

UNIVERSIDAD DE COSTA RICA  
SISTEMA DE ESTUDIOS DE POSGRADO

AUDITORÍA POSTERIOR AL DESPACHO DE LAS IMPORTACIONES, ANÁLISIS Y  
PROPUESTA DE UN PROCEDIMIENTO DE AUDITORÍA PARA APLICAR EN EL  
DEPARTAMENTO DE FISCALIZACIÓN EXTERNA DE LA DIRECCIÓN DE  
FISCALIZACIÓN, DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS.

Trabajo final de investigación aplicada sometido a la consideración de la Comisión del  
Programa de Posgrado en Administración Pública para optar al grado y título de Maestría  
Profesional en Administración Pública con énfasis en Administración Aduanera y  
Comercio Exterior

GONZÁLEZ FERNÁNDEZ DINA  
MATA QUESADA MARILYN

Ciudad Universitaria Rodrigo Facio, Costa Rica

2025

## **DEDICATORIA**

Dedicamos esta tesina a nuestras familias, por su amor incondicional, su apoyo constante y por enseñarnos el valor del esfuerzo y la perseverancia.

A los profesores, por compartir su conocimiento y a todas las personas, que han estado de una u otra manera apoyándonos para alcanzar esta meta.

Gracias a todos por ser parte de este camino.

## **AGRADECIMIENTO**

Queremos expresar nuestro agradecimiento a todas las personas que hicieron posible la realización de este trabajo, como lo han sido la directora y lectores de esta tesis.

“Quiero agradecer a Dios, a mi esposo e hijos y a mis padres, por su amor incondicional, comprensión y constante motivación. Gracias por creer en mí incluso en los momentos más difíciles.”

*Marilyn Mata Quesada*

“Agradezco primero a Dios, a mi madre, a mi novio, y a mi familia, por su apoyo, sus palabras de aliento y por hacer más llevadero el camino.”

*Dina González Fernández*

Este trabajo final de investigación aplicada fue aceptado por la Comisión del Programa de Posgrado en Administración Pública de la Universidad de Costa Rica, como requisito parcial para optar al grado y título de Maestría Profesional en Administración Pública con énfasis en Administración Aduanera y Comercio Internacional.

---

Dra. Jackeline García Fallas  
**Representante del Decano**  
**Sistema de Estudios de Posgrado**

---

MAF. Cindy Villalta Orozco  
**Profesora Guía**

---

M.Sc. Alejandro Cordero Barboza  
**Lector**

---

M.Sc. Georgianella Barboza González  
**Lectora**

---

Dr. Esteban Mora Martínez  
**Representante**  
**Programa de Posgrado en Administración Pública**

---

Dina González Fernández  
**Sustentante**

---

Marilyn Mata Quesada  
**Sustentante**

## TABLA DE CONTENIDO

DEDICATORIA.....	ii
AGRADECIMIENTO .....	iii
APROBACIÓN .....	iv
TABLA DE CONTENIDO .....	v
RESUMEN EN ESPAÑOL .....	vii
ABSTRACT .....	viii
LISTA DE ABREVIATURAS.....	x
INTRODUCCION .....	1
Relación del tema y la investigación con su contexto disciplinar y social .....	1
<b>Justificación</b> .....	2
Planteamiento del problema y objetivos.....	4
Pregunta de investigación .....	4
Objetivos.....	4
Objetivo general .....	4
Objetivos específicos.....	4
Marco metodológico.....	5
CAPÍTULO I. CONCEPTOS Y ENFOQUES TEÓRICOS RELACIONADOS AL DESPACHO DE IMPORTACIONES Y PROCEDIMIENTO DE LA AUDITORÍA POSTERIOR AL DESPACHO.....	7
Despacho de importación .....	7
Control aduanero.....	10
Control Posterior .....	11
Auditoría Posterior al Despacho.....	11

Proceso de la Auditoría Posterior al Despacho .....	14
CAPÍTULO II.....	18
ESTADO ACTUAL DEL PROCEDIMIENTO DE APLICACIÓN DE LA APD UTILIZADO EN LA DIRECCIÓN DE FISCALIZACIÓN .....	18
Cuestionario sobre la realidad del procedimiento en las APD .....	18
Procedimiento de APD vigente en la Dirección de Fiscalización.....	25
II. Inicio de la actuación fiscalizadora .....	29
III. Finalización de la actuación fiscalizadora .....	39
Buenas prácticas recomendadas por la OMC y la OMA para aplicar en la APD. .....	41
CAPÍTULO III.....	45
PROPUESTA DEL PROCEDIMIENTO PARA LA EJECUCIÓN DE LAS APD CON BASE EN LAS REFORMAS JURÍDICAS ADUANERAS. ....	45
I. Acciones previas al inicio de la actuación fiscalizadora .....	49
II. Inicio de la actuación fiscalizadora.....	52
III. Finalización de la actuación fiscalizadora .....	57
IV. Proceso de regularización .....	61
CONCLUSIONES .....	67
RECOMENDACIONES .....	69
Referencias Bibliográficas.....	70
Anexos .....	71
Anexo N°1: Cuestionario sobre la realidad del procedimiento en las Auditorías Posteriores al Despacho.....	72
Anexo N°2: Formulario para control de la ejecución de las APD.....	74

## RESUMEN EN ESPAÑOL

Este trabajo final de investigación aplicada tiene como objetivo proponer un procedimiento actualizado para la ejecución de Auditorías Posteriores al Despacho (APD) en la Dirección de Fiscalización de la Dirección General de Aduanas, específicamente en el Departamento de Fiscalización Externa, incorporando las reformas jurídicas recientes y las buenas prácticas internacionales recomendadas por la Organización Mundial de Aduanas, la Organización Mundial del Comercio y la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.

La Dirección de Fiscalización, cuenta actualmente con un manual de procedimiento para las APD que data de 2017 (Manual DF-P-01-2017), este no contempla las reformas introducidas en la Ley General de Aduanas en el año 2022 y las reformas generadas a su Reglamento en el año 2023, lo que genera vacíos normativos y operativos, para la ejecución de las APD. Con base en las entrevistas realizadas a funcionarios se evidencia la necesidad urgente de actualizar el manual para asegurar uniformidad, transparencia y eficiencia en las auditorías.

La propuesta de actualización del manual de procedimientos de las APD incluye principalmente las siguientes reformas legales: obligatoriedad del suministro de información, sanción al sujeto pasivo, posibilidad de cancelación por medio del pago fraccionado, improcedencia de regularización en casos penales y finalmente, la actualización en la conformación de los expedientes digitales. Por tanto, se plantea un procedimiento actualizado que contempla tres etapas:

- Etapa I Acciones previas: asignación formal, perfilamiento del sujeto, creación de expediente digital.
- Etapa II Inicio de la actuación: notificación, requerimiento de información, análisis documental y visitas de campo.
- Etapa III Finalización: elaboración de informe, recomendaciones y remisión a procesos administrativos o judiciales.

La actualización del manual de APD es indispensable para fortalecer el control aduanero, garantizar la correcta recaudación tributaria, cumplir con estándares internacionales, optimizar recursos y facilitar el comercio.

## ABSTRACT

This final applied research project aims to propose an updated procedure for conducting Post-Clearance Audits (PCA) within the Audit Directorate of the General Directorate of Customs, specifically in the External Audit Department, incorporating recent legal reforms and international best practices recommended by the World Customs Organization, the World Trade Organization, and the Organization for Economic Cooperation and Development.

The Audit Directorate currently has a procedure manual for PCAs dating back to 2017 (Manual DF-P-01-2017). This manual does not include the reforms introduced in the General Customs Law in 2022 and the amendments to its Regulations in 2023, creating regulatory and operational gaps in the execution of PCAs. Based on interviews conducted with officials, there is clear evidence of the urgent need to update the manual to ensure uniformity, transparency, and efficiency in audits.

The proposed update to the PCA procedure manual primarily includes the following legal reforms: mandatory provision of information, penalties for the taxpayer, possibility of cancellation through installment payments, inadmissibility of regularization in criminal cases, and finally, updates to the structure of digital files. Therefore, the updated procedure consists of three stages:

- Stage I – Preliminary Actions: formal assignment, taxpayer profiling, creation of a digital file.
- Stage II – Commencement of Audit: notification, information request, document analysis, and field visits.
- Stage III – Completion: preparation of the report, recommendations, and referral to administrative or judicial processes.

Updating the PCA manual is essential to strengthen customs control, ensure proper tax collection, comply with international standards, optimize resources, and facilitate trade.

## LISTA DE ILUSTRACIONES

Ilustración 1: Etapas del Ciclo de la APD.....	14
Ilustración 2: Conocimiento sobre el manual de procedimientos.....	18
Ilustración 3: Respuesta a pregunta 2 del “Cuestionario sobre la realidad del procedimiento en las Auditorías Posteriores al Despacho” .....	19
Ilustración 4: Respuesta a pregunta 3 del “Cuestionario sobre la realidad del procedimiento en las Auditorías Posteriores al Despacho” .....	20
Ilustración 5: Respuesta a pregunta 4 del “Cuestionario sobre la realidad del procedimiento en las Auditorías Posteriores al Despacho” .....	20
Ilustración 6: Respuesta a pregunta 5 del “Cuestionario sobre la realidad del procedimiento en las Auditorías Posteriores al Despacho” .....	21
Ilustración 7: Respuesta a pregunta 7 del “Cuestionario sobre la realidad del procedimiento en las Auditorías Posteriores al Despacho” .....	23
Ilustración 8: SharePoint Subsitio Área de Empresas .....	50
Ilustración 9: Diagrama de flujo de la propuesta de procedimiento de la APD.....	66

## LISTA DE ABREVIATURAS

**APD:** Auditoría Posterior al Despacho.

**ATV:** Sistema informático Administración Tributaria Virtual.

**CO:** Certificado de origen.

**DUA:** Documento Único Aduanero.

**DUCA-T:** Declaración Única Centroamericana de Transporte.

**DTIC:** Dirección de Tecnologías de Información y Comunicación.

**FAUCA:** Formulario Aduanero Único Centroamericano.

**INDER:** Instituto de Desarrollo Rural.

**INCOTERM:** International Commercial Terms que se traduce al español como “términos de comercio internacional”.

**LGA:** Ley General de Aduanas.

**OMA:** Organización Mundial de Aduanas.

**OMC:** Organización Mundial del Comercio.

**RILO:** Regional Intelligence Liaison Offices que se traduce al español como “Oficina Regional de enlace de inteligencia”.

**SIAT:** Sistema Integrado de Información de la Administración Tributaria.

**SNA:** Servicio Nacional de Aduanas.

**TICA:** Sistema Informático Tecnología de Información para el Control Aduanero.

**TIM:** Sistema de Tránsito Internacional de Mercancías.

## INTRODUCCION

Relación del tema y la investigación con su contexto disciplinar y social

La facilitación del comercio y el control a las exportaciones e importaciones, hoy en día, son dos ejes primordiales para las Administraciones Aduaneras en el mundo, ejes que responden a las nuevas prácticas y requerimientos del comercio internacional y a los estándares de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) y la Organización Mundial de Aduanas (en adelante OMA). La facilitación al comercio y el control debe ser visto como un reto para las Administraciones Aduaneras, su objetivo debe centrarse en agilizar el creciente comercio sin detrimento del control necesario para asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias aduaneras, para lo cual se requiere el uso de tecnologías, la adecuada gestión del riesgo, así como a su vez se vuelve preponderante y necesario de reforzar el control a través de la Auditoría Posterior al Despacho aduanero (en adelante APD).

En el caso del Servicio Nacional de Aduanas, la Ley General de Aduanas y su reglamento, constituyen el régimen jurídico aduanero a nivel nacional, el cual en el artículo 23 de la Ley, se establece que el control aduanero se aplicará en el inmediato, a posteriori y permanente, por cuanto:

La implementación de la Auditoría Posterior al Despacho responde a un objetivo de eficiencia en la gestión aduanera optimizando las funciones y recursos de la aduana, permitiéndole en términos generales enfocarse durante el despacho al desaduanamiento ágil, no sólo sin perder el control, sino que incluso haciéndolo más profundo y efectivo ante la posibilidad de extender una revisión por un periodo más largo, con mayores elementos e incluso en el propio domicilio de los operadores. (Saucedo, 2022)

Con la Auditoría Posterior al Despacho y su incorporación en la planificación estratégica institucional del Servicio Nacional de Aduanas, se contribuye a la consecución del principal reto de la aduana actual o moderna, la facilitación del comercio, sin detrimento del control, de aquí la importancia, vigencia, necesidad e interés de la presente propuesta de trabajo final de graduación, para contribuir con la elaboración de un procedimiento para ejecutar

auditorías posterior al despacho y así lograr una correcta verificación y recaudación de impuestos en Costa Rica.

### **Justificación**

En Costa Rica, el Servicio Nacional de Aduanas, de conformidad con el artículo 8 de la Ley General de Aduanas, es el órgano de control del comercio exterior y de la Administración Tributaria; depende del Ministerio de Hacienda y tiene a su cargo la aplicación de la legislación aduanera. Asimismo, está constituido por la Dirección General de Aduanas, las aduanas, sus dependencias y los demás órganos aduaneros, quienes junto con otras entidades establecerán una coordinación interinstitucional, cuya función será velar por la correcta aplicación de los controles de comercio exterior aptos para ejercer la gestión aduanera. (Asamblea Legislativa de la República de Costa Rica. (2022). Ley N°7557 de 1995. Ley General de Aduanas. 08 de noviembre de 1995.)

Por tanto, siendo el Servicio Nacional de Aduanas, un pilar fundamental para el desarrollo económico, que promueve una gestión transparente, ágil y oportuna, a través de la facilitación, el control y fiscalización de las operaciones de comercio exterior, los controles aduaneros que se realizan en la ejecución de las auditorías, se convierten en una herramienta fundamental.

El Reglamento a Ley General de Aduanas establece, en el artículo 4 del Decreto Ejecutivo N° 44051-H, señala que existen cuatro tipos de control aduanero, a saber: control previo, control inmediato, control posterior y control permanente. Considerando que el control inmediato no es suficiente para la verificación del ingreso de las mercancías, el control posterior se ha convertido en un mecanismo fundamental en el desarrollo de las competencias del Servicio Nacional de Aduanas.

Con la ejecución de las auditorías posterior al despacho, se ve beneficiada toda la sociedad costarricense, porque al ser un mecanismo fundamental en el desarrollo de las competencias del Servicio Nacional de Aduanas, se garantiza el control real del pago de tributos de importación de las mercancías, después de haber sido nacionalizadas e incluso consumidas en el mercado local, adicionalmente se logra sancionar a los sujetos evasores que incumplen con la normativa tributaria. Al contar con un procedimiento actualizado en

las APD, no solo permite una eficiente recaudación tributaria, sino que además incluye una programación y prevención de riesgos, para ejecutar un control acertado sin dejar de lado la facilitación del comercio.

Con esta propuesta se busca facilitar a la Dirección de Fiscalización de la Dirección General de Aduanas, de una herramienta que incorpore los lineamientos actualizados y reales para la ejecución de las APD, contemplando las reformas incorporadas a la Ley General de Aduanas y su Reglamento, con la finalidad de promover mejores prácticas de control y fiscalización.

