no es sólo quien realiza directamente el hecho imponible (contribuyente) sino también otras personas a quienes la ley denomina “responsables”, aún cuando sean ajenos al hecho imponible, es decir, son responsables u obligados por deuda ajena (ver artículos 21 del RECAUCA, 54 de la LGA y 15, 17, 20 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios).

En este último supuesto comentado, –como responsable en virtud de la ley–, ubica nuestra legislación al agente aduanero, a quien hace solidariamente responsable

junto a su mandante, por el pago del adeudo tributario, sus intereses, multas y demás recargos correspondientes que surjan o se deriven de las operaciones aduaneras en que intervengan (artículos 17 del CAUCA III, 21 del RECAUCA, 36 de la LGA), resulta de ello, indubitable en nuestro régimen jurídico aduanero, la responsabilidad solidaria del agente aduanero.

En consecuencia, puede la Administración Aduanera, cuando determine la existencia de sumas pendientes de cancelar, elegir si dirige su acción cobratoria contra el consignatario o consignante de las mercancías (según se trate de importaciones o exportaciones), o bien, contra el agente aduanero que en su carácter de representante legal de su mandante, actuó en el despacho aduanero de las mercancías.

Así, el agente aduanero no sólo es representante legal del importador durante el despacho y los actos que derivan de él, sino que también es responsable solidario con éste por el pago del adeudo tributario, debiendo reiterarse lo ya indicado, en el sentido de que la representación que debe seguir ejerciendo el agente respecto de su cliente, lo es en razón de lo dispuesto por el legislador, de ahí que no pueda el agente aduanero voluntariamente abstraerse de su régimen de responsabilidad que le implica la solidaridad del adeudo que se genere, y limitarse únicamente a obtener los beneficios patrimoniales que la actividad de correduría aduanera le pueda generar, sin perjuicio de las demás responsabilidades que genere su actuación, toda vez que en razón de que se trata de una actividad en la que subyace el interés público, existe un contenido mínimo regulado por el legislador que debe cumplir quien voluntariamente decide dedicarse al ejercicio de este tipo de actividad de coadyuvancia con el Servicio Nacional de Aduanas.

En efecto, la responsabilidad solidaria que se atribuye en forma genérica al agente, se deriva de la representación legal que ejerce respecto del importador – consignatario de las mercancías. Así, constituye la consecuencia económica derivada de la representación, el vínculo establecido en virtud del mandato. Al respecto, dispone el artículo 17 del CAUCA III (en igual sentido ver el artículo 36 de la LGA) que *"el agente aduanero será solidariamente responsable con el declarante ante el fisco, por el pago de las obligaciones tributarias aduaneras derivadas de los trámites, los regímenes o las operaciones en que intervengan y por el pago de las diferencias, los intereses, las multas, los recargos y los ajustes correspondientes".*

VI. Análisis del caso:

En cumplimiento al Plan Anual de Fiscalización de la Dirección General de Aduanas 2017, y al envío de correspondencia del Departamento del Laboratorio Aduanero y Estudios Especiales (Laboratorio Aduanero), mediante análisis 2954/2015 de fecha de emisión 20 de enero de 2016 con relación al perfil IMTDRPLRIA-016-08 y así como la aplicación del artículo 62 del Reglamento a

la Ley General de Aduanas y análisis 2704 de fecha 27 de diciembre de 2016 y de acuerdo con las competencias que le otorga el régimen jurídico aduanero, la Dirección de Fiscalización llevó a cabo estudio el cual comprendió la verificación posterior entre otros de los tres (3) DUA´s objeto del presente procedimiento y que se detallan a continuación, tramitados en la Aduana Central (001) a nombre del importador **ALIMENTOS JACKS DE CENTROAMERICA S.A.**, cédula jurídica 3-101-00873902 **por parte del agente aduanero de repetida cita**; por aplicación directa del análisis 2704 y en aplicación de la figura de conexidad por tratarse de productos plenamente identificables en el comercio, por ser mercancías de la misma naturaleza, con las mismas características, proveedor, referencia y descripción en factura. Así como el cumplimiento de los deberes materiales y formales estipulados en la Ley General de Aduanas y su Reglamento:

Cuadro 4
DUA´s objeto del procedimiento

DUA	Fecha	Línea	Análisis
001-2013-076213	11/11/2013	1	2704/2016
001-2013-076213	11/11/2013	2	Conexidad 2954/2015
001-2014-006020	28/01/2014	1	Conexidad 2954/2015
001-2014-018460	21/03/2014	1	Conexidad 2954/2015
001-2014-018460	21/03/2014	2	2704/2016

En relación con el citado estudio la Dirección de Fiscalización mediante el informe final número DF-FE-RP-INF-017-2017 de fecha 31 de mayo de 2017, determinó en relación con la línea 002 del DUA 001-2013-076213 de fecha 11/11/2013, la línea 001 del DUA 001-2014-006020 de fecha 28/01/2014, y la línea 001 del DUA 001-2014-018460 de fecha 21/03/2014, incorrecta clasificación arancelaria por declarar las mercancías denominadas "Premezclas Vitamínicas (Premix Jacks 2645)" en la fracción arancelaria 2936.90.90.90, según epígrafe como "Provitaminas y Vitaminas, Naturales o reproducidas por Síntesis dosificados.... - Los demás: incluidos los concentrados naturales; - - Otros: - - - Los Demás; tasadas con un 1% de Ley 6946 y 13% Impuesto General sobre las Ventas. (Folio 107)

No obstante en relación con ello, para los DUA´s: 001-2013-076213 en su línea 002, 001-2014-006020 en su línea 001 y 001-2014-018460 en la línea 001, mediante la aplicación de la figura de conexidad con el análisis 2954-2015 (folios 19 a 22) se determinó incorrecta clasificación arancelaria, debido a que se trata de mercancías de la misma naturaleza y compartiendo los siguientes elementos: importador **Alimentos Jacks de Centroamerica S.A.**, proveedor **DSM Nutritional Products México, S.A. de CV,** e igual descripción **Premix Jacks 2645, MXEP272999,** (folios 27, 44, 53, 64, 76 y 85). Figura de la cual se ha manifestado el Tribunal Aduanero Nacional entre otras en las sentencias **47-2006, 105-2006, 152-2008 y 257-2015**.