La Dirección de Fiscalización de la Dirección General de Aduanas, cuenta con un manual de procesos que contemplan los pasos para ejecutar las auditorías posteriores al despacho, sin embargo, al haberse fusionado el Órgano Nacional de Valoración con la Dirección Fiscalización, y aunado al hecho de que se han generado reformas en la legislación aduanera, existe la necesidad de ajustar y actualizar el procedimiento de APD, no solo con dichos cambios sino que también con las buenas prácticas recomendadas por los organismos internacionales como la Organización Mundial del Comercio (en adelante OMC) y la OMA.

## **Planteamiento del problema y objetivos**

El procedimiento de APD en la Dirección de Fiscalización vigente, data desde el año 2017, por lo cual no contempla los elementos incorporados en la reforma realizada a la Ley General de Aduanas, mediante el Decreto Legislativo N°10271 del 29 de junio de 2022 y la reforma al Reglamento de la Ley General de Aduanas, mediante el Decreto Ejecutivo N°44051-H del 15 de junio 2023, lo cual genera una necesidad para actualizar y homologar los pasos a seguir por los auditores para una eficiente ejecución de sus funciones y el cumplimiento de metas.

### Pregunta de investigación

¿Qué elementos se deben ajustar al procedimiento de APD de la Dirección de Fiscalización en función de las buenas prácticas promovidas por la OMC y la OMA?

### Objetivos

#### Objetivo general

Generar una propuesta de manual de procedimientos para ejecución de las APD en la Dirección de Fiscalización en función de las buenas prácticas promovidas por la OMC y la OMA

#### Objetivos específicos

1. Identificar los conceptos y enfoques teóricos relacionados a los procedimientos de auditoría aduanera y despacho de importaciones.
2. Verificar el estado actual del procedimiento de aplicación de la APD utilizado en la Dirección de Fiscalización
3. Generar una propuesta del procedimiento para la ejecución de las APD con base en las reformas jurídicas aduaneras.

## Marco metodológico

El marco metodológico, es considerado como un elemento importante dentro de la investigación, por cuanto explica de manera ordenada y sistemática el conjunto de procedimientos y técnicas que se utilizan durante el proceso de la investigación, lo cual le otorga validez a los resultados obtenidos.

Por tanto, se procede a explicar y a detallar los procesos utilizados para el desarrollo de la presente investigación: (Kiss, 2024)

La presente investigación, contará con un enfoque cualitativo, el cual se utiliza en investigaciones exploratorias, donde se busca comprender con profundidad y descubrir nuevos aspectos que no habían sido considerados anteriormente, es este caso la situación actual de la aplicación del manual de procedimiento para las Auditorías Posteriores al Despacho, asimismo, se van a analizar los elementos destacados por parte de los funcionarios que realizan las APD, utilizando entrevistas y documentos para recopilar y analizar los datos cualitativos de manera estructurada, con lo cual se logrará una descripción minuciosa del procedimiento de las APD, identificando las características más relevantes del proceso, así como los puntos que deben actualizarse.

Con respecto a esta investigación el alcance que le corresponde es descriptivo-explicativo, porque se enfoca en detallar los aspectos relevantes del procedimiento de auditoria en el control posterior al despacho de las mercancías, a través del manual de procedimientos, por medio de un análisis sistemático y preciso del procedimiento establecido para la ejecución de las APD.

La recolección de la información para llevar a cabo esta investigación descriptiva consiste en la aplicación de entrevistas estructuradas, tanto a los funcionarios como a las jefaturas de la Dirección de Fiscalización, para así conocer la realidad de los procesos y generar la propuesta del procedimiento para la ejecución de las APD con base en las reformas jurídicas aduaneras. Asimismo, se procedió a revisar el paso a paso que señala el Manual de Procedimientos de la Dirección de Fiscalización vigente, específicamente el Capítulo VIII denominado "Procedimientos Departamento de Fiscalización Externa", donde se obtuvo la información necesaria para que los funcionarios ejecuten las APD, y además identificar los

puntos de actualización con base en la reforma realizada a la Ley General de Aduanas (en adelante LGA) y su reglamento en el año 2022 y 2023.

Para la presente investigación, la validación de la información se generó a través de la credibilidad de los ejecutores del procedimiento de las APD, por ser ellos quienes brindan la información sobre el estado actual y la aplicabilidad del manual de procedimientos, vigente en la Dirección de Fiscalización, asimismo, se confirma la necesidad de la actualización con base en las reformas de la legislación en el procedimiento para la ejecución de las APD.

## **CAPÍTULO I. CONCEPTOS Y ENFOQUES TEÓRICOS RELACIONADOS AL DESPACHO DE IMPORTACIONES Y PROCEDIMIENTO DE LA AUDITORÍA POSTERIOR AL DESPACHO**

Antes de introducirse en el tema de auditoría posterior al despacho, es importante mencionar diferentes conceptos que están relacionados con el despacho de las importaciones, porque es a raíz del resultado de ese despacho que se logra desarrollar y ejecutar una auditoría.

### Despacho de importación

El despacho de importación es un proceso que facilita definitivamente el comercio internacional, porque es un conjunto de operaciones, formalidades o trámites que se realizan ante las Autoridades Aduaneras de los países, para controlar, supervisar, permitir y autorizar el ingreso de las mercancías a los diferentes territorios con todos los requerimientos administrativos y legales que eso amerite, lo anterior con la finalidad que los importadores dispongan de dichas mercancías para su uso, comercialización o negocio. (Soluciones Online S.A., 201-2024)

Cuando una persona física o jurídica (empresa), decide importar una mercancía en su respectivo país, debe realizar anticipadamente toda una logística para luego proceder con el despacho de las mercancías. Esa logística incluye desde los términos de compra de la mercancía (INCOTERM), contratación del transporte para su movilización, el tipo de despacho que va a realizar (por ejemplo: anticipado o normal), determinar si la mercancía requiere alguna medida no arancelaria (permisos sanitarios, entre otros), si se acoge a alguna preferencia arancelaria, si es mercancía que puede ser exonerada, entre otras consideraciones. (Soluciones Online S.A., 201-2024)

De toda esa logística y negociación que el importador realiza con sus respectivos proveedores de las mercancías, transportista internacional (naviera, aerolínea, transportista terrestre), surge la emisión de diferentes documentos que son necesarios para poder realizar un despacho aduanero de mercancías ágil y correcto. Estos documentos son requisitos que cada país va a solicitar para el despacho de mercancías, dependiendo del tipo de mercancía. (Soluciones Online S.A., 201-2024)

El Artículo 247 del Reglamento a la Ley General de Aduanas, señala que hay una serie de documentos, los cuales sustentan la declaración de mercancías, y que deben adjuntarse en original a dicha declaración, según el régimen aduanero de que se trate, los cuales son:

- a) Factura comercial cuando se trate de una compraventa internacional, o documento equivalente en los demás casos.
- b) Documentos de transporte, tales como: conocimiento de embarque, carta de porte, guía aérea u otro documento equivalente.
- c) Declaración del valor en aduana de las mercancías, en su caso.
- d) Certificado o certificación de origen de las mercancías, cuando proceda.
- e) Licencias, permisos, certificados u otros documentos referidos al cumplimiento de las restricciones y regulaciones no arancelarias a que estén sujetas las mercancías, y demás autorizaciones.
- f) Garantías exigibles en razón de la naturaleza de las mercancías y del régimen aduanero a que se destinen.
- g) Documento que ampare la exención o franquicia en su caso.

Con base en lo señalado en el artículo 247 supra citado, es importante señalar lo siguiente:

- a. Factura comercial: la factura comercial brinda información valiosa como es la descripción, códigos o referencias detallada de la mercancía, cantidades, nombre, identificación tributaria, dirección, información general del importador y proveedor, condiciones de venta (INCOTERM), términos o forma de pago, moneda, etc.
- b. Documento de transporte: Este lo emite el transportista internacional y forma parte esencial de los documentos que se envían al país de destino. El documento de transporte indica la información de la mercancía que el importador adquirió, como

por ejemplo nombre del proveedor e importador, descripción general de la mercancía, cantidad de bultos, peso, monto del flete indicando si fue o no prepagado, entre otras. A este documento se le da diferente nombre, dependiendo del tipo de transporte empleado, por ejemplo, si la mercancía se envía vía terrestre, el documento se llama carta de porte, si es por vía aérea se denomina guía aérea y si es vía marítima se le conoce como conocimiento de embarque (Bill of lading).

- c. Lista de empaque: Este documento es un detalle de la mercancía que se está adquiriendo, indica la descripción, referencia, código y cantidad de la mercancía por cada bulto, lo que facilita identificar la misma tanto al importador, al exportador, al transportista internacional y por supuesto a la Autoridad Aduanera ante una posible inspección física que se deba realizar.
  
- d. Certificados de origen: En los casos que la mercancía importada goce de una preferencia arancelaria conforme a los Tratados de Libre Comercio suscritos entre diferentes países, se debe emitir un certificado para acreditar el origen de las mercancías que se estarán nacionalizando. Cada Tratado de Libre Comercio establece la forma en que se debe presentar dicho certificado, cumpliendo una serie de disposiciones para verse favorecido de dicha preferencia.

Para realizar propiamente el despacho de mercancías se requiere de auxiliares de la función pública aduanera, por ejemplo: transportistas internacionales, agentes de aduana, depósitos aduaneros, etc.

Los transportistas internacionales son aquellos que van a trasladar las mercancías, ya sea por vía terrestre, marítima o aérea a los diferentes países para su nacionalización.

Los agentes de aduana son expertos en la materia aduanera, encargados de realizar el trámite de importación de las mercancías a través de los sistemas informáticos de las Autoridades Aduaneras, donde declaran las mercancías que se están introduciendo en el país, haciendo la revisión de los documentos (conocimiento de embarque, facturas comerciales, listas de empaque, etc.), la revisión física de la mercancía (previo examen), el cálculo de impuestos aduaneros y su respectivo pago con el objetivo que las mercancías sean liberadas y retiradas de la Aduana.

Los depósitos aduaneros son instalaciones, donde se resguarda o almacena la mercancía, mientras se realizan los trámites de importación, dependiendo del régimen aduanero que se determine.

La declaración aduanera que se realiza ante la Autoridad Aduanera debe brindar toda la información y datos necesarios para determinar los tributos por cancelar ante el Estado, esa información consiste en la descripción, clasificación arancelaria y valor aduanero de las mercancías, así como cantidad de bultos, peso, origen, procedencia, regulaciones arancelarias o no arancelarias dependiendo del tipo de mercancía.

La declaración de las mercancías debe realizarse de una manera correcta cumpliendo con todos los requisitos que cada país establezca para el despacho de estas.

### Control aduanero

Es importante mencionar que, existen diferentes tipos de control aduanero que se ejerce por parte de la Autoridad Aduanera para supervisar un correcto despacho de las mercancías. A continuación, se mencionan los tipos de control aduanero que establece el Reglamento a la Ley General de Aduanas (Decreto Ejecutivo N°44051-H) para Costa Rica en su artículo 4:

Artículo 4. Tipos de control. El control aduanero puede ser previo, inmediato, posterior al levante de las mercancías o permanente, de la siguiente forma:

- a) Control previo: se ejerce sobre las mercancías, previo a que se sometan a un régimen aduanero.
- b) Control inmediato: se ejerce sobre las mercancías desde su ingreso al territorio aduanero o desde que se presenta para su salida y hasta que se autorice su levante.
- c) Control a posteriori: se ejerce una vez realizado el levante de las mercancías, respecto de las operaciones aduaneras, los actos derivados de ellas, las declaraciones aduaneras, las determinaciones de las obligaciones tributarias aduaneras, los pagos de los tributos y la

actuación de los auxiliares, los funcionarios y de las demás personas, físicas o jurídicas, que intervienen en las operaciones de comercio exterior.

d) Control permanente: se ejerce, en cualquier momento, sobre los auxiliares respecto del cumplimiento de sus requisitos de operación, deberes y obligaciones. También se ejerce sobre las mercancías que, con posterioridad a su levante o retiro permanecen sometidas a alguno de los regímenes aduaneros no definitivos, mientras estas se encuentren en el territorio aduanero, dentro de la relación jurídica aduanera, fiscalizando y verificando el cumplimiento de las condiciones de permanencia, uso y destino.

### Control Posterior

Para el tema que compete, el enfoque se direccionará al control posterior, por ser este control ejercido por la Autoridad Aduanera para supervisar y verificar las operaciones de los importadores por un periodo determinado posterior al despacho, requiriendo información y documentación necesaria y suficiente para ejecutar la auditoría posterior al despacho y así determinar si dichos importadores están actuando correctamente cuando declaran el ingreso de las mercancías a los respectivos territorios.

El control posterior necesita de una gestión de riesgos, donde exista una planificación de la auditoría que considere variables o indicadores de gran importancia como sectores, tipos de mercancías, declaración de valor aduanero u origen, entre otras. Este tipo de control permite realizar revisiones y análisis durante periodos establecidos de las obligaciones aduaneras, que deben cumplir los operadores al realizar las importaciones de las mercancías y para lo cual cada Autoridad Aduanera definirá sus estrategias y procedimientos eficientes y eficaces para ejecutar una auditoría.

### Auditoría Posterior al Despacho

Realizar auditorías posteriores al despacho (en adelante APD), resulta de gran importancia para toda Administración Aduanera porque permite controlar, supervisar las operaciones aduaneras tramitadas por los importadores, optimizando recursos con una efectiva planeación y gestión aduanera de riesgos con la que se espera alcanzar excelentes resultados.

De conformidad con lo indicado, en las Directrices para la Auditoría Posterior al Despacho (APD) Volumen 1, emitido por la Organización Mundial de Aduanas en el año 2012, los objetivos principales de las APD pueden resumirse de la siguiente manera: (OMA, 2012):

- Asegurarse de que las declaraciones aduaneras se complementaron, cumpliendo las exigencias de la aduana, a través del análisis de sistemas, registros contables y locales de la empresa;
- Verificar que el cálculo y el pago de los impuestos sea correcto;
- Facilitar el flujo del comercio internacional de las empresas que cumplen con la ley;
- Asegurarse de que la declaración de mercancías sujetas a controles específicos en la importación/exportación sea correcta, especialmente en lo que se refiere a las prohibiciones y restricciones, licencias, los cupos, etc.;
- Tratar de que se cumplan las condiciones relacionadas con las probaciones y autorizaciones específicas, por ejemplo, la autenticación previa de los documentos de tránsito, certificados de circulación/origen referencial, licencias, disposiciones relativas a los cupos, depósito aduanero y depósito de mercancías sujetas a impuestos especiales y demás disposiciones aplicables a los regímenes simplificados.

Como se puede apreciar el objeto de realizar una APD es verificar que se dé un cumplimiento de las obligaciones tributarias aduaneras para el beneficio no solamente de las Administraciones Aduaneras, sino para los importadores u otros involucrados en el desarrollo del comercio internacional.

Se pueden enumerar diferentes ventajas de las APD:

1. Facilitación del comercio internacional en beneficio de la economía del país.
2. Incremento del cumplimiento voluntario y de la percepción de riesgo en caso de incumplimiento.