Siendo lo correcto para las líneas de los DUA´s citadas anteriormente la clasificación arancelaria a diez dígitos 2106.90.99.90, por tratarse la mercancía *de "Preparación Alimenticia no expresada, ni comprendida en otra parte; del Tipo Premezcla de Vitaminas Minerales, con aditivos para la Industria Alimentaria",* según criterio de la Dirección Fiscalización con base a las conclusiones emitidas en el Análisis de Laboratorio Aduanero N° 2954 de fecha 07/10/2015, (folios 19, 20 y 21). Tasados con 14% de DAI y 1% de Ley 6946 y 13% de Impuesto de Ventas. (Folios 9)

Por su parte, para las mercancías que se detallan a continuación el Departamento de Fiscalización Externa solicitó a los representantes legales del Importador, mediante oficio DF-FE-RP-266-2016 del 03 de octubre 2016 (folios 92 y 93), poner a disposición la ficha técnica y muestra de los productos "Premix ROVIFARÍN 45 FF DSM y Premezcla Antiox 2.", mismas que fueron entregadas mediante nota sin número de fecha 07 de octubre de 2016 firmada por el representante legal de la empresa y recibida en la Dirección de Fiscalización el día 10 de octubre de 2016 con número de gestión 1259. Dichas fichas técnicas y muestras del producto Premix Rovifarin 45 FF y Premezcla Antiox 2.0, fueron enviadas al Laboratorio Aduanero, mediante oficio DF-FE-RP-346-2016 de fecha 08 de noviembre de 2017. El Laboratorio Aduanero da respuesta y envía los análisis 2704/2705/2016 de los productos "Premix ROVIFARÍN 45 FF y Premezcla Antiox 2" respectivamente. (Folios 95 al 103)

Se determina así que existe incorrecta clasificación arancelaria para los DUA´s 001-2013-076213 en la línea 001 y 001-2015-018460 en su línea 002, por declarar las mercancías "Premezclas Vitamínicas (Premix ROVIFARÍN 45 FF y Premezcla Antiox 2)", en la fracción arancelaria 2936.90.90.90, según epígrafe como "Provitaminas y Vitaminas, Naturales o reproducidas por Síntesis dosificados.... - Los demás: incluidos los concentrados naturales; - - Otros: - - - Los Demás; tasadas con un 1% de Ley 6946 y 13% Impuesto General sobre las Ventas. (Folios 26, 54, 65, 74 y 75)

Siendo lo correcto para las citadas líneas en la clasificación arancelaria a diez dígitos 2106.90.99.90, por tratarse la mercancía *de "Preparación Alimenticia no expresada, ni comprendida en otra parte; del Tipo Premezcla de Vitaminas Minerales, con aditivos para la Industria Alimentaria",* según el criterio de esta Dirección y con base a las conclusiones emitidas en los Análisis de Laboratorio Aduanero N° 2704 y 2705 de fecha 27/12/2016 (folios 101,102 y 103). Tasados con 14% de DAI y 1% de Ley 6946 y 13% de Impuesto de Ventas. (Folio 9)

En conclusión se determinó que la clasificación arancelaria declarada para las mercancías Premix Jack´s 2645, Premix Rovifarin 45 FF DSM y Premezcla Antiox 2, es incorrecta ya que los productos fueron clasificados como Provitaminas y Vitaminas Naturales o reproducidas por Síntesis dosificados. De

acuerdo a los resultados de Laboratorio el producto Premix Jacks 2645, corresponde a una preparación alimenticia no expresada ni comprendida en otra parte; del tipo premezcla de Vitaminas, Minerales, *con Aditivos, para uso en la Industria Alimentaria*, el producto (Premix Rovifarin 45FF), corresponde a una preparación para la Industria alimentaria del tipo premezcla vitamínico mineral, utilizada en el enriquecimiento de productos de consumo humano a base de mezcla de Vitaminas y Minerales principalmente con Maltodextrina y sales inorgánicas como vehículo, el producto (Premezcla Antiox 2.0) corresponde a una Preparación para la Industria alimentaria del tipo premezcla vitamínico mineral, utilizada en el enriquecimiento de productos de consumo humano a base de mezcla de Vitaminas y Minerales principalmente, en una base de Carbohidratos, todos del inciso arancelario 2106.90.99.90. Cabe indicar que las mercancías reclasificadas no se ajustan a las Nota Legales del Capítulo 29,1 a), 1f) y 1 h):

1 a). Los compuestos orgánicos de constitución química definida presentados aisladamente, aunque contengan impurezas;

1.f). Los productos de los apartados a), b), c), d), o e) anteriores, con adición de un estabilizante (incluido un antiaglomerante) indispensable para su conservación o transporte;

1.h). Los productos siguientes, normalizados, para la producción de colorantes azoicos; sales de diazonio, copulantes utilizados para estas sales y aminas diazotables y sus sales.

Base Legal, aplicación de la Regla General 1 y 6 V enmienda, del Sistema Arancelario Centroamericano (SAC).

JUSTIFICACIÓN LEGAL:

Incumplimiento: Artículo 86 párrafo 3 Ley General de Aduanas al brindar de forma incorrecta la información del artículo 314 inciso C) Reglamento a la Ley General de Aduanas.

Reglas Generales para la Interpretación del Sistema Arancelario Centroamericano (S.A.C) 1 y 6 que a la letra dice:

> *REGLA 1. "Los títulos de las Secciones, de los Capítulos o de los Subcapítulos solo tienen un valor indicativo, ya que la clasificación está determinada legalmente por los textos de las partidas y de las Notas de Sección o de Capítulo y, si no son contrarias a los textos de dichas partidas y Notas, de acuerdo con las Reglas siguiente:"*

REGLA 6. "La clasificación de mercancías en las subpartidas de una misma partida está determinada legalmente por los textos de estas subpartidas y de las notas de subpartida así como, mutatis mutandis, por las Reglas anteriores, bien entendido que solo pueden compararse subpartidas del mismo nivel. A efectos de esta regla, también se aplican las Notas de Sección y de Capítulo, salvo disposición en contrario".

1 a). Los compuestos orgánicos de constitución química definida presentados aisladamente, aunque contengan impurezas;

1.f). Los productos de los apartados a), b), c), d), o e) anteriores, con adición de un estabilizante (incluido un antiaglomerante) indispensable para su conservación o transporte;

1.h). Los productos siguientes, normalizados, para la producción de colorantes azoicos; sales de diazonio, copulantes utilizados para estas sales y aminas diazotables y sus sales.

Conexidad según Sentencia del Tribunal Aduanero Nacional N° 257-2015.

"estableciendo la relación (conexidad) al estimar que se refiere a la misma descripción de la mercancía en los DUAS, en las facturas comerciales, BL, coincidiendo todos los datos con la mercancía de los DUAS y sobre las que se extrajeron muestra para su respectivo análisis de laboratorio, el Tribunal se ha referido en abundante jurisprudencia sobre el tema, entre otras sentencias, para lo de interés, la posición de este Colegiado sobre la conexidad se refleja en el siguiente extracto de la Sentencia 490-2005."

Conexidad según Sentencia del Tribunal Aduanero Nacional N°. 152-2008:

"...Nótese, que si bien la muestra analizada no corresponde al despacho de la mercancía, resulta oportuno indicar que por tratarse de productos plenamente identificables en el comercio, ..., es que se permite establecer la conexidad con la mercancía nacionalizada la cual tiene las mismas características y presentación que el producto analizado por el órgano competente (Laboratorio Aduanero), resultando válida la prueba aportada, en donde el análisis practicado es el que en definitiva determina sobre la verdadera composición del producto nacionalizado..."