3. Optimización de recursos humanos y materiales de la administración aduanera.
4. Obtención de mayor y mejor información para la gestión de riesgos y toma de decisiones. (Saucedo, 2022):

El comercio internacional se facilita, por ejemplo, con la agilización y simplificación de los trámites o procedimientos al realizar las importaciones de las mercancías, manteniendo un control efectivo en las fronteras por parte de las Autoridades Aduaneras, va a beneficiar a los importadores, porque pueden incrementar sus operaciones cumpliendo debidamente sus obligaciones, lo que conlleva a un crecimiento en la economía de cada país. Posteriormente, cuando se ha dado esa facilitación a los importadores para el ingreso de sus mercancías, se puede realizar una verificación de su actuar por medio de la ejecución de una APD.

Lo que se procura alcanzar al realizar las APD de una manera efectiva y eficiente a un sector de riesgo o empresas seleccionadas, donde se han identificado irregularidades cometidas por parte del sujeto pasivo, que originan el cobro de impuestos dejados de percibir por el Estado, multas o sanciones, es generar un cambio en la conducta de los declarantes de las mercancías importadas, con la finalidad de evitar cualquier perjuicio económico, administrativo o incluso judicial donde se puedan ver afectados.

Otra de las ventajas de la APD es la optimización de recursos humanos y materiales de la administración aduanera. El recurso humano en el control inmediato suele ser un inconveniente, porque por la gran cantidad de revisiones y funciones se deben realizar en un corto tiempo, o no se cuenta con el recurso humano necesario para las revisiones, por lo que ejecutar posteriormente auditorías permite ejercer un control aduanero más efectivo.

Cuando se obtiene información y una buena comunicación de parte de la persona o empresa auditada, se facilita y agiliza la auditoría, ya que permite revisar y analizar esa información e incluso permite que se puedan elaborar bases de datos para fortalecer la gestión de riesgo, aportando variables que ayuden a la toma de decisiones para estudios de sectores, mercancías y así realizar asignaciones de auditorías o incluso reglas de riesgo en el control inmediato.

## Proceso de la Auditoría Posterior al Despacho

Para determinar la correcta declaración de las mercancías de importación en el control posterior, se ejecutan auditorías por medio del departamento o unidad respectiva de la Autoridad Aduanera dentro de las disposiciones legales establecidas en cada territorio y se deben implementar los procedimientos necesarios, para lograr obtener la documentación o información suficiente y así poder sustentar de manera eficaz y eficiente la ejecución de la APD.

Según Alvaro Martínez, en el documento “Módulo II: El Proceso de la Auditoría Posterior al Despacho”, el ciclo de la APD contiene diferentes etapas: Planificación, Selección de Empresas, Asignación y preparación, Ejecución, Cierre y Retroalimentación y evaluación, tal como se muestra en la siguiente ilustración: (Martínez, 2022):

Ilustración 1: Etapas del Ciclo de la APD



A continuación, se procede a detallar cada una de las etapas del ciclo de la APD:  
(Martínez, 2022)

### Planificación:

Es de suma importancia en una APD, que la unidad o departamento que ejecute la misma, tenga presente la misión, visión institucional, así como los objetivos a corto, mediano y

largos plazos que se proponen para el desarrollo de la auditoría, para así poder elaborar una estrategia para la gestión de riesgos, con la finalidad de establecer acciones para prevenir y evitar la competencia desleal y evasión fiscal.

Dado lo anterior, es necesario una planificación adecuada para la unidad o departamento encargada de realizar la auditoría, donde logre identificar las fortalezas, las oportunidades, las debilidades y las amenazas y con respecto al proceso de la APD igualmente debe identificar las necesidades de la fiscalización por ejecutar.

La planificación debe sustentarse sobre tres pilares: consideración del contexto, gestión de recursos y plan anual de auditoría. A continuación, un resumen del significado de cada pilar:

- a) Consideración del contexto: La consideración del contexto es efectuar un análisis y evaluación de la realidad en la que se encuentra la unidad o departamento de APD, tomando en cuenta un acercamiento del sector público y privado, así como tener claro cuáles son las partes interesadas; además, es indispensable conocer los riesgos a los cuales se expone el proceso de la auditoría, contar por ejemplo con estudios de importadores y exportadores, sectores económicos o empresariales, mercancías o regímenes aduaneros.
- b) Gestión de recursos: Para obtener excelentes resultados en una APD es indispensable contar con una serie de recursos, tales como recursos físicos (computadoras con accesos a sistemas, vehículos, etc.); recursos humanos (contar primero que todo con personal suficiente, capacitado, con conocimiento de la materia, personal que sea íntegro, para efectuar sus funciones).
- c) Plan anual de auditoría: Debe existir un plan considerando para la ejecución de la auditoría, considerando objetivos y metas claras para una efectiva y eficaz conclusión de esta.

### Selección de empresas

Para efectuar la selección de empresas para una APD es necesario que exista un análisis de riesgo, donde se valoran por ejemplo sectores económicos, mercancías, volúmenes comerciales; también se pueden seleccionar empresas al recabar información de denuncias de sectores, de revisiones que se realizan en el control inmediato o incluso de otras revisiones, realizadas anteriormente en el control posterior, información de cámaras o instituciones gubernamentales, entre otros.

### Asignación y preparación

Cuando se asignan las auditorías es conveniente analizar a la persona o equipo de trabajo, considerando conocimientos, experiencia y otros aspectos que permiten una mayor eficacia y eficiencia en los resultados. Una vez asignada la auditoría, debe efectuarse una preparación de esta, considerando estrategias y aspectos importantes y relevantes para analizar bien el objetivo de lo que se debe auditar.

### Ejecución

La ejecución de la auditoría es cuando el auditor inicia el estudio de su investigación, aplicando sus conocimientos al momento de hacer una revisión y análisis de las importaciones para verificar las inconsistencias o irregularidades que se le hayan presentado cuando le asignaron la auditoría y comunicar al importador que se está efectuando una investigación.

Una ejecución exitosa de la auditoría va a depender no solamente de los conocimientos y capacidades del auditor o equipo de trabajo que lleva a cabo la auditoría, sino de las normas legales con que cuenta la Autoridad Aduanera para el desarrollo y finalización de esta.

Se pueden dar auditorías de oficina, que es cuando el auditor con la información que obtiene de sistemas informáticos de la autoridad aduanera o de información aportada por el importador o auxiliares de la función pública, puede ejecutar la auditoría y brindar los resultados.

Además, a criterio del auditor, puede realizar una auditoría de campo, que es cuando se traslada al domicilio del sujeto auditado y ahí mismo obtiene toda la información que considera necesaria para concluir su estudio.

### Cierre

Una vez finalizada la auditoría, se procede a la elaboración de un informe final, donde se le presenta al sujeto auditado los resultados y conclusiones de la investigación, ya sea que existan o no diferencias tributarias o aduaneras.

Cuando se deban aplicar cobros por impuestos dejados de percibir por el Estado, se deben realizar los procedimientos de pago respectivos para que el sujeto pasivo indique si está de acuerdo con el mismo y si no fuera así, se procede a la vía administrativa o judicial si fuera del caso.

### Retroalimentación y evaluación

Al cerrar una auditoría es imprescindible para todas las unidades o departamentos involucrados, obtener una retroalimentación y evaluación de los resultados obtenidos, porque les permite tomar decisiones para el control inmediato, control posterior, así como para mejoras que se pueden realizar, cambios en procedimientos, etc.

Dado que las APD permiten verificar la correcta declaración de las obligaciones tributarias aduaneras, es indispensable conocer los conceptos básicos que sustentan este procedimiento; por tanto, se concluye este capítulo, esperando que se obtenga claridad sobre los conceptos relacionados al despacho de importaciones, control aduanero y procedimiento de la auditoría posterior al despacho, los cuales son fundamentales para que se comprendan los capítulos venideros relacionados con los procedimientos de aplicación y ejecución de las APD en la Dirección de Fiscalización.

## CAPÍTULO II.

### ESTADO ACTUAL DEL PROCEDIMIENTO DE APLICACIÓN DE LA APD UTILIZADO EN LA DIRECCIÓN DE FISCALIZACIÓN

En este capítulo se detallará el estado actual del procedimiento de las APD utilizado en la Dirección de Fiscalización, asimismo, se procederá a señalar las buenas prácticas recomendadas por la Organización Mundial del Comercio (OMC) y la Organización Mundial de Aduanas (OMA), para realizar las auditorías posteriores al despacho de manera eficiente y efectiva.

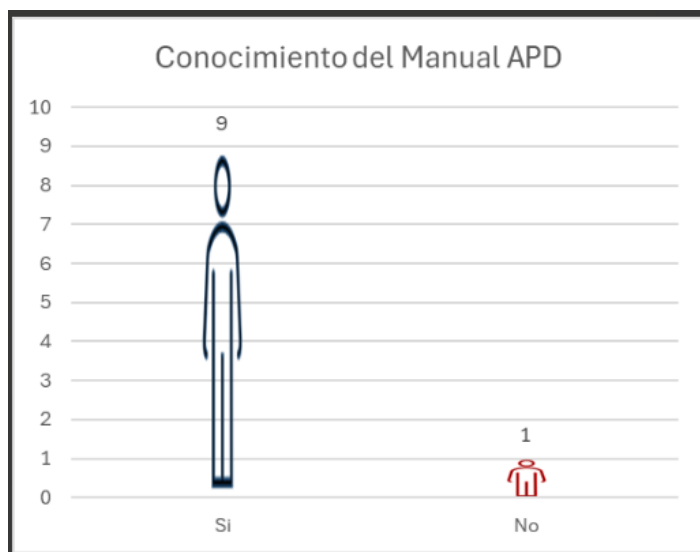
#### Cuestionario sobre la realidad del procedimiento en las APD

Como parte del presente estudio se realizaron entrevistas a través del documento denominado “Cuestionario sobre la realidad del procedimiento en las Auditorías Posteriores al Despacho” (Anexo N°1), mismo que fue aplicado por diez funcionarios del Departamento de Fiscalización Externa de la Dirección de Fiscalización, donde se pudo conocer la percepción y conocimiento por parte de los funcionarios con respecto al manual de procedimientos vigente.

Con base en las entrevistas realizadas, se determina lo siguiente:

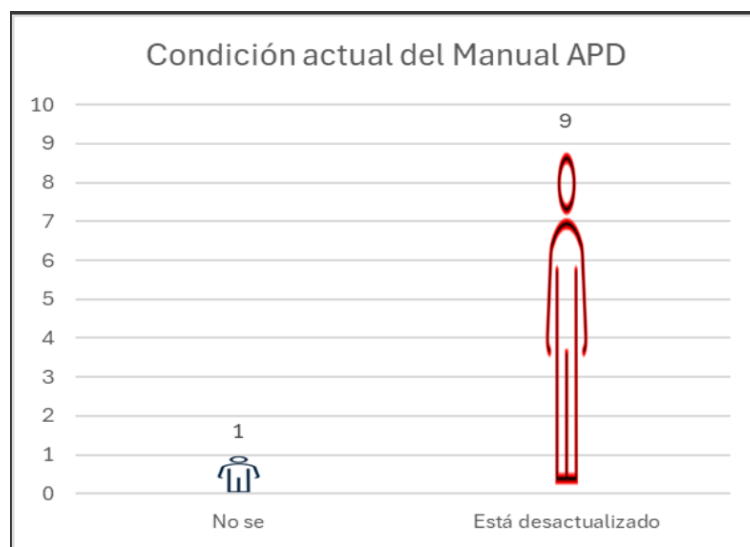
1. Sobre el conocimiento de la existencia del manual de procedimientos vigente en la Dirección de Fiscalización, nueve personas funcionarias entrevistadas manifestaron conocer dicho documento, tal como se muestra:

Ilustración 2: Conocimiento sobre el manual de procedimientos



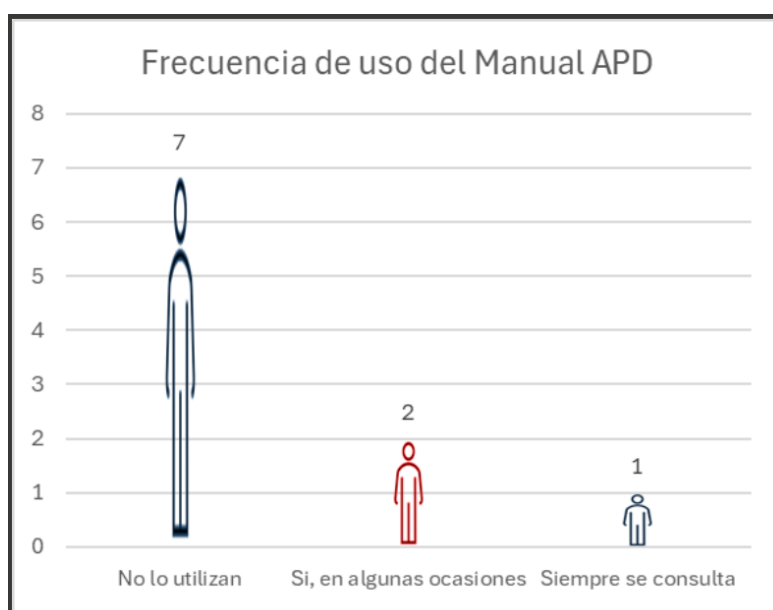
2. Sobre la condición actual de dicho manual, nueve personas funcionarias entrevistadas manifestaron que consideran que no se encuentra actualizado conforme a las reformas realizadas en la Ley General de Aduanas y su reglamento, tal como se muestra en la siguiente ilustración:

Ilustración 3: Respuesta a pregunta 2 del “Cuestionario sobre la realidad del procedimiento en las Auditorías Posteriores al Despacho”



3. Sobre la frecuencia de consulta del manual vigente para la ejecución de las APD, siete personas funcionarias entrevistadas indicaron nunca utilizar como fuente de consulta el manual, dos personas funcionarias entrevistadas señalaron consultarlo en algunas ocasiones, y una persona funcionaria entrevistada señaló que siempre lo consulta, tal como se muestra en la siguiente ilustración:

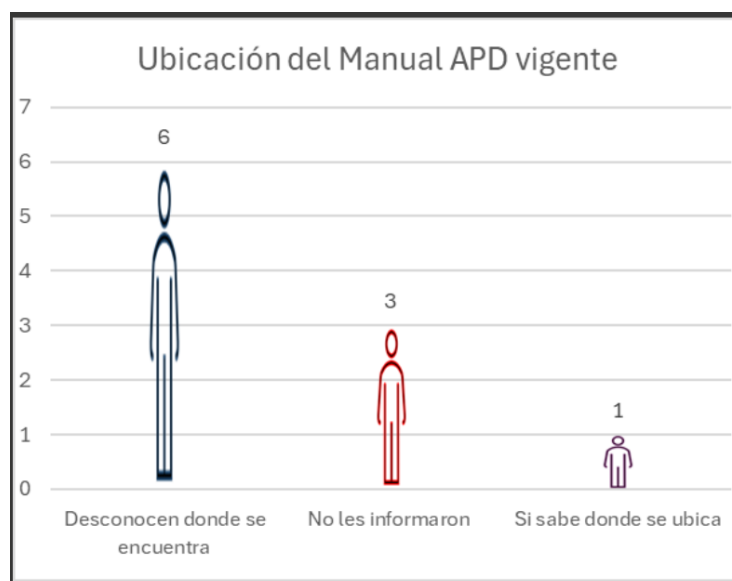
Ilustración 4: Respuesta a pregunta 3 del “Cuestionario sobre la realidad del procedimiento en las Auditorías Posteriores al Despacho”



4. Sobre la consulta referente a la ubicación del manual vigente para la ejecución de las APD en el SharePoint<sup>1</sup> de la Dirección de Fiscalización, seis personas funcionarias entrevistadas indicaron desconocer la ubicación del manual, tres personas funcionarias entrevistadas señalaron que nunca les fue informada la ubicación del manual en el SharePoint, y una persona funcionaria entrevistada señaló que si conoce la ubicación del documento.

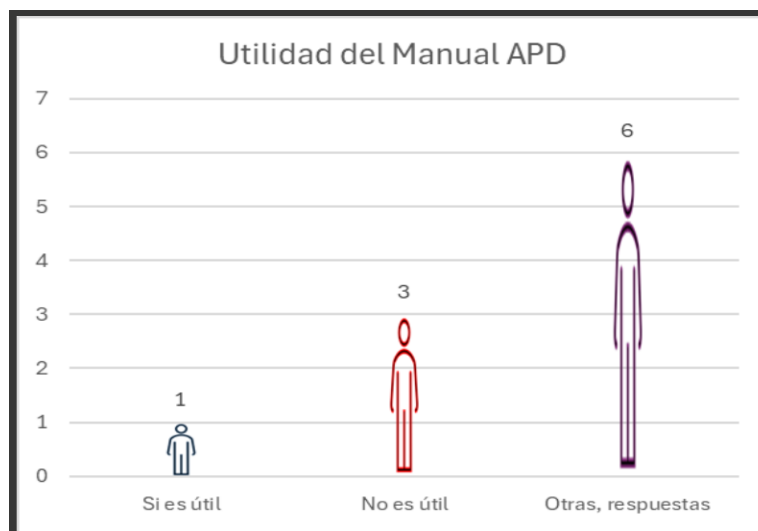
Ilustración 5: Respuesta a pregunta 4 del “Cuestionario sobre la realidad del procedimiento en las Auditorías Posteriores al Despacho”

<sup>1</sup> El SharePoint corresponde al sistema electrónico para el resguardo de la documental institucional del Ministerio de Hacienda.



5. Sobre la consulta de si se considera el manual de procedimientos de las APD como una herramienta útil y clara para la ejecución de las actividades en las APD, una persona funcionaria entrevistada señala que sí considera que es una herramienta útil y clara, por el contrario, tres personas funcionarias entrevistadas señalan que no, porque es un documento general y no está actualizado, finalmente seis personas funcionarias entrevistadas marcó la opción “Otras”, tal como se muestra en la ilustración:

Ilustración 6: Respuesta a pregunta 5 del “Cuestionario sobre la realidad del procedimiento en las Auditorías Posteriores al Despacho”



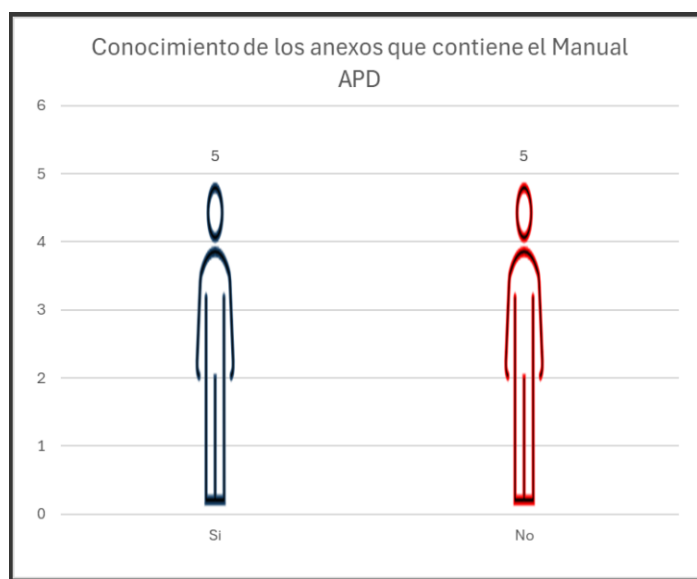
6. De la pregunta anterior, al marcar la opción “Otras”, se le solicitó a las personas funcionarias entrevistadas, detallar su respuesta, por lo cual se generaron las siguientes observaciones:

- Es claro para algunas partes del procedimiento, sin embargo, no está actualizado y tampoco a mano de los funcionarios de la DF.
- Nunca lo he leído.
- A pesar de que existe un procedimiento para la elaboración de una auditoría se debe considerar que cada una tiene sus particularidades, por lo que el procedimiento debe ser flexible para ser adaptado a cada caso en específico.
- Se encuentra desactualizado, no está compilado como un manual, es decir existen algunos procedimientos, pero no forman un manual y tampoco se toman en cuenta el proceso de la APD se centra en los procedimientos concernientes al desarrollo de la actuación fiscalizadora únicamente.
- No lo utilizo.
- No, ya que esta desactualizado.

Con base, a las observaciones anteriores, se concluye que el manual de procedimientos se encuentra desactualizado, lo cual genera que no sea consultado por los funcionarios, y que además el documento vigente no cuenta con una estructura de fácil comprensión para el desarrollo de las APD.

7. En relación con la pregunta sobre el conocimiento de los anexos que contiene el manual de procedimientos vigente, cinco personas funcionarias entrevistadas señalaron conocerlos y las otras cinco personas funcionarias entrevistadas indicaron que no los conoce, tal como se muestra en la siguiente ilustración:

Ilustración 7: Respuesta a pregunta 7 del “Cuestionario sobre la realidad del procedimiento en las Auditorías Posteriores al Despacho”



8. La pregunta referente, a qué elementos considera que deben incluirse en el Manual de Procedimientos para la ejecución de las APD con base en la reforma de la Ley General de Aduanas y su reglamento, se aplicó en formato abierto, una persona funcionaria entrevistada no brindó respuesta y nueve personas funcionarias entrevistadas señalaron lo siguiente:

- Lo referente a regularización como es la entrega del informe final cuando se envía el oficio para la comparecencia, lo del pago fraccionado, multa de los \$4000.

- En realidad, abarcar aspectos específicos de cada subproceso, y actualizarlo de conformidad con la normativa.
- Todo lo relacionado con los cambios de la mencionada reforma, de hecho, es una tarea que la Dirección de Fiscalización, hasta donde se tiene entendido está ejecutando.
- Se debe actualizar bien lo del debido proceder en las regularizaciones y las denuncias penales, relacionado con la improcedencia de las audiencias en ciertos casos. De igual manera, se debe especificar bien lo de la conformación del expediente.
- Actualización de los procesos, a los requerimientos actuales.
- Considero que primero se debe realizar una revisión del procedimiento, con el fin de determinar cuáles elementos fueron afectados con la reforma a la Ley General de Aduanas, para así determinar cuáles más se pueden incluir y si existen elementos que se deban eliminar.
- Pago fraccionado, regularización, cierre de negocios (artículo 242 ter), infracción del artículo 238 inciso 3.
- Todas las directrices vigentes para la realización de las auditorias desde las notificaciones hasta la conformación de expedientes, ya que en algunos temas no hay claridad.
- Las últimas reformas incluidas en CAUCA IV, Ley General de Aduanas y su reglamento. Indicaciones sobre los expedientes electrónicos.

Con base en las entrevistas realizadas, es evidente que, en la Dirección de Fiscalización, los funcionarios que ejecutan las APD manifiestan la necesidad inherente de actualizar el manual de procedimientos vigente, en atención a las reformas de ley, así como promover su aplicación al momento de realizar las APD, con la finalidad de estandarizar el procedimiento y evitar nulidades dentro del proceso.

Con base en los resultados de las entrevistas, se procedió a verificar el estado actual del manual de procedimientos, por lo que a continuación se detalla lo correspondiente:

### Procedimiento de APD vigente en la Dirección de Fiscalización

La Dirección de Fiscalización, de la Dirección General de Aduanas, cuenta con el Manual de Procedimientos número DF-P-01-2017, el cual se encuentra vigente desde el 04 de julio de 2017, y en el capítulo VIII se detalla lo correspondiente a los procedimientos realizados, según las competencias del Departamento de Fiscalización Externa. A continuación, se señalan los pasos establecidos de conformidad con el Manual de Procedimientos vigente:

#### I. Acciones previas al inicio de la actuación fiscalizadora

Asignada la auditoría por la Coordinadora del Área de Empresas, se procederá a realizar las acciones que correspondan de conformidad con lo establecido en el Capítulo II puntos del I al IV del Manual de Procedimientos Dirección de Fiscalización y sus Anexos 5 “Formulario sobre Independencia en la Investigación”, 6 “Información General”, 7 “Carátula de Expediente” y 8 “Bitácora”.

#### 1.1 Solicitud de estadísticas

El funcionario asignado para realizar la auditoría procederá a solicitar a la Dirección de Tecnologías de Información y Comunicación (DTIC), el registro de estadísticas de las importaciones realizadas por la persona o empresa a fiscalizar, para el período en estudio asignado, a través del formulario “Requerimiento de Información DTIC” (Anexo 22), del Manual de Procedimientos Dirección de Fiscalización.

Con base en las estadísticas, deberá estudiar el comportamiento operacional de la persona o empresa importadora, mediante el análisis exhaustivo de cada una de las variables, en función de las mercancías importadas, e identificar alertas importantes. Variables mínimas para estudiar:

- Auxiliares de la Función Pública Aduanera asociados al importador (agencias de aduanas, agentes aduaneros independientes, depositario aduanero)
- Aduanas de ingreso y de desalmacenaje

- Medio de transporte (aéreo, terrestre, marítimo), en función de las mercancías importadas
- Canal de revisión
- Mercancías importadas, clasificación arancelaria (incisos refugio), alícuotas
- País de origen, adquisición y procedencia
- Convenios aplicados
- Notas de exoneración
- Empresas proveedoras
- Números de referencias o modelos
- Números de facturas
- Temporalidad de importaciones
- Variaciones en el tiempo sobre productos

Una vez identificados los proveedores se procederá a solicitar a las estadísticas de otras importaciones relacionadas con los proveedores de la empresa auditada, con el fin de verificar en el Sistema TICA, a través de las imágenes, la coincidencia en los formatos de facturas comerciales, referencias, valores, descripción de las mercancías, lo anterior con el fin de identificar posibles hallazgos por mala declaración en alguno de los elementos que conforman la obligación tributaria aduanera.

Asimismo, deberá analizar otros importadores del sector (misma mercancía o similar del mismo país de exportación), distribución de la cantidad de importaciones, por país y por importador para conocer la segmentación del mercado proveedor.

Procederá a valorar la existencia de mercancía idéntica o similar y a comparar los valores declarados, teniendo en cuenta los términos de contratación (INCOTERMS), representatividad o cobertura de importación que tienen los otros importadores en comparación al importador objeto de estudio, información del productor, fabricante o exportador (actividad comercial, productos a analizar, si es distribuidor exclusivo, si es una transnacional, si tiene otras plantas indicar los países donde se encuentran y que productos producen), si es sucursal o casa matriz.

## 1.2 Perfilamiento del sujeto a fiscalizar.

El fiscalizador deberá efectuar el reconocimiento del sujeto a fiscalizar, a través de diferentes fuentes de información: **a)** Registro Público (acta constitutiva de la empresa, con el fin de verificar el perfil del importador: domicilio fiscal, capital, representantes, actividad comercial, **b)** DATUM<sup>2</sup> a la empresa, para identificación de domicilio, dueños, empresas ligadas a los representantes de la empresa, **c)** DATUM de los dueños y empresas relacionadas, **d)** Sistema SIATT<sup>3</sup>, para ver estado del contribuyente (Alta-Baja), representante legal acreditado ante la Administración, domicilio fiscal, domicilio de la actividad económica, actividad principal, actividad secundaria, importancia fiscal (gran contribuyente, régimen simplificado, gran empresa territorial, tradicional), obligaciones tributarias materiales inscritas y sus documentos presentados: Impuesto de Renta, Formulario D101, Impuesto de Ventas Formulario D104, declaraciones Informativas Formulario D151 (Nivel de compras y ventas locales), Principales clientes D151.

Realizará una búsqueda en internet de información: de la empresa sujeta a fiscalizar, para verificar su actividad comercial, catálogos para verificar las referencias o modelos asociados a las mercancías importadas, así como una búsqueda de información de los proveedores internacionales, a efectos de valorar la posibilidad de utilizar catálogos y fichas técnicas de productos que comercializan, con el fin de verificar su correcta clasificación arancelaria, e identificar si de acuerdo a las referencias declaradas corresponden o no a los productos importados.

Asimismo, para las mercancías de origen centroamericano, importadas por vía terrestre, hará uso de la herramienta informática TIM<sup>4</sup>, con el fin de verificar si los datos y documentos de exportación son coincidentes con los datos y documentos de importación transmitidos al Sistema Tica, tales como facturas comerciales, FAUCAS, manifiestos de carga, cartas de porte.

---

<sup>2</sup> Datum es una empresa que ofrece servicios de reporte de crédito, proporcionando información sobre personas y empresas.

<sup>3</sup> El SIATT corresponde al Sistema Integrado de Información de la Administración Tributaria.

<sup>4</sup> El Sistema TIM (Tránsito Internacional de Mercancías) corresponde a una plataforma electrónica regional diseñada para facilitar y modernizar el transporte terrestre de mercancías entre países de Centroamérica.

Esta fase ayuda a valorar o a identificar riesgos previos al despacho aduanero. (ej, documentos falsos tales como: facturas, guías aéreas, conocimientos de embarque, carta de porte, manifiestos de carga, FAUCAS alterados, entre otros).

Toda la documentación extraída debe estar debidamente certificada por el fiscalizador asignado.

### 1.3 Antecedentes de nivel de cumplimiento de la empresa

El fiscalizador verificará que los Documentos Únicos Aduaneros (en adelante DUAs), no hayan sido objeto de estudio y cobro en auditorías anteriores o reliquidadas en Aduanas.

Asimismo, debe validar los antecedentes de la empresa y los auxiliares de la función pública aduanera relacionados considerando las incidencias si las hubiera, ya sea en materia de origen, valor, clasificación arancelaria, requisitos no arancelarios, notas técnicas, notas de exoneración, sanciones, entre otros).

Procederá a verificar si las empresas auditadas, están certificadas (Ej. ISO<sup>5</sup>, BASC<sup>6</sup>, OEA<sup>7</sup>).

### 1.4 Análisis de los DUAs y documentos adjuntos.

El fiscalizador encargado procederá a verificar las imágenes transmitidas al Sistema Tica<sup>8</sup>, analizar los datos consignados en ellas, y a validar el cumplimiento de deberes formales de los certificados de origen y FAUCAS<sup>9</sup>.

Con base en los hallazgos derivados del análisis previo, se realiza una evaluación del riesgo y orientación recomendada por la Dirección de Gestión de Riesgo, y los que surjan del

---

<sup>5</sup> Las normas ISO son un conjunto de reglamentos y disposiciones de aplicación universal, que se proponen garantizar condiciones mínimas de calidad, tiempos de entrega y niveles de servicio en diferentes tipos de empresas y organizaciones.