Conexidad según Sentencia del Tribunal Aduanero Nacional N°. 105-2006:

> *"Resulta claro que en el presente caso, la muestra tomada y analizada, puede no ser de la importación objeto de las presentes diligencias. Sin embargo, tal situación no vicia en nada las presentes actuaciones, toda vez que según desarrollaremos en detalle posteriormente en el apartado en que se analiza "la naturaleza de las mercancías", por tratarse de un producto identificable y reconocido según las características y referencias indicadas en las facturas comerciales, tramitadas por la misma Agencia de Aduanas, resulta totalmente posible establecer la conexidad entre las muestras analizadas y los productos desalmacenados y, en consecuencia poder adicionalmente aplicar el resultado del análisis del Laboratorio Aduanero al presente caso (corroborar con la descripción declarada y contenida en los documentos adjuntos), toda vez que del estudio de la documentación en expediente, es suficiente para determinar sobre las características y naturaleza de la mercancía que se discute".*

Por tanto, de la verificación efectuada se determinó que los DUA´s objeto del presente procedimiento, presentaban mercancía arancelariamente clasificada de manera incorrecta, producto de lo cual se generó un adeudo fiscal que ascendió a la suma de **₡7.923.607,30** (siete millones novecientos veintitrés mil seiscientos siete colones con 30/100), así como el incumplimiento con los deberes formales estipulados en la Ley General de Aduanas y su Reglamento.

Producto de las incorrectas clasificaciones arancelarias en los DUA´s de estudio, se tiene que el agente aduanero declarante señor Hans Spesny Álvarez, incumplió con lo establecido en los artículos 33, 35 inciso a), y 86 párrafo 3 y 4 de la Ley General de Aduanas; así como del artículo 314 incisos c) y e) del Reglamento a dicha Ley.

Lo anterior, por cuanto el agente aduanero es un profesional en la materia aduanera, que debe representar a su mandante de forma diligente y en apego al régimen jurídico aduanero, así como tomando en cuenta que rinde la declaración aduanera bajo fe de juramento; por lo que éste debe suministrar información veraz sobre los diferentes elementos a declarar, situación que no se manifestó en este caso, tal y como ha quedado evidenciado en el presente estudio.

No obstante, tal como se indicó supra, de acuerdo con la propuesta de regularización mediante Acta número 041-2017, se procedió por parte del órgano fiscalizador a presentarle los resultados del estudio realizado a los sujetos pasivos, por lo cual el importador procedió a cancelar los impuestos dejados de percibir por el Fisco y el monto correspondiente a los intereses a la fecha de cancelación. (Folios 134-138 y 144-145)

Que según correo electrónico de fecha 21 de junio de 2017, la funcionaria de la Tesorería Nacional del Ministerio de Hacienda Meribeth Arguedas Muñoz, confirma el ingreso de los fondos recibidos mediante depósito a favor del Fisco. (Folios 146 a 149)

En virtud de lo anterior, es que corresponde determinar la comisión de tres infracciones tributarias aduaneras supra comentadas y tipificadas en el artículo 242 de la Ley General de Aduanas.

VII. Análisis del tipo infraccional y principios aplicables: De los hechos expuestos anteriormente se desprende la comisión de incumplimientos por parte del auxiliar de la función pública señor Hans Spesny Álvarez; por lo que de inmediato procede esta Dirección a realizar un análisis de la normativa aplicada al caso que nos ocupa. Ello con el objeto de verificar si las conductas descritas podrían constituirse 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, en razón de su condición debe cumplir con las obligaciones establecidas como coadyuvantes de la Administración aduanera, por lo que deben ser conocedores de la normativa aplicable establecida a nivel de Ley, y desarrollada en las demás disposiciones de la normativa aduanera.

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

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

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

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

Bajo esa tesitura, el concepto del agente aduanero se encuentra en el numeral 16 del CAUCA III, que lo define como un auxiliar de la función pública aduanera autorizado para actuar habitualmente, en nombre de terceros en los trámites, regímenes y operaciones aduaneras, en su carácter de persona natural, con las condiciones establecidas en ese Código, su Reglamento y la legislación nacional. El artículo 20 del RECAUCA reitera, entre las obligaciones específicas, el desempeño personal de sus funciones, salvo las excepciones de ley.

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

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

> *"En ese sentido, es preciso iniciar cualquier análisis con la delimitación de la naturaleza propia que la legislación le ha dado a los agentes aduaneros puesto que la actividad que realizan, trasciende del simple ejercicio del comercio, dado que laboran al amparo del régimen establecido en la Ley General de Aduanas y lo hacen dentro de un régimen especial de derechos y obligaciones que los define como "auxiliares de la función pública aduanera". En ese sentido, el artículo 33 de la Ley General de Aduanas establece que el agente aduanero es el profesional auxiliar de la función*

pública aduanera, autorizado por el Ministerio de Hacienda para actuar, en su carácter de persona natural, con las condiciones y requisitos establecidos en el Código Aduanero Uniforme Centroamericano y esa ley, en la prestación habitual de servicios a terceros en los trámites, regímenes y las operaciones aduaneras. ...Debe indicarse que dentro de esta categoría de "auxiliar de la función pública aduanera", se puede ubicar a las agencias aduanales como personas jurídicas quienes, como ***tales, deben cumplir con las mismas obligaciones y responsabilidades establecidas para el auxiliar de la función pública aduanera y con el régimen jurídico impuesto por esa normativa para el agente aduanero persona física.*** *Partiendo de lo anterior se tiene que, por la importancia de la labor que realizan esos auxiliares como coadyuvantes de los órganos de la Administración Pública en la gestión pública aduanera, el* ***Estado ha debido regular el ámbito de sus competencias y para ello se ha hecho indispensable someterlos al cumplimiento de una serie de obligaciones y requisitos cuyo control y fiscalización descansa en la autoridad aduanera, siendo la Dirección General de Aduanas el órgano superior jerárquico nacional en materia aduanera".*** *(Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia RES: 2002-00843 de las 15:53 del 30 de enero de 2002) (El resaltado no es del original)*

Dentro de ese orden de ideas, tal y como lo ha señalado la Sala Constitucional los agentes aduaneros están sujetos de manera directa a los deberes y obligaciones que les impone la ley en virtud de su carácter de munera púbblica, 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 14, 15 y 16 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA III), artículos 19 y 20 del Reglamento al Código Aduanero Uniforme Centroamericano (RECAUCA), artículos 30, 31, 32, 35 a 39 de la Ley General de Aduanas y artículos 110 a 117 del Reglamento a la Ley General de Aduanas.

Se advierte la especial importancia que para el Fisco tiene la participación de este auxiliar de la función pública en el procedimiento, al punto de que partiendo del principio de buena fe y responsabilidad de sus actuaciones le ha delegado parte

de la gestión aduanera, de forma tal que el agente se ha convertido en su coadyuvante o cogestor. Paralelamente a ello, el agente ha asumido un régimen de responsabilidad no sólo frente a su cliente sino también ante el Fisco, por el ejercicio de su representación legal.

El agente aduanero en razón de su condición de auxiliar de la función pública posee especiales connotaciones jurídicas, las cuales conllevan el cumplimiento de una serie de obligaciones y deberes especificados tanto mediante normas expresas, como en las estipulaciones particulares de la resolución mediante la cual se autoriza su condición de auxiliar de la función pública y su funcionamiento y así lo establece el artículo 86 de la Ley General de Aduanas, de previa cita.