<sup>6</sup> BASC (Business Alliance for Secure Commerce), es una alianza empresarial internacional que promueve un comercio seguro en cooperación con gobiernos y organismos internacionales.

<sup>7</sup> La OEA corresponde al Operador Económico Autorizado.

<sup>8</sup> El Sistema Tica corresponde al Sistema de Tecnología de Información para el Control Aduanero.

<sup>9</sup> FAUCAS corresponde a Formularios Aduaneros Únicos Centroamericanos.

análisis de parte del auditor, a efecto de orientar las acciones previas al inicio de la actuación fiscalizadora.

Identificados los riesgos del sujeto por fiscalizar, se procede a la impresión de los DUAs del Sistema Tica (carátula del Dua, facturas, impuestos y líneas afectas o que se presumen podrían tener incidencia fiscal ya sea por valor, desaplicación de trato preferencial, incorrecta clasificación arancelaria, ajuste flete, seguro, entre otros, se procederá a la validación de los datos transmitidos al sistema Tica (estadísticas) versus la documentación física (imágenes).

En caso necesario se solicitará mediante oficio, los DUAs y documentos originales adjuntos a las Agencias de Aduanas correspondientes, debiéndose utilizar los Anexos Nos. 09 “*Machote de Oficios*” y 11 (I., II y III “*Actas de Notificación*”) del Manual de Procedimientos Dirección de Fiscalización, en el cual se deberá indicar lo que se le solicita, los artículos que facultan la solicitud, así como las consecuencias de incumplir con lo solicitado, debidamente fundamentado. Dichos DUAs serán ingresados por la secretaria del Departamento, al registro de control de DUAs, que lleva el Departamento.

### 1.5 Pruebas que fundamentan la investigación

De acuerdo con los indicios obtenidos del análisis previo, se procederá a valorar la necesidad de **solicitar documentación de previo o posterior al inicio de la actuación fiscalizadora**, ya sea a nivel nacional (Ministerio de Salud, Ministerio de Comercio Exterior, Exenciones, Procomer, Dirección general de Tributación, Ministerio de Economía Industria y Comercio, Auxiliares de la Función Pública Aduanera), o extranjero al amparo de los convenios de intercambio de información (Autoridades Aduaneras, Empresas Proveedoras, Empresas encargadas del Envío de la carga, RILO<sup>10</sup>, entre otros), con la asistencia de los Consulados de Costa Rica en el exterior.

## II. Inicio de la actuación fiscalizadora

---

<sup>10</sup> Rilo (Regional Intelligence Liaison Office) corresponde a una oficina regional que forma parte de la red de la Organización Mundial del Comercio.

En el inicio de la actuación fiscalizadora, se deben considerar los lineamientos establecidos en el Capítulo III del Manual de Procedimientos Dirección de Fiscalización.

### 2.1 Solicitud de Información

Con base en los indicios obtenidos y dependiendo de la complejidad de la auditoría, el analista fiscalizador deberá valorar en conjunto con la coordinadora de área y jefatura del Departamento, la estrategia por utilizar previo al inicio de la actuación fiscalizadora, por cuanto se debe valorar los plazos establecidos en el apartado de Políticas Generales, punto 6 del Manual de Procedimientos Dirección de Fiscalización.

Importante señalar que, previo a iniciar la actuación fiscalizadora, el analista fiscalizador deberá tener un conocimiento general de la empresa y además con base en los riesgos identificados, tener claridad de la documentación e información que solicitará al sujeto por fiscalizar, sin que ello implique que no puedan realizar futuros requerimientos, conforme el avance de la auditoría.

Notificado el oficio de inicio de actuación fiscalizadora (Anexos 11 punto 1 "*Acta de Notificación en el Domicilio*" y Anexo 17" *Oficio de Inicio de Actuación Fiscalizadora*"), es importante en caso de que la auditoría se realice en las instalaciones de la empresa importadora, presentarse ante los personeros de la empresa, así como explicar a grandes rasgos la metodología y la necesidad de contar con toda la colaboración. Importante adoptar un comportamiento profesional y cortés con la empresa auditada. Explicar claramente los requerimientos y asegurarse de que fueron comprendidos.

El importador podrá solicitar prórroga, debiendo justificar tal solicitud, para lo cual se le otorgará la mitad del plazo concedido inicialmente de conformidad con la Ley General de Administración Pública, dicha notificación deberá realizarse por los medios que el importador solicite y acatando los plazos de ley para que dicha notificación sea efectiva (Ver artículo 194 de la Ley General de Aduanas).

Seguidamente se enlistan posibles aspectos por requerir a la empresa auditada y que serán objeto de revisión, con la salvedad de que dependiendo del riesgo identificado puede variar el requerimiento de información y documentación:

- Respaldo documental de las importaciones, DUAs con sus respectivos documentos de respaldo (conocimiento de embarque, las facturas comerciales extendidas por los proveedores, etc.) para el período antes indicado.
- Hoja de cálculo del costo de la mercancía importada para cada DUA.
- Registro del ingreso al inventario de la mercancía importada (asientos de diario).
- Movimientos de entrada al inventario de las importaciones realizadas durante el periodo en estudio que contenga código, descripción, cantidad ingresada y monto.
- Facturas de ventas y notas de crédito emitidas para el periodo en estudio.
- Estados de cuenta bancarios de los meses en estudio con sus respectivas conciliaciones bancarias.
- Comprobantes de pagos a proveedores de mercancías importadas, asociadas a los DUAs, que incluya documento de registro al sistema contable, los comprobantes bancarios y documentos adjuntos.
- Histórico de los movimientos (reporte con saldo inicial-debe-haber de las transacciones de cada período con su respectivo detalle y número de documento o transacción y saldo final) de cuentas utilizadas para el registro del costo de las importaciones, del pago a proveedores de mercancías importadas, de los servicios aduaneros pagados, bancos y ventas, reportes con cortes del 01 de noviembre de 2012 al 31 de octubre de 2013.
- Auxiliar de las cuentas por pagar a proveedores relacionados a los DUAs e inventarios del 01 de noviembre de 2012 al 31 de octubre de 2013.
- Catálogo de cuentas de la empresa con el número de cuenta contable.
- Estados financieros anuales al 31 de octubre del 2013 y mensuales del 01 de noviembre del 2012 al 31 de octubre del 2013 (Balance de Comprobación, Balance General y Estado de Resultados).
- Libros legales (Diario, Mayor, Inventarios y balances y actas).
- Declaración Jurada del impuesto sobre la Renta D-101 para el periodo 2012 y 2013,
- Declaraciones Juradas del Impuesto sobre las Ventas D-104 de noviembre 2012 a octubre 2013, Declaración Anual de Clientes, Proveedores y Gastos específicos D-151.

A efectos de documentar el expediente levantado, el analista fiscalizador podrá realizar varios requerimientos de información o documentación. Asimismo, se dejará constancia de los papeles de trabajo, levantamiento de actas, notas de acciones ejecutadas, información

obtenida de internet, extracción de muestras, análisis de laboratorio, que fundamentan las diligencias y evidencias determinadas en la auditoría, debiéndose llevar a cabo las formalidades establecidas en el Capítulo III del Manual de Procedimientos Dirección de Fiscalización, según corresponda.

Del resultado tanto de la primera visita, como de cualquier otra realizada a la empresa, se podrá dejar constancia de lo actuado, mediante Acta de Fiscalización (Anexo 13 del Manual de Procedimientos Dirección de Fiscalización). En dicha acta se deberá indicar:

- Los acuerdos tomados respecto al suministro de la documentación solicitada (fecha de entrega, documentación que no tiene en su poder etc.).
- Descripción detallada en caso de que en ese momento el importador suministre documentación.
- Descripción de la documentación pendiente.

## 2.2 Análisis de la documentación contable y verificación de los elementos que conforman la obligación tributaria aduanera

A continuación, una guía de aspectos relevantes que se deben revisar en la documentación contable, así como sobre los principales elementos que conforman la obligación tributaria aduanera, a ser considerados en el proceso de la auditoría:

### 1. Documentación contable:

- Que las declaraciones aduaneras y los documentos adjuntos aportados por el importador estén contenidos dentro de la población en estudio.
- Balance de comprobación y las cuentas contables que están siendo afectas por las importaciones realizadas por el importador. (Efectivo, cuentas por pagar, etc.).
- Los libros legales actualizados. Verificar si en los libros de actas o accionistas se pueda establecer algún tipo de vinculación entre el proveedor y el importador.
- Los catálogos de las mercancías importadas y vendidas según la descripción declarada y que consta en el DUA.
- Declaraciones de impuestos (ítems relacionados con cuentas de importación).

- Documentos de pago, estados de cuenta y conciliaciones bancarias, para determinar los pagos realizados a los proveedores y que estos concuerden con los asientos contables del auxiliar de bancos y facturas de importación.
- Auxiliar de pagos realizados a los proveedores, para el período en estudio, verificando que el monto de la factura de importación coincida con el monto pagado por la empresa, mediante documentos de pago y si hay pagos adicionales.
- Listas de precios y catálogos de productos aportados por el importador. Esto en caso de disponer de esa información.
- Registro total de compras del período en estudio, sus costos en los registros contables, hoja de costos e ingreso a la cuenta mayor y registro de auxiliares, verificar que no existan diferencias. De igual forma comparar los montos de las cuentas de importaciones y realizar el cruce de la información con lo anotado en los libros legales.
- Auxiliar de ventas del período en estudio y el consecutivo de la facturación. Seleccionar mediante una muestra aleatoria de la población bajo estudio una cantidad de mercancía importada y analizar lo siguiente:
  - Condiciones de la mercancía importada y vendida, sea si los productos son de primera, segunda o reconstruido (Porcentaje de utilidad, precios de venta en el mercado interno vs. costos y clasificación arancelaria declarada).
  - Inventarios: analizar la política de inventario, verificando la coincidencia de saldos de los inventarios iniciales y finales al inicio y finalización de cada mes, con la finalidad de constatar el ingreso a ese inventario de la mercancía importada y que concuerde con lo registrado en la contabilidad.
  - Codificación interna de las mercancías, a efectos de verificar si la mercancía declarada realmente corresponde con la mercancía importada.
  - Verificar que los montos unitarios, códigos y descripciones de las órdenes de pedido concuerden con los montos unitarios, códigos y descripciones de las facturas de importación.
  - Términos contractuales entre el importador y el proveedor para establecer si existe algún ajuste al artículo 8 del Acuerdo de Valor (cánones, regalías, comisiones, entre otros).
  - Verificar que lo registrado en el auxiliar de pago a transportistas concuerde con lo declarado por concepto de flete. Descarte que exista un ajuste al artículo 8 Acuerdo de Valor.

- Verificar que el valor de la mercancía suscrito en los contratos de seguro concuerde con el valor de las mercancías importadas y que esté registrado.
- Revisar los pagos realizados por servicios recibidos por el importador de las empresas de transporte, agencias aduanales, comisionistas, entre otros, constatar su relación.
- Revisar la composición del costeo unitario que registra la empresa de la mercancía importada (precio unitario, impuestos, costos) e identificar en el detalle los costos relacionados con la importación y el valor en aduana para verificar que estén debidamente registrados en la contabilidad.
- Verificar en el estimado de costos todos los componentes del precio de venta interna que podrían formar parte del valor declarado.
- Realizar una prueba de venta interna, con el fin de verificar los márgenes de utilidad que tiene el importador con la comercialización de las mercancías importadas, a tal efecto se elabora una cédula de trabajo.
- Comparar para un mismo período, los precios facturados por el proveedor, los precios declarados en aduanas y los precios de venta interna dirigidos al consumidor final.
- Elaborar un análisis de las diferencias porcentuales en tales precios.
- Realizar una toma física del inventario en la empresa cuando se tenga duda en la clasificación arancelaria, esto con la anuencia de la empresa y en coordinación con el Departamento de Laboratorio Aduanero y Estudios Especiales, o bien con el Departamento de Técnica Aduanera, cuando corresponda verificar la correcta clasificación de las mercancías, ya sea por función o su composición.

2. Valor aduanero: De conformidad con el Artículo VII del Acuerdo GATT<sup>11</sup>, verificar que el precio realmente pagado o por pagar es el correcto. Mediante la verificación de:

- Verificación del sistema contable en el que se registren y puedan identificarse los pagos efectuados por las mercancías importadas, con el fin de facilitar la comparación con las declaraciones de valor aduanero.
- Corroborar el valor aduanero a través de órdenes de pedido contratos de venta, facturas, comprobantes de pago y estados de cuenta bancarios.

---

<sup>11</sup> El GATT (por sus siglas en inglés General Agreement on Tariffs and Trade), corresponde al Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio de la OMC.

- Verificar si existe relación entre el importador y proveedores (en sentido del artículo 15.4 del Acuerdo de la OMC sobre valoración. En caso de ser afirmativo verificar si dicha relación incide en el precio.
- Verificar costo de flete y seguro en relación con las Incoterms pactados.
- Verificación de si existen comisiones de compra si estas fueron debidamente declaradas y consideradas.
- Verificar tipo de cambio.
- Verificar relación del valor declarado en aduanas, en relación con el precio de venta de las mercancías en el mercado interno.
- Verificar contrato por concepto de cánones, de existir determinar si fue incluido en el precio de acuerdo artículo 8.1c) del Acuerdo.
- Ver la relación de los pagos anuales efectuados por el comprador al vendedor y determinar si son más altos que el valor de las ventas anuales realizadas por el vendedor.

### 3. Validación de aplicación tasa preferencial arancelaria

Analizar el Tratado de Libre Comercio bajo el cual se amparan las mercancías objeto de estudio, verificando que, el certificado de origen (CO) o FAUCA, cumpla con todas las exigencias y formalidades establecidas y pactadas por las Partes firmantes del Tratado.

Verificar:

- La validez del CO: formato pactado, firma, llenado correcto, sin tachaduras, fechas de vigencia, fechas de emisión, que las cantidades, referencias, y descripciones de las mercancías importadas sean coincidentes, que las facturas consignadas en el mismo sean coincidentes en cuanto a número y valor, con respecto a las facturas comerciales adjuntas al DUA de Importación.
- La mercancía debe ser objeto de comercialización entre Países Parte del Tratado.
- Cumplimiento principio de transbordo y expedición directa, a través de las pruebas documentales correspondientes.
- Firma y sello de la persona autorizada.
- Exportador y/o productor ubicado en País Parte.
- Verificar en internet si el productor declarado y exportador efectivamente se encuentran domiciliados y ubicados en País Parte.

- Investigar si el productor declarado efectivamente produce las mercancías objeto de estudio.
- El proveedor o fabricante aparece en las cuentas del importador como acreedor.
- Verificar si los pagos de las mercancías se realizan a empresas domiciliadas en País Parte.
- Verificar si el proveedor es comerciante o fabricante, determinar si las mercancías fueron vendidas en varias oportunidades antes de la importación o que distintas empresas estuvieron implicadas,
- Determinar si existen elementos que hagan suponer que esas operaciones se realizaron por terceros países no firmantes del Tratado, obteniendo beneficios.
- Mercancías provenientes de Zonas Francas y demás regímenes aduaneros especiales, a efectos de verificar si el Tratado a que esta afecta lo permite o no.