Bajo este marco regulatorio y en virtud de que los DUA´s de la Aduana Central objeto del presente procedimiento, fueron suscritos por el auxiliar de la función pública persona física contra quien se tramita el presente procedimiento, quien incumplió con sus obligaciones al haber tramitado dichos DUA´s con errores, al declarar las mercancías amparadas a las líneas 1 y 2 del DUA 001-2013-076213, línea 1 del DUA 001-2014-006020 y líneas 1 y 2 del DUA 001-2014-018460 en la fracción arancelaria 2936.90.90.90, como "Provitaminas y Vitaminas, Naturales o Reproducidas por Síntesis... Afectos al 1% Ley 6946 y 13% de Impuesto General sobre las Ventas, siendo lo correcto para las líneas de los DUA´s citados anteriormente el inciso arancelario 2106.90.99.90, por tratarse las mercancías de "Preparación Alimenticia no expresada, ni comprendida en otra parte; del Tipo premezcla de Vitaminas Minerales, con aditivos para la Industria Alimentaria", según criterio de la Dirección de Fiscalización con base a las conclusiones emitidas en los Análisis de Laboratorio Aduanero N° 2954 de fecha 07/10/2015 y N° 2704 17/11/2016 y aplicando la figura de conexidad, por compartir los siguientes elementos: misma aduana, mismo importador, mismo exportador, misma descripción en la factura comercial, etcétera. Ya que la mercancía trata de una "Preparación de la Industria Alimentaria del Tipo Premezcla Vitaminico Mineral Utilizada en el enriquecimiento de Productos de Consumo Humano a base de Mezcla de Vitaminas y Minerales". Tasadas con 14% DAI, 1% de Ley 6946 y 13% de Impuesto de Ventas.(Folios 9, 19, 20, 101, 102 y 103), causando un perjuicio mayor a quinientos pesos centroamericanos en cada caso, por lo cual se generaron en los DUA´s de marras diferencias en la obligación tributaria aduanera y por ende una vulneración al régimen jurídico aduanero. Dichas diferencias se encuentran en firme, por efecto de su reconocimiento y pago por parte del sujeto pasivo de la obligación.

El auxiliar de marras, incumplió sus obligaciones de acuerdo con los supuestos fácticos contemplados en el artículo 242 de la Ley General de Aduanas aplicado en la especie, que indica:

"Artículo 242.-Infracción tributaria aduanera

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

Ahora bien siendo el objeto de la presente litis la aplicación de sanciones contra el agente de aduanas Hans Spesny Álvarez, por haber cometido tres infracciones tributarias aduaneras, de conformidad con el numeral 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 artículo 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.

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 infracciones cometidas por el auxiliar de la función pública aduanera.

VIII. Análisis de Tipicidad:

El principio de tipicidad es un derivado del principio de legalidad consagrado en el numeral 11 de la Constitución Política y de la Ley General de la Administración Pública, lo mismo que en materia aduanera en el artículo 108 del CAUCA, intrínsecamente relacionado con el principio de seguridad jurídica.

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

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

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

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

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

a) Tipicidad objetiva:

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

Así la noción del elemento objetivo de la tipicidad, se caracteriza por un conjunto de principios de naturaleza normativa dirigidos a establecer cuándo un resultado causado por el comportamiento de un sujeto puede objetivamente atribuírsele.

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

- Sujeto Activo:

Para el caso concreto, el sujeto activo, es la persona con capacidad y posibilidad de cometer las infracciones de cita y de acuerdo a lo estipulado en el artículo sometido a análisis, no debe tener una condición especial previamente determinada por el legislador, es decir, no requiere necesariamente ser agente aduanero u otro auxiliar de la función pública, sino que cualquier persona que adecúe su conducta a lo establecido por la norma, es susceptible de convertirse en sujeto activo de esta infracción. Por consiguiente, no existe duda que el señor Hans Spesny Álvarez, cuenta con la condición de auxiliar de la función pública aduanera, en la modalidad de agente aduanero, fue el que incurrió en la comisión de las infracciones citadas, por lo que no existe conflicto o controversia alguna, en cuanto a la determinación de dicho elemento del tipo.

- Descripción de la Conducta–Verbo Activo:

El Tribunal Aduanero Nacional (Sentencia N° 401–2015), ha establecido que para la aplicación de la norma citada corresponde verificar cuáles son los presupuestos básicos para su aplicación. De principio es una norma que contiene varias conductas como ocurre en la mayoría del articulado de la ley aduanera. Parte de una acción realizada que se relaciona con una obligación exigida por la normativa y para lo cual se deben cumplir con cuatro condiciones, a saber:

1) Que infrinja el régimen jurídico aduanero.
2) Que cause perjuicio mayor de $500.
3) Que no sea delito.
4) Que no esté sancionada con suspensión del auxiliar de la función pública aduanera.

Para el primer supuesto ***"acción que infringe el régimen jurídico aduanero"***, es preciso resaltar que las conductas que se le atribuyen como reprochables al agente aduanero están debidamente tipificadas al encontrarse plenamente descritas en el artículo 242 de la Ley General de Aduanas, toda vez que para los DUA´s de la Aduana Central objeto del procedimiento de marras y que se describen en el Considerando IV precedente, el agente de aduanas encausado declaró con errores en la clasificación arancelaria las mercancías amparadas a las líneas 001 y 002 del DUA N° 001-2013-076213 de fecha 11/11/2013; línea

001 del DUA N° 001-2014-006020 de fecha 28/01/2014 y líneas 001 y 002 del DUA N° 001-2014-018460 de fecha 21/03/2014, estableciéndose por ello diferencias entre la obligación tributaria aduanera declarada y la determinada por esta Administración en relación con los DUA´s de marras, procediendo en consecuencia esta Administración a realizar los ajustes pertinentes, con una incidencia en los impuestos dejados de percibir que ascendieron a la suma de **₡7.923.607,30** (siete millones novecientos veintitrés mil seiscientos siete colones con 30/100), como se detalla a continuación:

Cuadro 5
Determinación de los impuestos dejados de percibir en los tres (3) DUA´s tramitados por el Agente de Aduanas Hans Spesny Álvarez

DUA	Fecha	Línea	Análisis	Adeudo determinado en ₡
001-2013-076213	11/11/2013	1	2704/2016	41.862,26
001-2013-076213	11/11/2013	2	Conexidad 2954/2015	2.247.495,20
001-2014-006020	28/01/2014	1	Conexidad 2954/2015	2.729.834,02
001-2014-018460	21/03/2014	1	Conexidad 2954/2015	2.858.858,57
001-2014-018460	21/03/2014	2	2704/2016	45.557,25
Total del adeudo determinado				₡7.923.607,30

Para el segundo supuesto ***"acción que cause perjuicio fiscal mayor a quinientos pesos centroamericanos"***, es menester resaltar que no cabe duda de que la diferencia en el monto de impuestos que se derivó por la errónea clasificación arancelaria en relación con las mercancías amparadas a las 05 líneas descritas para los DUA´s números 001-2013-076213 de fecha 11/11/2013, 001-2014-006020 de fecha 28/01/2014 y 001-2014-018460 de fecha 21/03/2014 todos de la Aduana Central, tramitados por el agente aduanero de cita, es mayor a los quinientos pesos centroamericanos en cada caso tal como se detalla a continuación; adeudo tributario ya reparado mediante el trámite de Regularización de acuerdo con Acta de Regularización número 041-2017 de fecha 31 de mayo de 2017. (Folios 134 a 138)

Cuadro 6

DUA	Fecha	Líneas del DUA	Tipo de cambio ₡	Impuestos Declarados	Impuestos Determinados	Adeudo Tributario	Tributos dejados de percibir en pesos centroamericanos
001-2013-076213	11/11/2013	1 y 2	₡506.20	₡2.044.792,73	₡4.334.150,19	₡2.289.357,46	**$4.522,63**
001-2014-006020	28/01/2014	1	₡512.36	₡2.438.214,58	₡5.168.048,60	₡2.729.834,02	**$5.327,96**
001-2014-018460	21/03/2014	1 y 2	₡550.88	₡2.594.146,37	₡5.498.562,19	₡2.904.415,82	**$5.272,32**

El perjuicio económico se causa, en el momento mismo en que el agente aduanero consignó en forma errónea la clasificación arancelaria de las mercancías amparadas a las referidas líneas en los DUA´s objeto del presente procedimiento, lo cual provocó la modificación de la obligación tributaria en los citados DUA´s, cancelando en consecuencia un monto menor al que correspondía. Lo que sucedió en forma posterior, sea el pago del monto dejado de percibir, fue consecuencia de la acción fiscalizadora, sin embargo, el agente ya había consumado sus anomalías. Además, los adeudos tributarios aduaneros reconocidos y pagados a favor del Fisco, ello no impide que la Autoridad Aduanera dentro del plazo establecido en el artículo 231 de la Ley General de Aduanas, y procediendo conforme al debido proceso administrativo, pueda iniciar procedimiento administrativo sancionatorio contra el agente aduanero persona natural de cita.

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

El cuarto supuesto establece que ***"no esté sancionada con suspensión del auxiliar de la función pública aduanera"***, al efecto se procede a 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 adecue 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.

En consecuencia, le es aplicable a los hechos descritos la sanción establecida en el artículo 242 de la Ley General de Aduanas que comprende una multa de dos veces los tributos dejados de percibir, como se desglosa a continuación:

Cuadro 7

DUA	Impuestos Declarados ₡	Impuestos Determinados ₡	Impuestos dejados de Percibir ₡	Multa (dos veces los Tributos dejados de percibir)
001-2013-076213	₡2.044.792,73	₡4.334.150,19	₡2.289.357,46	**¢4.578.714,92**
001-2014-006020	₡2.438.214,58	₡5.168.048,60	₡2.729.834,02	**¢5.459.668,04**
001-2014-018460	₡2.594.146,37	₡5.498.562,19	₡2.904.415,82	**¢5.808.831,64**
Totales			₡7.923.607,30	**¢15.847.214,60**

Se genera así, una multa por las infracciones tributarias aduaneras por el monto de **¢15.847.214,60** (quince millones ochocientos cuarenta y siete mil doscientos catorce colones con 60/100).

Sobre la rebaja de la sanción de multa (Artículo 233 Ley General de Aduanas):

Atendiendo a la promoción del pago voluntario realizado por parte del sujeto pasivo de la obligación tributaria en el trámite de regularización y atendiendo en definitiva a lo dispuesto por el artículo 233 de la Ley General de Aduanas inciso b), procede esta Dirección a aplicar la respectiva rebaja de multa, misma que procede (...) "*cuando el infractor repare su incumplimiento después de la actuación de la autoridad aduanera, pero antes de la notificación del acto de apertura del procedimiento determinativo de ajuste de la obligación tributaria, la sanción se reducirá en un cincuenta por ciento (50%). (...)*"

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

- El infractor reparó su incumplimiento el día 20 de junio de 2017. (Folios 144-145)
- La reparación se da después de la actuación de la autoridad aduanera, ocurrida el día 31 de mayo de 2017. (Folios 134 a 138)
- La reparación se da antes de la notificación de un acto de apertura de procedimiento determinativo.

En virtud de lo anterior, corresponde a esta Dirección la aplicación de la normativa de cita como se desglosa a continuación:

Cuadro 8

DUA	Impuestos Declarados ₡	Impuestos Determinados ₡	Impuestos dejados de Percibir ₡	Multa (dos veces los Tributos dejados de percibir)	Multa con rebaja del 50% según el artículo 233 inciso b) LGA
001-2013-076213	₡2.044.792,73	₡4.334.150,19	₡2.289.357,46	¢4.578.714,92	**¢2.289.357,46**
001-2014-006020	₡2.438.214,58	₡5.168.048,60	₡2.729.834,02	¢5.459.668,04	**¢2.729.834,02**
001-2014-018460	₡2.594.146,37	₡5.498.562,19	₡2.904.415,82	¢5.808.831,64	**¢2.904.415,82**
			Total	¢15.847.214,60	**¢7.923.607,30**

En íntegra aplicación de la normativa pertinente, la suma final por concepto de las sanciones de multa producto de la declaración errónea de la clasificación arancelaria de las mercancías amparadas a las líneas de los DUA's de la Aduana Central objeto del presente procedimiento y tramitados por el agente aduanero

Hans Spesny Álvarez, es la suma de **¢7.923.607,30** (siete millones novecientos veintitrés mil seiscientos siete colones con 30/100).

b) Tipicidad Subjetiva:

Los tipos legales contienen elementos subjetivos en tanto están referidos al motivo y al fin de la conducta descrita, siendo estas características y actividades que dependen del fuero interno del sujeto que se investiga y son tomados en cuenta para describir el tipo legal de la conducta, siendo preciso por ello, su debida demostración a fin de determinar la existencia de dolo o culpa en la acción desplegada por el sujeto.

Debido a que el acto de inicio de un procedimiento administrativo sancionatorio como el que nos ocupa, constituye un acto preparatorio, el cual tiene como fin realizar una debida intimación e imputación de los cargos que se le atribuyen al Auxiliar en grado de presunción, para el cabal ejercicio de su derecho de defensa, siendo que de dar por demostrado en esta etapa la existencia ineludible de dolo o culpa en el accionar del Auxiliar, significa una vulneración del principio de inocencia y un menoscabo al derecho de defensa del Auxiliar y en general al debido proceso, esta Dirección General considera lo siguiente:

Las acciones infractoras resultan claramente subsumibles en los supuestos contenidos en la norma 242, siendo evidente la participación del Auxiliar sobre la elaboración de las declaraciones aduaneras de estudio, al estar consignado el nombre del mismo en el detalle de los DUA´s que constan en autos a folios 23 a 60 del expediente principal, lo que hace constar el uso de la clave de acceso del Auxiliar investigado para realizar el trámite de nacionalización de las mercancías amparadas a esos DUA´s.