Adicionalmente y como indicios de riesgo, considerar si:

- Realizaron importaciones de productos, cuyo país de origen declarado cambio durante el primer año.
- El importador acude siempre a los mismos proveedores para los productos con el mismo origen o hubo cambios.
- Las mercancías se importan desde zonas geográficas de riesgo (ej. zona Libre Colon)
- El mismo producto se importa desde distintos países
- En caso de tener duda de la veracidad de los CO, se pueden remitir a las autoridades aduaneras del país de exportación, para que certifiquen su autenticidad.

4. Clasificación arancelaria: verificar lo siguiente:

- Antecedente de las mercancías importadas, si fueron objeto de reclasificación arancelaria.
- Existencia de análisis de laboratorio aduanero.
- Referencias y códigos en catálogos de los productores o proveedores de acuerdo con las marcas comerciales.
- Los códigos utilizados para las mercancías son compatibles con los códigos registrados en los inventarios de la empresa y facturas de venta interna.
- Verificar si lo que importa es lo que vende (tipo de mercancía).

- Si la descripción de las mercancías es ambigua o general que la haga susceptible de clasificarse en uno o varios incisos arancelarios.
- Las tasas afectas a las partidas declaradas son bajas o nulos (dai, sc, ventas, etc)
- Las partidas arancelarias declaradas están sujetas a un derecho preferencial en virtud de los acuerdos comerciales.
- Las partidas arancelarias declaradas están sujetas a exoneraciones, cumplen con los requisitos no arancelarios.
- Los incisos arancelarios declarados corresponden con incisos refugio (ej “otras”, “las demás”)
- Se declaran partes que pueden conformar una unidad, para evadir pago de impuestos.
- Cuando se requiera extraer muestra, y solicitar fichas técnicas.
- Adicionalmente verificar los sistemas internos de gestión de pedidos y de almacén con el fin de solicitar todos aquellos documentos internos que se estimen necesarios para aclarar la verdadera naturaleza de las mercancías importadas.
- Verificar si los códigos arancelarios declarados son coherentes con la actividad comercial de la empresa.

#### 5. Ajustes por concepto de flete y seguro:

- Verificar comprobantes de pago por concepto de servicios navieros, o terrestres debidamente asociados a las facturas emitidas por estas empresas, previa relación de números de bill of lading y unidades contenedoras. Asimismo, a través de documentación solicitada a las líneas aéreas. Lo anterior, a efectos de determinar si el flete declarado al momento del despacho es correcto.
- Respecto a los montos por concepto de **seguro**, verificar el costo, según procedencia de las mercancías, con base en la “Tabla de Tarifas Usuales para la Determinación de Seguros”, contenida en la Circular No. ONVVA-002-2002 del 10 de mayo de 2002

#### 6. Otros requisitos no arancelarios y formales:

- Es importante la validación de la información contenida en las notas técnicas, notas de exoneración (genérica y específica) versus lo determinado en el proceso de investigación.
- Contemplar la verificación de obligaciones del importador y Auxiliares de la Función Pública, tales como: certificación al dorso de la factura de que los valores son reales y exactos, formalidades de la declaración de valor en aduanas, permitir que, al amparo de la autorización de un agente aduanero, actúe directamente un tercero, emisión de recibos por tributos, facturación de gastos y honorarios, entre otros.

### 2.3 Solicitud de medidas cautelares judiciales y administrativas

El fiscalizador encargado, previa coordinación con las jefaturas y cuando lo amerite podrá gestionar las solicitudes de medidas cautelares tanto judiciales como administrativas para lo cual se deberá proceder conforme lo señalado en el capítulo III punto XI y XII del Manual de Procedimientos Dirección de Fiscalización.

### 2.4 Respaldo documental probatorio

Conforme al Capítulo II, punto III del Manual de Procedimientos Dirección de Fiscalización, se procede a elaborar hojas de trabajo, donde se reflejen los datos declarados y transmitidos al Sistema Tica y las inconsistencias determinadas por el analista fiscalizador, impuestos cancelados y determinados, motivación técnica y legal en que se fundamenta el cambio efectuado.

A efectos de documentar el expediente levantado, el fiscalizador podrá realizar varios requerimientos de información o documentación. Asimismo, se dejará constancia de los papeles de trabajo, levantamiento de actas, notas de acciones ejecutadas, información obtenida de internet, extracción de muestras, análisis de laboratorio, que fundamentan las diligencias y evidencias determinadas en la auditoría, debiéndose llevar a cabo las formalidades establecidas en el Capítulo III del Manual de Procedimientos Dirección de Fiscalización, según corresponda.

Respecto a la prueba recabada en el exterior, así como los DUA y documentos adjuntos originales proporcionados por las Agencias de Aduanas, estos deberán fotocopiarse y certificarse para ser incluidos en el expediente. La prueba original deberá ser remitida al Ministerio Público cuando corresponda.

### III. Finalización de la actuación fiscalizadora

El fiscalizador procederá conforme lo establecido en el Capítulo III, punto XIV del Manual de Procedimientos Dirección de Fiscalización, para lo cual elaborará el informe final para los casos con incidencia fiscal o con algún incumplimiento normativo o bien el oficio de cierre cuando se han realizado diferentes acciones para comprobar la correcta declaración de la obligación tributaria y no se han determinado incidencias o hallazgos.

Para los casos en que, una vez realizada la revisión documental de los DUAs, el funcionario no encuentra razón para dudar de la correcta declaración y no se realiza ninguna solicitud de información al importador o al auxiliar de la función pública, se procederá a archivar el estudio con la ficha informativa.

De igual manera, en los casos donde se realice solicitud de información al importador o al auxiliar de la función pública y como resultado del estudio no resulta ninguna diferencia, se procederá a archivar con la ficha informativa. El funcionario fiscalizador y la jefatura deberán valorar si procede realizar oficio de cierre.

Aprobado el informe según las disposiciones de dicho Manual, el fiscalizador procederá a registrar la información del expediente en el archivo de gestión de la Intranet en el mes correspondiente, archivo que servirá de base para que la Jefatura realice en forma periódica el informe de labores.

Respecto a la regularización, deberá procederse de acuerdo con lo establecido en los artículos 24 bis de la Ley General de Aduanas, 55 bis, 536 bis y ter del Reglamento a la Ley, así como las disposiciones emitidas por la Dirección General de Aduanas y el Manual de Procedimientos de Regularización de la Dirección de Fiscalización. (Ver punto XVI del Capítulo III, del Manual).

En el proceso de regularización, no se emitirán juicios de valor, que puedan afectar la investigación, además de velar por el respeto y cortesía.

En caso de que el sujeto pasivo acepte el monto determinado más los intereses, en el proceso de regularización y que en el mismo momento autoliquide la multa, una vez que el fiscalizador haya verificado los montos cancelados y confirme el depósito a la cuenta del Ministerio de Hacienda, el expediente se archiva en la Dirección de Fiscalización.

En el caso que no autoliquide la multa, se deberá remitir el expediente a la Dirección Normativa para el inicio de los procedimientos administrativos que correspondan.

De no aceptar o aceptar parcialmente las irregularidades determinadas, se procederá a remitir el expediente a la Dirección Normativa (incluir información del Anexo 46), con el fin de que procedan al inicio de los procedimientos administrativos, así como al Director General de Aduanas, cuando se estimen presuntas irregularidades cometidas por funcionarios encargados de la revisión de las mercancías objeto de estudio, con el fin de que el órgano competente, valore si existe o no responsabilidad alguna (Capítulo III, punto XVI.3 y 5 del Manual de Procedimientos Dirección de Fiscalización).

Asimismo, cuando alguno de los involucrados, solicite fotocopia del expediente, previa valoración de poder otorgado será acompañado por el analista fiscalizador o secretaria del Departamento, debiendo velarse por la seguridad y conservación de los folios del expediente. De lo anterior se dejará constancia en el expediente, utilizando el formulario establecido por la Dirección.

La ejecución de las recomendaciones del informe y las gestiones relacionadas con ellas deben constar en el expediente, según lo establecido en el Manual de Procedimientos de Dirección de Fiscalización, capítulo III, punto XVI.5 y 6.

En caso de que corresponda la interposición de denuncia ante el Ministerio Público, deberá confeccionarse de conformidad con lo establecido en la Directriz DN-05-2006 (Capítulo III, punto XVI.2 del Manual de Procedimientos Dirección de Fiscalización).

Para todos los casos, se deberá remitir ficha informativa a la Dirección de Gestión de Riesgo, con el fin de que se informe de los resultados de la investigación (Capítulo III punto XVI.4).

Buenas prácticas recomendadas por la OMC y la OMA para aplicar en la APD.

La Organización Mundial del Comercio (OMC) y la Organización Mundial de Aduanas (OMA), han elaborado una serie de documentos donde se comparte a los países miembros, diferentes prácticas que son consideradas como recomendables para lograr auditorías posteriores al despacho: efectivas, transparentes y eficientes conforme a los principios de facilitación del comercio.

Entre los documentos que ha emitido la OMC podemos señalar:

- Acuerdo sobre Obstáculos Técnicos al Comercio (OTC) que incluye una serie de procedimientos y orientaciones para asegurar la transparencia y la eficiencia en la implementación de regulaciones técnicas y normas.
- Acuerdo sobre Facilitación del Comercio (AFC) que señala aspectos en relación con la transparencia, consultas previas a las partes interesadas, cooperación entre las autoridades y agencias gubernamentales responsables de los controles fronterizos, y sobre resoluciones anticipadas; mismos que buscan reducir la burocracia y la corrupción, aumentar la transparencia y eficiencia, y facilitar el comercio internacional.

Entre los documentos emitidos por la OMA se encuentran los siguientes:

- Directrices para la APD de la OMA Volumen 1 y 2.
- Guía para la APD (fase a fase, paso a paso) para orientación sobre los conceptos de las Directrices y ofrecer ejemplos de normativas y de prácticas que han sido aportadas por miembros de la OMA.
- Directrices para fortalecer la cooperación y el intercambio de información entre las autoridades aduaneras y las autoridades tributarias a nivel nacional.

Con base en los documentos emitidos por la OMC, se procede a detallar las buenas prácticas para aplicar en las APD:

- En el Acuerdo sobre Obstáculos Técnicos al Comercio (OTC), se indican algunos puntos clave, considerados como buenas prácticas para realizar las auditorías posteriores al despacho, entre las que se mencionan:
  1. Transparencia: Los miembros de la OMC deben notificar cualquier cambio en sus regulaciones técnicas y normas que puedan afectar el comercio internacional.
  2. Consulta y Participación: Se fomenta la consulta pública y la participación de las partes interesadas en el proceso de elaboración de normas.
  3. Evaluación de la Conformidad: Implementación de procedimientos claros y accesibles para la evaluación de la conformidad de productos y servicios.
  4. Coordinación Nacional: Creación de mecanismos nacionales de coordinación para asegurar la coherencia y la efectividad en la aplicación de las normas.

Lo anterior, se relaciona en las APD, en el tanto, el tema de transparencia va de la mano con la creación de requisitos arancelarios y no arancelarios, reformas a la legislación nacional que afecten la realización de las APD, por lo cual se recomienda que las mismas sean de conocimiento de todas las partes.

En cuanto punto señalado como “Consulta y participación”, el mismo se asocia con las APD como una buena práctica, porque promueve un acercamiento de la administración aduanera con los diferentes sectores y organizaciones, como por ejemplo cámaras de importadores o de productores, para conocer las mercancías que han sido identificadas como de riesgo y que ameritan ser objeto de las APD.

La buena práctica identificada como “evaluación de la conformidad” señalada en los artículos del 5 al 8 del Acuerdo sobre Obstáculos Técnicos al Comercio (OTC), se aplica en las APD, porque insta a la administración aduanera, a realizar estudios que vayan acorde con la realidad de los mercados asociados a las mercancías identificadas como de riesgo, para así poder establecer seguimientos y ajustes efectivos.

Asimismo, la buena práctica recomendada en este Acuerdo, como “coordinación nacional”, es indispensable para un buen resultado de ejecución de las APD, en el

tanto, se deben coordinar los controles, seguimientos y revisiones con otras entidades que tienen relación directa con las mercancías objeto de los estudios en las auditorías, como por ejemplo coordinaciones con el Ministerio de Salud, Ministerio de Agricultura y Ganadería, Ministerio de Seguridad, entre otros.

- En el Acuerdo de Facilitación del Comercio (AFC), en el numeral 5 del Art. VII de la Sección I se mencionan como buenas prácticas: la agilización del levante de las mercaderías; adopción de la Auditoría Posterior al Despacho (APD), a los efectos de asegurar el cumplimiento de reglamentos aduaneros y otras leyes y reglamentos conexos; selección de auditados con base a análisis de riesgo; inclusión del elemento de notificación de los resultados, derechos y obligaciones al auditado; y configuración de un insumo para la aplicación de gestión de riesgos.

Con base, en lo señalado en el Acuerdo de Facilitación del Comercio, una buena práctica, es agilizar los trámites de ingreso y despacho de mercancías en el control inmediato, promoviendo de esta forma, realizar las APD, con base en un buen análisis de riesgo, siguiendo procedimientos y normativas que permitan una eficiente ejecución de las auditorías.

Con base en los documentos emitidos por la OMA, se procede a detallar las buenas prácticas para aplicar en las APD:

- En las Directrices para la APD, se insta a las administraciones aduaneras que cuenten con un programa de APD, el cual abarque procedimientos para guiar a los funcionarios encargados de ejecutar las auditorías, por tanto, se considera como una buena práctica contar con un procedimiento para la realización de las auditorías posteriores al despacho.
- La OMA recomienda complementar los procedimientos, con guías donde se estipule el paso a paso para la ejecución de las auditorías, de forma que la administración aduanera pueda modernizar gradualmente sus prácticas de conformidad con la normativa vigente.
- La OMA en concordancia con lo recomendado como buena práctica por la OMC, resalta la importancia de fortalecer la cooperación y el intercambio de información,

entre las diferentes autoridades aduaneras y las entidades gubernamentales de cada país, para alcanzar resultados efectivos en las APD.

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) recomienda como buenas prácticas para ejecutar las APD, que las mismas se realicen de manera uniforme, precisa, transparente y al amparo de la ética profesional. Además, las normas internacionales elaboradas por la OCDE promueven el intercambio de información y cooperación entre los diferentes países miembros como prácticas recomendadas.

La Dirección de Fiscalización cuenta a la fecha con un Manual de Procedimientos, el cual está desactualizado, al no contemplar los elementos incorporados en las reformas a la legislación aduanera generadas en el año 2022 y 2023, asimismo los funcionarios entrevistados, manifiestan la necesidad de contar con un manual actualizado para poder ejecutar las APD de manera eficaz y uniforme. Lo anterior aunado a las buenas prácticas señaladas por organismos internacionales como la OMA y la OMC, sustentan la importancia de que se actualice el paso a paso para la ejecución de las APD en la Dirección de Fiscalización, a fin de lograr metas claras y efectivas en el control aduanero.