No obstante, según lo determinó la Dirección de Fiscalización para los tres (3) DUA´s de marras, se detectó una incorrecta clasificación arancelaria de las mercancías, al declarar el señor Spesny Álvarez las mercancías amparadas a las líneas 1 y 2 del DUA 001-2013-076213, línea 1 del DUA 001-2014-006020, líneas 1 y 2 del DUA 001-2014-018460 en la fracción arancelaria 2936.90.90.90 como *"Provitaminas y Vitaminas, Naturales o Reproducidas por Síntesis..."*. Afectos al 1% Ley 6946 y 13% de Impuesto General sobre las Ventas, siendo lo correcto en el inciso arancelario 2106.90.99.90 por tratarse las mercancías de *"Preparaciones Alimenticias no expresadas, ni comprendidas en otra parte; del Tipo premezcla de Vitaminas Minerales, con aditivos para la Industria Alimentaria"*.

Nótese entonces, que al observar que los errores cometidos por el Auxiliar generaron la modificación de la obligación tributaria aduanera determinándose un adeudo a favor del fisco en cada caso; por lo cual considera esta Dirección General

existió una falta al deber de cuidado, lo cual constituye la ejecución de acciones culposas por parte del Auxiliar.

De acuerdo con la doctrina, la culpa, se entiende como "la falta a un deber objetivo de cuidado que causa directamente un resultado dañoso previsible y evitable...", pudiendo darse por las siguientes formas:

1) **Imprudencia:** Afrontar un riesgo de manera innecesaria pudiendo evitarse. (Hacer de más).

2) **Negligencia:** Implica una falta de actividad que produce un 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 la norma esta sea vulnerada implicando "imprudencia"; o se desconozcan los reglamentos, debiendo conocerse por obligación, implicando "Negligencia".

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

Es por lo anterior, que de ser comprobada la responsabilidad del Auxiliar sobre tales hechos, no considera esta Dirección General que existan elementos suficientes para calificar los mismos como generados a causa de una acción dolosa o intencional por parte del Auxiliar para declarar incorrectamente las mercancías, y procurar así la consecuente afectación al Fisco, aparentando más la existencia de un acto culposo por negligencia, como se indicó supra.

IX. Análisis de antijuridicidad:

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

formal, y la afectación o puesta en peligro del bien jurídico tutelado, o antijuridicidad material:

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

La antijuridicidad constituye la sustancia del delito. El delito es por esencia un acto contrario al derecho (nullum crimen sine iniuria). Por esa causa se puede afirmar que la adecuación típica constituye un indicio de antijuridicidad, que supone el enjuiciamiento de una acción, a la luz de lo que disponen las reglas que integran el ordenamiento.

> *"Si el orden jurídico permite una conducta, esto significa que tal conducta no es contraria al mismo (antijurídica) sino conforme a él. Por ende, para que una conducta típica sea delito, requiere también ser antijurídica."* [1]

La antijuridicidad cumple como función dogmática la determinación o especificación de los comportamientos que el ordenamiento jurídico considera como lesivos de los bienes jurídicos tutelados. Es un elemento formal, que se concreta en la oposición entre la norma y el hecho y se manifiesta en la vulneración de una norma establecida por el Estado y perteneciente al ordenamiento jurídico.

Con el calificativo de antijuridicidad formal se designa la oposición o contradicción entre la conducta y el ordenamiento jurídico, en tanto con el calificativo de antijuridicidad material se determina la ofensa o lesión al bien jurídico protegido.

La antijuridicidad formal observa la existencia de causales que justifiquen la acción u omisión que se le endilga al Auxiliar de la Función Pública Aduanera, circunstancias que serán valoradas en el momento procesal oportuno, por lo que en el presente acto se analizará únicamente lo relativo a la antijuridicidad material.

a) <u>Antijuridicidad material:</u>

Es un delimitador de la potestad sancionatoria administrativa, que debe ser considerado previo a la imputación de un hecho al administrado, es si se dio la

[1] Eugenio Zaffaroni, Tratado de Derecho Penal, Tomo III. Página 29, Buenos Aires Argentina, P. 181

lesión o vulneración de un bien jurídico tutelado por el ordenamiento, en razón de las actuaciones del sujeto accionado.

Al respecto, nos encontramos con que el bien jurídico protegido por el tipo infraccional del artículo 242 de la Ley General de Aduanas aplicado en la especie, es el patrimonio de la Hacienda Pública, siendo además, como lo señala el Tribunal Constitucional, que se reconoce la existencia de un bien jurídico mediato, que es el representado por el cumplimiento de los deberes formales que repercuten sobre las facultades de control que ostenta la Autoridad Aduanera, puesto que el Agente de Aduanas cumplió incorrectamente con la auto declaración, lo cual resulta ser única y exclusiva responsabilidad del agente aduanero.

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

De esta forma en el caso fáctico que nos ocupa por la acción oportuna de la Administración, se percata de los errores cometidos al momento de declarar por parte del encausado las mercancías amparadas a las líneas 001 y 002 del DUA N° 001–2013–076213 de fecha 11/11/2013; línea 001 del DUA N° 001–2014–006020 de fecha 28/01/2014 y líneas 001 y 002 del DUA N° 001–2014–018460 de fecha 21/03/2014 con errores en la clasificación arancelaria, por lo cual mediante Audiencia de Regularización, se logró recuperar la diferencia de impuestos adeudada, porque en efecto se cubrió la totalidad del adeudo tributario determinado por la Administración; de lo contrario el Estado no hubiese podido en ese momento resarcirse del perjuicio causado, pues no se trata únicamente de dejar de pagar una obligación tributaria en el momento procesal oportuno, sino también del incumplimiento de obligaciones legales, siendo que el bien jurídico tutelado engloba, según los términos expuestos, la probidad, veracidad y lealtad en el cumplimiento de tales obligaciones.

Es decir, el perjuicio al patrimonio de la Hacienda Pública se habría consumado en el momento mismo en que el agente aduanero consignó en forma errónea la clasificación arancelaria para las supra citadas mercancías amparadas a las líneas correspondientes a los DUA´s objeto del procedimiento de marras, cancelando en consecuencia un monto menor al que correspondía por concepto de impuestos. Lo que sucedió en forma posterior, fue por la acción de la Administración donde demostró su capacidad práctica de detectar las irregularidades mediante el debido control aduanero.

Lo cierto es que el monto correcto fue establecido en virtud de la acción provisoria y precisa de la Autoridad Aduanera, por lo que existió lesión al bien jurídico inmediato lo mismo que al control aduanero.

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

En concordancia con lo antes expuesto, con el fin de investigar la comisión de las infracciones descritas, y en aras de garantizar los principios constitucionales del debido proceso y defensa de sus derechos, lo procedente es continuar el presente procedimiento sancionatorio de multa de conformidad con lo establecido en el artículo 242 de la Ley General de Aduanas.

b) Antijuridicidad formal:

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

De conformidad con lo anterior, el artículo 231 de la Ley General de Aduanas dispone:

"Artículo 231. —Aplicación de sanciones. (...) Serán eximentes de responsabilidad, los errores materiales o de hecho sin incidencia fiscal, la fuerza mayor y el caso fortuito, en aplicación de los principios de razonabilidad y proporcionalidad..."

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

1. Errores materiales o de hecho sin incidencia fiscal: Los errores materiales, constituyen errores manifiestos, ostensibles, indiscutibles, aquellos que se evidencian por sí solos, sin mayores razonamientos y que se exteriorizan por su simple contemplación. Constituyen una mera equivocación elemental como: errores mecanográficos, defectos en la composición tipográfica, entre otros.