### **CAPÍTULO III.**

#### **PROPUESTA DEL PROCEDIMIENTO PARA LA EJECUCIÓN DE LAS APD CON BASE EN LAS REFORMAS JURÍDICAS ADUANERAS.**

La Dirección de Fiscalización de la Dirección General de Aduanas, cuenta con un manual de procesos que contemplan los pasos para ejecutar las auditorías posteriores al despacho, sin embargo, al haberse fusionado el Órgano Nacional de Valoración con la Dirección Fiscalización, y aunado al hecho de que se han generado reformas en la legislación aduanera, existe la necesidad de ajustar y actualizar el procedimiento de APD, no solo con dichos cambios sino que también con las buenas prácticas recomendadas por los organismos internacionales como la OCDE, OMC y OMA detallados en el capítulo II.

Por tanto, en atención a las necesidades de cambio y actualización que demanda el comercio internacional, el sistema jurídico aduanero costarricense, a partir del 29 de junio 2022, por medio de la publicación oficial en el Alcance N°132 a la Gaceta N°121 del diario oficial La Gaceta, incorporó la reforma a la Ley General de Aduanas, la cual busca simplificar y automatizar los trámites administrativos aduaneros, así como contribuir a mejorar la recaudación y el control aduanero. Esta reforma, no solo actualiza varios artículos vigentes, sino que también incorpora nueva normativa, la cual introduce herramientas para fortalecer el combate contra el contrabando.

En concordancia con la reforma a la Ley General de Aduanas, el 15 de junio 2023 fue publicado en Alcance N°113 a la Gaceta N°107 del diario oficial La Gaceta, el decreto ejecutivo N° 44051-H, el cual incorpora al sistema jurídico aduanero un nuevo Reglamento a la Ley General de Aduanas. No obstante, el decreto ejecutivo N°25270-H del 14 de junio de 1996 que hace referencia al Reglamento a la Ley General de Aduanas N°7557, mantiene vigente el Título II Competencias y funciones del Servicio Nacional de Aduanas, Disposiciones Generales y el Título III Normas para el ejercicio de control de la fiscalización aduanera.

Como parte de las reformas se identifican los siguientes aspectos que se incorporan al proceso de las APD:

- **Obligatoriedad del suministro de información:** con la reforma a la Ley General de Aduanas se adiciona el artículo 102 bis, en el cual se indica que en las actuaciones de comprobación e investigación, los importadores o exportadores deberán poner a disposición de los funcionarios competentes de fiscalización, la información de trascendencia tributaria aduanera, incluyendo su contabilidad, libros contables, facturas y demás relacionada con las operaciones de importación o exportación, documentos físicos, los archivos electrónicos o similares que respalden o contengan esa información, por lo tanto el sujeto fiscalizado está obligado a proporcionar al órgano fiscalizador toda clase de datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria aduanera deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas, relacionados con el objeto de la fiscalización.
  
- **Multa de cuatro mil pesos centroamericanos:** la reforma a la Ley General de Aduanas modificó el artículo 238, específicamente en el inciso 3, señalando la imposición de esta multa cuando el importador o exportador en el control posterior, no atienda un requerimiento de información de trascendencia tributaria o aduanera, la incumpla parcialmente, o no corresponda con lo solicitado.
  
- **Remisión del informe de conclusión de resultados:** la reforma al Reglamento de la Ley General de Aduanas, Decreto Ejecutivo 44051-H, en el artículo 565 incorpora que el órgano fiscalizador deberá notificar al sujeto pasivo, con una antelación mínima de cinco días hábiles a la fecha de la programación de una primera comparecencia el informe de conclusión con el resultado de las diferencias en relación con los tributos resultantes que debieron ser cancelados, asimismo, el informe deberá contener todos los elementos jurídicos y fácticos, para el inicio del procedimiento administrativo ordinario, en caso de que proceda.
  
- **Comparecencia:** la reforma al Reglamento de la Ley General de Aduanas, Decreto Ejecutivo 44051-H, en el artículo 566 modifica el plazo otorgado al sujeto pasivo, en caso de que no acepte regularizar en la primera audiencia su situación tributaria o solicite aclaración de forma justificada sobre el estudio o modificaciones en los montos calculados, en esta misma comparecencia, por tanto, se programará una

segunda y última comparecencia, siendo ahora el nuevo plazo de diez días hábiles siguientes, para tales fines.

- **Improcedencia:** la reforma al Reglamento de la Ley General de Aduanas, Decreto Ejecutivo 44051-H, en el artículo 568 incorpora el tema de la improcedencia para realizar el proceso de regularización en aquellos casos en que se determine la interposición de denuncia penal por las acciones u omisiones de los sujetos pasivos, sean o no auxiliares de la función pública.
  
- **Revisión posterior al despacho:** en el artículo 102 de la Ley General de Aduanas, se señala que la autoridad aduanera podrá revisar, mediante el ejercicio de controles a posteriori o permanentes, la determinación de la obligación tributaria aduanera y el cumplimiento de las demás normas que regulan el despacho de mercancías, en el plazo estipulado en el artículo 62 de la LGA. Con la reforma a esta ley se incorpora, que en caso de que la autoridad aduanera en el control posterior constate errores cometidos en la declaración de mercancías, que produzcan diferencias por un monto igual o inferior al monto mínimo de cien pesos centroamericanos, no cobrará ni devolverá dicho monto, ni se impondrán las sanciones correspondientes.
  
- **Pago fraccionado:** este es un instrumento, que atiende la necesidad de los sujetos pasivos de tener una alternativa para realizar el pago del adeudo tributario en tractos y no en un solo pago, que en ocasiones se le dificulta a las empresas. El pago fraccionado se incorpora a la legislación aduanera costarricense en el artículo 24 bis de la Ley General de Aduanas, y el artículo 569 y 570 del Reglamento a la Ley General de Aduanas (Decreto Ejecutivo 44051-H) en donde se señalan las condiciones de aplicación para el pago fraccionado y los requisitos para optar por esta alternativa de pago.

Aunado a las adiciones y modificaciones detalladas en los párrafos anteriores, el procedimiento de las APD, también contempla actualizaciones en lo que respecta a las páginas de consulta autorizadas y a la confección del expediente que respalda la actuación fiscalizadora. A continuación, se señalan los elementos que se incorporan a la propuesta conforme a este punto:

- **Páginas de consulta:** el procedimiento de las APD vigente, contempla que el funcionario a cargo realice consultas sobre el sujeto pasivo y los auxiliares de la función pública en páginas como SIIAT, Datum, Registro Público, TIM. Sin embargo, en la actualidad a excepción de la consulta en el Registro Público, ya no se cuenta con acceso a dichas páginas, por ello se incorporan en esta propuesta las páginas autorizadas y en las que se tiene acceso para conocer la información del sujeto pasivo y de los auxiliares, a saber: Registro Público, Hacienda Investiga, Sistema Informático de la Administración Tributaria Virtual (ATV).
- **Expediente digital:** en miras del proyecto de Hacienda Digital, el Ministerio de Hacienda y la Dirección General de Aduanas, ha actualizado lo correspondiente a la confección de los expedientes que respaldan las actuaciones fiscalizadoras, por lo que se utiliza actualmente el SharePoint, en donde el funcionario a cargo de la actuación fiscalizadora deberá crear una carpeta con el número de estudio e ir incorporando los archivos digitales generados en orden cronológico, en cumplimiento de la Ley No. 8454 “Ley de certificados, firmas digitales y documentos electrónicos” del 30 de agosto del 2005, y las siguientes normas: Directriz MH-DGA-DIR-001-2023 de fecha 30 enero del 2023, sobre Lineamientos para Conformación de Expedientes Administrativos en el Servicio Nacional de Aduanas; MH-DGA-DIR-001-2023 – Directriz Lineamientos de conformación de expedientes tramitados por el SNA; MH-DGA-PRO12-GUI-006 – Guía de Lineamientos para verificación de la conformación de expedientes tramitados por el SNA; MH-DGA-PRO12-FOR-002 – Formulario de verificación de conformación de expedientes tramitados por el SNA y Norma Técnica Nacional N°001– Lineamientos de Expedientes

La propuesta detallada a continuación, contempla las reformas realizadas a la Ley General de Aduanas y a su reglamento, así como, las buenas prácticas recomendadas por la OMC y la OMA (mencionadas en el Capítulo II), por esto se puede determinar que la propuesta incorpora al procedimiento aduanero de las APD instrumentos legales, que permiten una verificación de los elementos de la obligación tributaria aduanera más efectiva, que a su vez brindan facilidades al sujeto pasivo para regularizar su situación ante el Estado:

### I. Acciones previas al inicio de la actuación fiscalizadora

La jefatura del Área de Empresas asigna la auditoría al funcionario por medio de un memorándum, el cual llevará un número de consecutivo de la Dirección de Fiscalización, en el que se detalla la siguiente información:

- Nombre y número de identificación del sujeto a fiscalizar
- Número de expediente
- Orientación en donde se detalla el número de oficio e informe generado por la Dirección de Gestión de Riesgos sobre el análisis realizado al sujeto pasivo.
- Objetivo general en donde se indica que la verificación por realizar corresponderá a las diferentes obligaciones tributarias aduaneras. (clasificación, valor aduanero, origen, entre otros)
- Alcance, en donde se indica la delimitación del estudio en cuanto a tiempo (períodos asignados a revisión).
- Detalle de documentación adjunta remitida por la Dirección de Gestión de Riesgo (en adelante DGR), como lo son el oficio de asignación a la Dirección de Fiscalización, el informe de estudio de la DGR, y las estadísticas de las declaraciones aduaneras objeto del estudio.

Asignada la auditoría el funcionario a cargo deberá confeccionar el “Formulario sobre independencia en la investigación” haciendo constar que no tiene ninguna relación con el sujeto pasivo ni los auxiliares de la función pública.

En caso de que alguno de los supuestos establecidos en el formulario citado anteriormente, concorra el director(a), jefe de Departamento y jefe inmediato, procederán por escrito a inhibirse ante su superior de conocer del caso y únicamente podrán atender el mismo, si la inhibitoria es formalmente rechazada dejándose constancia en el expediente.

Si en el transcurso de la actuación fiscalizadora, el funcionario determina la concurrencia de alguna de las condiciones contempladas en el formulario indicado, deberá informarlo de inmediato a su superior inmediato, a fin de que se valore la situación y se determine si existen motivos suficientes para reasignar el caso a otro funcionario.

De no existir causal que impida al funcionario atender el caso asignado, procederá a ejecutar todas las acciones necesarias para recopilar información de interés para el caso, entre otras: elaboración de oficios de requerimientos de información y/o documentación, consultas al sistema informático, etc.

Una vez asignado el número del expediente de la auditoría, el funcionario a cargo deberá crear una carpeta identificada con el número de expediente en el subsitio Área de Empresas, Fiscalización Externa de la Dirección de Fiscalización en la SharePoint, en el cual deberá ir incorporando los archivos digitales generados en orden cronológico, en cumplimiento de la Ley No. 8454 “*Ley de certificados, firmas digitales y documentos electrónicos*” del 30 de agosto del 2005, y las siguientes normas:

- Directriz MH-DGA-DIR-001-2023 de fecha 30 enero del 2023, sobre Lineamientos para Conformación de Expedientes Administrativos en el Servicio Nacional de Aduanas.
- MH-DGA-DIR-001-2023 – Directriz Lineamientos de conformación de expedientes tramitados por el SNA.
- MH-DGA-PRO12-GUI-006 – Guía de Lineamientos para verificación de la conformación de expedientes tramitados por el Servicio Nacional de Aduanas.
- MH-DGA-PRO12-FOR-002 – Formulario de verificación de conformación de expedientes tramitados por el Servicio Nacional de Aduanas.
- Norma Técnica Nacional N°001– Lineamientos de Expedientes.

Ilustración 8: SharePoint Subsitio Área de Empresas



Con base en las estadísticas, el funcionario a cargo deberá ejecutar la auditoría con base en el análisis y estudio del comportamiento operacional de los sujetos pasivos (importador,

auxiliares de la función pública y aforadores), mediante la revisión exhaustiva de cada una de las variables, en función de las mercancías objeto de estudio, considerando como mínimo lo siguiente:

- Auxiliares de la Función Pública Aduanera asociados al importador (agencias de aduanas, agentes aduaneros independientes, depositario aduanero)
- Aduanas de ingreso y de desalmacenaje
- Medio de transporte (aéreo, terrestre, marítimo), en función de las mercancías importadas
- Canal de revisión
- Mercancías importadas, clasificación arancelaria (incisos refugio), alícuotas
- País de origen, adquisición y procedencia
- Convenios aplicados
- Notas de exoneración
- Empresas proveedoras
- Números de referencias o modelos
- Números de facturas
- Temporalidad de importaciones
- Variaciones en el tiempo sobre productos

El fiscalizador deberá efectuar el reconocimiento del sujeto a fiscalizar, a través de diferentes fuentes de información: **a)** Registro Público (personería jurídica de la empresa, con el fin de verificar el perfil del importador: domicilio fiscal, capital, representantes, actividad comercial, **b)** Consulta en el sistema Administración Tributaria Virtual (ATV) del Ministerio de Hacienda, para identificar domicilio, representantes legales, números telefónicos, correos electrónicos, declaraciones presentadas ante la Dirección General de Tributación, **c)** Hacienda Investiga, para identificar información referente al sujeto pasivo y auxiliares de la función pública, así como participación del sujeto pasivo en otras sociedades.

Asimismo, para las mercancías de origen centroamericano, importadas por vía terrestre, hará uso de la herramienta informática **DUCA-T**<sup>12</sup>, con el fin de verificar si los datos y

---

<sup>12</sup> DUCA-T corresponde a la Declaración Única Centroamericana de Transporte.

documentos de exportación son coincidentes con los datos y documentos de importación transmitidos al Sistema Tica, tales como facturas comerciales, manifiestos de carga, cartas de porte.

El fiscalizador verificará con los otros departamentos de la Dirección de Fiscalización si se han realizado estudios o auditorías sobre el sujeto pasivo para el período de estudio señalado en el memorándum de asignación.

## II. Inicio de la actuación fiscalizadora.

### 1-Notificación del Inicio de la Actuación:

Con el propósito de verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias aduaneras de los sujetos pasivos que realizan importaciones de mercancías al territorio nacional, y de conformidad con las facultades que otorgan los artículos 4, 5 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano, 23, 24, 25, 33 y 36 del Reglamento a dicho Código; 22, 24, 53, 54, 59, 63 y 102 de la Ley General de Aduanas; artículos 26, 26 bis, 28, 28 bis, 43, y del 62 al 76 del Reglamento a dicha Ley; se le comunica al sujeto pasivo el inicio de actuación fiscalizadora por parte del Departamento de Fiscalización Externa de la Dirección de Fiscalización, de la Dirección General de Aduanas, para las importaciones realizadas en el periodo de estudio.

La notificación del inicio de la actuación fiscalizadora deberá realizarse en cumplimiento con lo establecido en el artículo 194 de la Ley General de Aduanas, relacionado con los medios de notificación, reformado mediante la Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria, Ley N° 9069, publicada en el Diario Oficial La Gaceta N°188 del 28 de setiembre del 2012, y la Circular C-DN-022-2012 del 07 de noviembre de 2012.

Asimismo, con base en los artículos 256 y 264 de la Ley General de Administración Pública, se le concede al sujeto pasivo un plazo de diez días hábiles para que presente la totalidad de la información solicitada en el oficio de inicio. En caso de que el sujeto pasivo solicite una prórroga para presentar la información requerida, la misma podrá ser otorgada en cumplimiento con lo señalado en el artículo 258 de la Ley General de Administración Pública.