En el presente asunto, se parte del incumplimiento y negligencia por parte del Auxiliar en su deber de suministrar la información y los datos necesarios para determinar la obligación tributaria aduanera de las mercancías nacionalizadas, estando obligado a ello en virtud de los deberes y responsabilidades que el ordenamiento jurídico les impone a los agentes aduaneros.

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

En relación con el presente caso, no se dan en la especie causas eximentes de responsabilidad, tal y como lo señala el Tribunal Aduanero Nacional en la sentencia número 287-2015 del 27 de agosto de 2015:

"(...) aquellas circunstancias que permiten que el recurrente no sea sancionado con la multa creada por la ley, sin perjuicio que el hecho constitutivo de la infracción tributaria aduanera se encuentre acreditado, por no existir alguna circunstancia eximente de responsabilidad de las contenidas en el artículo 231 de la LGA, que excluye la culpabilidad en caso de estar frente a errores materiales sin incidencia fiscal."

Lo anterior por cuanto los efectos de incorrecta declaración ya fueron amplia y claramente demostrados supra, dado que el agente aduanero pudo tomar las medidas necesarias para no efectuar una incorrecta declaración, sin que existan circunstancias o causas que eximan o eliminen su culpabilidad, tal y como ha quedado debidamente demostrado supra.

X. Sobre la eventual Culpabilidad:

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

Por tal razón, si bien en derecho penal, un aspecto de la culpabilidad corresponde al conocimiento por parte del imputado sobre la ilicitud de la acción cometida, tal aspecto no concierne a la materia que nos ocupa, en tanto el Agente Aduanero, es

un profesional Auxiliar de la Función Pública, que ha sido autorizado por el Ministerio de Hacienda para actuar, previa realización de un examen de competencia y demostración bajo fe de juramento que cuenta con experiencia mínima de dos años en materia aduanera. (Arts. 33 LGA y 104 al 109 RLGA).

Bajo dicha premisa, es claro que el Agente Aduanero tiene conocimiento suficiente de la materia que rige su función, estando de hecho en la obligación de conocer y aplicar estrictamente las disposiciones normativas aduaneras vigentes, sean emitidas por Ley, Reglamentos o disposición administrativa, no pudiendo por ende, alegar que el incumplimiento a los procedimientos y obligaciones se debe al desconocimiento de tales normas.

Al respecto nótese, que bajo dicha condición de Auxiliar la ley le impone una serie de obligaciones básicas como lo es el efectuar las operaciones aduaneras por los medios y procedimientos establecidos, de acuerdo al régimen aduanero que corresponda, así como realizar los actos en cumplimiento de las demás obligaciones que les fijan la Ley General de Aduanas, sus reglamentos y disposiciones que establezca la autoridad aduanera, debiendo asumir la responsabilidad por cualquier diferencia entre los datos transmitidos a la autoridad aduanera. (Artículo 30 incisos d, e, g y h LGA).

Aunado a ello, el artículo 35 LGA contempla obligaciones específicas para los Auxiliares en modalidad de Agente Aduanero, estableciendo que los mismos deberán actuar personalmente en las actividades propias de su función y representar a su mandante en forma diligente y con estricto apego al régimen jurídico aduanero.

Entonces, siendo demostrado en autos que el señor Hans Spesny Álvarez cuenta con la condición de Auxiliar de la Función Pública bajo la modalidad de Agente Aduanero y que su inscripción ante esta Dirección General se encuentra actualmente vigente, el mismo se encuentra compelido al conocimiento y observancia estricta en cada una de las intervenciones que realice ante el Servicio Nacional de Aduanas; de todo precepto legal, reglamentario o disposición administrativa que se emita sobre la materia.

En este mismo sentido, al ser de conocimiento del Agente Aduanero el régimen jurídico impuesto en la Ley General de Aduanas, también se encuentra a su disposición en dicha Ley el régimen sancionatorio aplicable ante cualquier eventual incumplimiento, siendo clara esa Ley sobre los supuestos de hecho que suponen una vulneración a dicho régimen, así como la sanción aplicable.

Se reitera, que el Agente Aduanero en su labor de coadyuvancia de la Administración Aduanera, ya debe tener el conocimiento previo tanto de las normas y procedimientos que debe aplicar en su gestión, como del régimen

sancionatorio al cual se puede ver expuesto en caso de incumplimiento, siendo que para esto, la Administración Aduanera posee una efectiva comunicación con los Auxiliares de la Función Pública, a fin de poner en su conocimiento cada una de las disposiciones que en materia de procedimientos se emiten, para un mejor manejo de esas operaciones y un mejor ejercicio del control aduanero.

En fin, que el Agente de Aduanas sabe previamente sobre las consecuencias de no realizar su gestión conforme a los procedimientos y de no tomar todas las previsiones necesarias para evitar suministrar información errónea al momento de la declaración de mercancías, pues como se indicó supra, es responsabilidad del Agente Aduanero la consignación correcta de la información requerida para determinar la obligación tributaria aduanera. (Art. 86 LGA).

Ahora bien, en lo que respecta a si el Auxiliar contaba con mecanismos para evitar la acciones efectuadas, se reitera, que de conformidad con lo dispuesto en los numerales 84 y 86 LGA, así como 251 RLGA, los Agentes o declarantes tienen la posibilidad de efectuar el examen previo de las mercancías, para asegurar que realizan una correcta declaración de estas y si bien, el efectuar dicho examen no es una obligación de esos Auxiliares, constituye un instrumento aprobado por la normativa aduanera para facilitar la declaración sin errores de las mercancías; mecanismo que al encontrarse en un cuerpo normativo vigente y de estricta aplicación, resulta de indudable conocimiento del Auxiliar.

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

El Tribunal Constitucional se refiere a los Auxiliares de la Función Pública bajo el título de "munera pubblica" y rescata la importancia de que esos Auxiliares realicen una gestión conforme a derecho al señalar como se indicó supra:

"(...) En el Derecho Administrativo se denomina "munera pubblica" al sujeto privado que ejerce, permanente o transitoriamente, funciones o competencias públicas cuando han sido previamente habilitados legal o contractualmente convirtiéndose en vicarios de la respectiva administración pública. El munera pubblica a diferencia del funcionario público actúa a nombre y por cuenta propia o de terceros y no de la Administración Pública que auxilia. La Ley General de Aduanas establece en su Título III que son munera pubblica o auxiliares de la función pública aduanera "...las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, que habitualmente efectúan operaciones de carácter aduanero, en nombre propio o en representación de terceros ante el Servicio Nacional de Aduanas". El munera

pubblico está sujeto a una relación de sujeción o subordinación especial por lo que tiene una serie de obligaciones y deberes que debe cumplir y observar a cabalidad. En este sentido, el numeral 30 de la Ley General de Aduanas le establece un elenco de obligaciones básicas, entre las que destacan, para el caso concreto, la de "d) Efectuar las operaciones aduaneras por los medios y procedimientos establecidos, de acuerdo con el régimen aduanero correspondiente" y h) Cumplir con las demás obligaciones que les fijan esta ley y sus reglamentos y con las disposiciones que establezca la autoridad aduanera mediante resolución administrativa o convenio. (...)." (Sentencia N°11926-2003 del 23/10/2003).

En consecuencia, le es aplicable a los hechos descritos la sanción establecida en el artículo 242 de la Ley General de Aduanas que comprende tres sanciones de multa de dos veces los tributos dejados de percibir.

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

POR TANTO

Con fundamento en las anotadas consideraciones, de hecho y de derecho, esta Dirección General resuelve. **PRIMERO:** Dictar **Acto Final** del Procedimiento Administrativo Sancionatorio contra el Auxiliar de la Función Pública Aduanera, Agente Aduanero **HANS SPESNY ÁLVAREZ**, cédula de identidad 105670785, quien tramitó la nacionalización de las mercancías en la fracción arancelaria 2936.90.90.90 como *"Provitaminas y Vitaminas, Naturales o Reproducidas por Síntesis..."*, Afectos al 1% Ley 6946 y 13% de Impuesto General sobre las Ventas, siendo lo correcto en el inciso arancelario 2106.90.99.90, tasadas con 14% DAI, 1% de Ley 6946 y 13% de Impuesto de Ventas, por tratarse las mercancías de

"Preparaciones Alimenticias no expresadas, ni comprendidas en otra parte; del Tipo premezcla de Vitaminas Minerales, con aditivos para la Industria Alimentaria", mediante las líneas 001 y 002 del DUA N° **001-2013-076213** de fecha 11/11/2013; línea 001 del DUA N° **001-2014-006020** de fecha 28/01/2014 y las líneas 001 y 002 del DUA N° **001-2014-018460** de fecha 21/03/2014, con diferencias entre los impuestos declarados-cancelados y los determinados en razón de una indebida clasificación arancelaria, vulnerando el régimen jurídico aduanero. **SEGUNDO:** Debido a lo anterior, se generó una vulneración al régimen jurídico aduanero causando un ajuste en la obligación tributaria por la suma total de **₡7.923.607,30** (siete millones novecientos veintitrés mil seiscientos siete colones con 30/100), de acuerdo con el siguiente desglose:

Determinación de los impuestos dejados de percibir en los tres (3) DUA's Tramitados por el Agente de Aduanas Hans Spesny Álvarez

DUA	Fecha	Línea	Análisis	Adeudo determinado en ₡
001-2013-076213	11/11/2013	1	2704/2016	41.862,26
001-2013-076213	11/11/2013	2	Conexidad 2954/2015	2.247.495,20
001-2014-006020	28/01/2014	1	Conexidad 2954/2015	2.729.834,02
001-2014-018460	21/03/2014	1	Conexidad 2954/2015	2.858.858,57
001-2014-018460	21/03/2014	2	2704/2016	45.557,25
Total Adeudo determinado				₡7.923.607,30

(Folio 106)

TERCERO: Informar al agente aduanero de marras que las multas equivalen al monto de **¢15.847.214,60 (quince millones ochocientos cuarenta y siete mil doscientos catorce colones con 60/100)**, por concepto de tres infracciones tributarias aduaneras tipificadas en el artículo 242 de la Ley General de Aduanas, no obstante, al haber reparado el infractor su incumplimiento mediante el trámite de Regularización, aplica el **50% de rebaja de acuerdo con el artículo 233 inciso b)** de la misma Ley y de conformidad con el siguiente desglose:

DUA	Impuestos Declarados ₡	Impuestos Determinados ₡	Impuestos dejados de Percibir ₡	Multa (dos veces los Tributos dejados de percibir)	Multa con rebaja del 50% según el artículo 233 inciso b) LGA
001-2013-076213	₡2.044.792,73	₡4.334.150,19	₡2.289.357,46	¢4.578.714,92	**¢2.289.357,46**
001-2014-006020	₡2.438.214,58	₡5.168.048,60	₡2.729.834,02	¢5.459.668,04	**¢2.729.834,02**
001-2014-018460	₡2.594.146,37	₡5.498.562,19	₡2.904.415,82	¢5.808.831,64	**¢2.904.415,82**
			Total	¢15.847.214,60	**¢7.923.607,30**

(Folios 105-113)

CUARTO: Informar al auxiliar de la función pública aduanera que la multa anteriormente indicada devengará intereses, los cuales se computarán a partir de los tres días siguientes a la firmeza del acto final del presente procedimiento, conforme lo establecido en el artículo 61 de la citada ley. **QUINTO:** Informar al auxiliar de la función pública aduanera, que de estar anuente con lo comunicado mediante este acto administrativo, deberá cancelar la multa señalada realizando el pago correspondiente mediante depósito en la cuenta número **001-242476-2** del Banco de Costa Rica a nombre del Ministerio de Hacienda Tesorería Nacional, cédula jurídica 2-100-042005, con número de cuenta IBAN CR63015201001024247624 (cédula jurídica 2-100-04200535) o en su defecto mediante entero a favor de gobierno. El comprobante de pago deberá indicar al menos el nombre del Auxiliar del Función Pública Aduanera que realiza el pago, así como el **número de expediente DN-437-2017**. Igualmente deberá remitir una copia del comprobante de pago a esta Dirección en forma personal, o bien vía correo electrónico a la dirección: dirfiscaliza@hacienda.go.cr **SEXTO:** Informar al interesado que contra la presente resolución **PROCEDE ÚNICAMENTE EL RECURSO DE APELACIÓN PARA ANTE EL TRIBUNAL ADUANERO NACIONAL**, en aplicación de los artículos 624 RECAUCA y Transitorio I del CAUCA IV, dicho recurso será potestativo y deberá ser interpuesto bien vía correo electrónico a la dirección electrónica dirfiscaliza@hacienda.go.cr, o bien, en forma personal ante la ante la Dirección de Fiscalización de la Dirección General de Aduanas, sita en Calle Blancos instalaciones de la Aduana Central, para lo cual se concede el plazo de **diez días hábiles** contados a partir de la notificación de la presente resolución. Es todo. **Notifíquese:** al auxiliar de la función pública aduanera **HANS SPESNY ÁLVAREZ**, cédula de identidad 105670785.

JUAN CARLOS GOMEZ SANCHEZ (FIRMA)
Firmado digitalmente por JUAN CARLOS GOMEZ SANCHEZ (FIRMA)
Fecha: 2025.07.21 09:39:33 -06'00'

Juan Carlos Gómez Sánchez
DIRECTOR GENERAL DE ADUANAS

MIGUEL ANGEL VEGA SEGURA (FIRMA) Firmado digitalmente por MIGUEL ANGEL VEGA SEGURA (FIRMA) Fecha: 2025.07.18 16:13:46 -06'00'	NAZICK MENDOZA SOLIS (FIRMA) PERSONA FISICA, CPF-01-0858-0354. Fecha declarada: 18/07/2025 01:48:20 PM Esta es una representación gráfica únicamente, verifique la validez de la firma.
Aprobado por: Miguel Vega Segura Director. Dirección de Fiscalización	Elaborado por: Nazick Mendoza Solís Abogada. Dirección de Fiscalización