En caso de incumplimiento ante el requerimiento de información, deberá remitirse al director de la Dirección de Fiscalización, para que se inicie el proceso sancionatorio de conformidad con lo estipulado en los artículos 102 bis y 238 inciso 3 de la Ley General de Aduanas.

2-Requerimiento y recepción de la información aportada por el sujeto pasivo:

Para el análisis de la información presentada por el sujeto pasivo, deberá cumplirse con los siguientes pasos:

1. La facultad de la autoridad aduanera para exigir el pago de los tributos, sus intereses y recargos de cualquier naturaleza que se dejaron de percibir por el Estado, de conformidad con el artículo 62 de la Ley General de Aduanas, prescribe en cuatro años a partir de la fecha del hecho generador.
2. En el oficio de inicio de la actuación fiscalizadora, se debe solicitar al sujeto pasivo los elementos que permitan verificar la obligación tributaria aduanera de conformidad con la orientación señalada en el memorándum de asignación de la auditoria (valor aduanero, ajustes al valor en aduana, clasificación arancelaria, origen, entre otros); como parte de la información solicitada se puede citar:
  - Fotocopia del Catálogo de Cuentas Contables.
  - Explicación detallada sobre la relación comercial del sujeto pasivo con los respectivos proveedores de las mercancías importadas.
  - Fotocopia de los Contratos o Acuerdos de Licencia y modificaciones si existieran, por concepto de derechos de propiedad intelectual como uso de marcas, derechos de autor, know how y patentes suscritas por la empresa importadora. En caso de estar en un idioma diferente al español, aportar su respectiva traducción.
  - Remitir la Declaración D-152 “Declaración Anual de Retenciones – Impuestos Únicos y Definitivos”, y la Declaración D-103 “Declaración Jurada de Retenciones en la fuente por Remesas al Exterior V2”, para el periodo en estudio y la conciliación o documentos de respaldo referente a las remesas, así como contratos o convenios con los beneficiarios de las mencionadas remesas.

- Balance de Comprobación detallado mensualmente del sujeto pasivo correspondiente al periodo de estudio.
- Registros contables de las declaraciones aduaneras con sus respectivos documentos de respaldo (asientos de diario, auxiliares, conocimiento de embarque, facturas comerciales extendidas por los proveedores, entre otros.) para el período de estudio.
- Comprobantes de pagos a proveedores de mercancías importadas, asociadas a los DUAs, que incluya documento de registro al sistema contable, los comprobantes bancarios y documentos adjuntos.
- Catálogos con descripciones técnicas de las mercancías objeto de estudio.

En caso de ser necesario el funcionario a cargo, solicitará información adicional como parte de la actuación fiscalizadora.

3. El funcionario a cargo de la auditoria deberá elaborar hojas de trabajo y notas de acciones ejecutadas, en las que se refleje el análisis realizado y los hallazgos determinados, producto de la verificación de las obligaciones tributarias aduaneras (valor, clasificación arancelaria, origen, entre otras).
4. De conformidad con la orientación del estudio, en caso de requerirse información adicional o bien se necesite realizar una extracción de muestras de las mercancías objeto de estudio, el funcionario a cargo podrá realizar visitas al domicilio del sujeto pasivo o bien a los sitios autorizados como zona primaria para realizar dicha actuación, y deberá hacer constar los hallazgos a través del levantamiento de actas, con el consecutivo de la Dirección de Fiscalización. Asimismo, en el caso de extracción de muestras deberá el funcionario proceder conforme a lo estipulado en el Manual para la toma de extracción de muestras, del Ministerio de Hacienda. (Ministerio de Hacienda, Costa Rica, 2011)

### 3-Solicitud de información auxiliares de la función pública

En el caso de requerirse información a los auxiliares de la función pública en procura de verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias aduaneras, dicha solicitud deberá realizarse mediante un oficio el cual deberá notificarse en cumplimiento con lo establecido

en los artículos 30 y 194 de la Ley General de Aduanas y artículos 256,258 y 264 de la Ley General de Administración Pública.

La documentación aportada por el auxiliar de la función pública será tratada de la siguiente manera:

- a) La documentación aportada de forma digital se incorporará en la carpeta identificada en el subsitio Área de empresas, Fiscalización Externa de la Dirección de Fiscalización en la SharePoint.
- b) La documentación aportada de forma física deberá ser resguardada por el funcionario a cargo, el cual deberá digitalizarla y solicitar al director la debida certificación, para incorporarla en la carpeta identificada en el subsitio Área de empresas, Fiscalización Externa de la Dirección de Fiscalización en la SharePoint.
- c) En caso de que el estudio amerite la presentación de denuncia ante el Ministerio Público, la documentación aportada de manera física por el auxiliar de la función pública será entregada junto con el expediente físico levantado al efecto por esta Dirección.

#### 4- Solicitud de información otras entidades (nacionales o extranjeras)

En el caso de requerirse información a entidades nacionales (ministerios, cámaras, entre otros) en procura de verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias aduaneras, dicha solicitud deberá realizarse mediante un oficio el cual deberá notificarse en cumplimiento con lo establecido en los artículos 30 y 194 de la Ley General de Aduanas y artículos 256,258 y 264 de la Ley General de Administración Pública.

Cuando se trate de solicitudes de información a entidades extranjeras (administraciones aduaneras de otros países, proveedores, entes gubernamentales, entre otros), las mismas deberán tramitarse por medio de un oficio firmado por el director general con consecutivo de la Dirección General de Aduanas, y su notificación la realiza la Dirección de Fiscalización, notificando asimismo al Área de Relaciones de Asuntos Externos de la Dirección General de Aduanas.

En ambos casos la documentación aportada será tratada de la siguiente manera:

- La documentación aportada de forma digital se incorporará en la carpeta identificada en el subsitio Área de empresas, Fiscalización Externa de la Dirección de Fiscalización en la SharePoint.
- La documentación aportada de forma física deberá ser resguardada por el funcionario a cargo, el cual deberá digitalizarla y solicitar al director la debida certificación, para incorporarla en la carpeta identificada en el subsitio Área de empresas, Fiscalización Externa de la Dirección de Fiscalización en la SharePoint.
- En caso de que el estudio amerite la presentación de denuncia ante el Ministerio Público, la documentación aportada de manera física por el auxiliar de la función pública será entregada junto con el expediente físico levantado al efecto por esta Dirección.

#### 5- Análisis de la documentación contable y verificación de los elementos que conforman la obligación tributaria aduanera

Una vez recibida la documentación requerida por el funcionario a cargo, se debe iniciar con el análisis y verificación de los elementos que conforman la obligación tributaria aduanera, a ser considerados en el proceso de la auditoría:

1. Documentación contable: el funcionario deberá verificar que los montos declarados al momento de la importación coincidan con los registros contables y la documentación de respaldo que al efecto aportó el sujeto pasivo, para corroborar la aplicación del artículo 1 y 8 del Acuerdo de Valor de la OMC. En caso de que no se cumpla con lo estipulado para el método de Valor de Transacción, el funcionario a cargo deberá justificar ampliamente los elementos que respaldan el descarte del primer método, para proceder con la determinación del valor en aduana conforme a lo establecido en los métodos secundarios.
2. Clasificación arancelaria: el funcionario deberá verificar que las mercancías objeto de estudio, se encuentren correctamente clasificadas en el inciso arancelario de conformidad con las reglas generales de clasificación, y que a su vez cumplan con los requisitos no arancelarios estipulados para esa mercancía. Para realizar la verificación de este elemento de la obligación tributaria el funcionario podrá recurrir

a la revisión de los catálogos técnicos de las mercancías, certificados de análisis de laboratorio, criterios técnicos emitidos por la Dirección de Gestión Técnica de la Dirección General de Aduanas, criterios vinculantes emitidos por la Dirección General de Aduanas, entre otros.

3. Verificación de preferencias arancelarias: el funcionario deberá verificar si las mercancías objeto de estudio, cuentan con el beneficio de alguna preferencia arancelaria, en aplicación de acuerdos de libre comercio, notas de exoneración, entre otros, y en caso de identificar alguna inconsistencia deberá dejar constancia para desaplicar dicha preferencia.
4. Verificación de indicios de delitos aduaneros: si existen elementos que den indicio a una presunción de delito aduanero, de conformidad con los artículos 281 inciso a) del Código Procesal Penal, 24, 25 inciso e y 229 de la Ley General de Aduanas, que establecen las atribuciones y obligaciones referentes a la investigación de delitos e infracciones aduaneras, aunado a lo indicado en la Directriz DIR-DN-001-2018 del 12/03/2018, el funcionario a cargo deberá presentar ante el Ministerio Público los elementos probatorios para que las autoridades judiciales valoren la promoción de la acción penal, la investigación y eventual imposición de la sanción correspondiente con base en los hechos denunciados.

### III. Finalización de la actuación fiscalizadora

Una vez realizada la verificación de los elementos de la obligación tributaria aduanera, el funcionario a cargo deberá emitir un informe con el detalle de los hallazgos determinados y con las recomendaciones de conformidad con lo establecido en la Ley General de Aduanas. A continuación, se detalla, los tipos de informe que confeccionaría el funcionario a cargo en atención a la conclusión de la auditoría:

1. Informe de Cierre: De conformidad con el análisis de la información que consta en el expediente y en estricto cumplimiento de los principios de economía, simplicidad, celeridad, eficiencia, oportunidad y conveniencia, el funcionario a cargo elaborará un informe donde se detallen las razones que justifican el cierre del estudio, por no

haber encontrado elementos que generen diferencias o incumplimientos con respecto a la obligación tributaria aduanera.

Asimismo, el funcionario a cargo del estudio deberá indicar en el apartado de recomendaciones dentro del informe, que se debe remitir la ficha informativa con copia del informe de cierre a la Dirección de Gestión de Riesgo de la Dirección General de Aduanas, conteniendo los resultados y recomendaciones de la investigación; comunicar al sujeto pasivo el cierre del estudio, por parte de la Dirección de Fiscalización de la Dirección General de Aduanas; según corresponda deberá informar a las diferentes dependencias (por ejemplo Dirección General de Tributación, Instituto de Desarrollo Rural (Inder), Ministerio de Salud, entre otros) inconsistencias determinadas en el estudio para su conocimiento; finalmente deberá informar y trasladar el expediente (acceso a la carpeta digital) al director de fiscalización, para que se archive.

2. **Informe final:** Concluidas las actuaciones fiscalizadoras el funcionario a cargo elaborará un informe, donde se detallen los hallazgos tributarios aduaneros determinados, que generan un perjuicio contra el Estado; en el que se hará constar los hechos o circunstancias de relevancia y los resultados de las actuaciones, siguiendo la estructura que se detalla a continuación.

La estructura básica del informe consta de cinco apartados, a saber: introducción, resultados, conclusiones, recomendaciones y anexos, a continuación, se explican los mismos:

- Introducción: suministra datos importantes acerca del estudio o actuación realizada, se pretende con esa información ayudar a la comprensión del informe. Se agrupa en información relativa al examen y aquella relacionada con el sujeto fiscalizado, se hace referencia principalmente a lo siguiente:
  - Origen de la fiscalización: Describe el año al cual pertenece el estudio de conformidad con el Plan Anual de Fiscalización.
  - Objetivo general y objetivos específicos: consisten en los fines o propósitos que se persiguen con la realización del estudio.
  - Alcance: Señala el período al que corresponden la auditoría asignada, así como las fuentes de información que sustentan el estudio, y de ser necesario

se indican los números de las declaraciones de importación (DUAs) objeto del estudio.

- Información del importador (sujeto pasivo): en este apartado se detalla la información general del sujeto pasivo, como nombre completo, cédula de identificación (jurídica o física), nombre de los representantes legales, dirección del domicilio fiscal, actividades económicas, obligaciones tributarias, correo electrónico, números de teléfono, entre otros.
  - Resguardo de documentos electrónicos contenidos en el expediente: en este apartado se detalla el cumplimiento de la normativa vigente en relación a la ubicación y resguardo de los documentos digitales y físicos que conforman el expediente.
- Resultados: en este apartado, se detallan las actuaciones realizadas dentro del estudio que sustentan la determinación de hallazgos, que generan un perjuicio al Estado, como por ejemplo: ajustes en el valor aduanero, cambios de clasificación arancelaria de las mercancías, incumplimiento de requisitos arancelarios y no arancelarios, desaplicación de preferencias arancelarias, o cualquier otro elemento que implique una variación en lo declarado, consignado o presentado ante la autoridad aduanera.

En este apartado de resultados, deberá incluirse el detalle de la determinación del valor en aduana, los montos de impuestos dejados de percibir e intereses, y según corresponda el detalle de la responsabilidad de los auxiliares de la función pública y/o de los funcionarios del Servicio Nacional de Aduanas.

- Las conclusiones: En el apartado de conclusiones se detallarán de manera puntual los hallazgos determinados producto de la auditoría, señalando los elementos de la obligación tributaria aduanera que fueron ajustados, así como la determinación de los impuestos dejados de percibir e intereses a la fecha del informe.
- Recomendaciones: En el apartado de recomendaciones se deberán detallar los pasos a seguir producto de los hallazgos determinados, los cuales se describen a continuación:

- Convocar a los sujetos pasivos a audiencia de regularización, según lo establecido en el artículo 24 bis de la Ley General de Aduanas y el 55 bis, así como también del 565 al 568 del Reglamento a dicha ley.
- Remitir el expediente a la directora de la Dirección de Fiscalización, conforme lo indicado en el artículo 26 bis del Reglamento a la Ley General de Aduanas reformado según decreto ejecutivo N°42017-H, con el fin de que se valore el inicio de los procedimientos administrativos que correspondan, en caso de rechazo parcial o total de la propuesta de regularización del adeudo tributario y de considerar vulneraciones a disposiciones del régimen jurídico aduanero.
- Remitir ficha informativa a la Dirección de Gestión de Riesgo Aduanero, sobre los hechos descritos en este informe, con el fin de que se valoren los resultados de este, y sean considerados en su análisis.
- Informar, según corresponda, a las diferentes dependencias (por ejemplo, Dirección General de Tributación, Inder, Ministerio de Salud, entre otros) las inconsistencias determinadas en el estudio para su conocimiento.

De conformidad con lo señalado en el artículo 568 del Reglamento a la LGA, la Dirección de Fiscalización no procederá con la convocatoria para el proceso de regularización, en los casos donde se determine la interposición de denuncia penal, por las acciones u omisiones de los sujetos pasivos, sean o no auxiliares de la función pública, por tanto, las recomendaciones deberán ser las siguientes:

- Remitir el expediente al Área Legal de la Dirección de Fiscalización, para que se gestione el inicio de los procedimientos administrativos correspondientes, al cobro del adeudo tributario pendiente de pago.
- Remitir ficha informativa a la Dirección de Gestión de Riesgo Aduanero, sobre los hechos descritos en este informe, con el fin de que se valoren los resultados de este, y sean considerados en su análisis.
- Remitir Denuncia Penal a la Fiscalía Adjunta de Delitos Económicos Tributarios y Aduaneros del Ministerio Público, por los hechos descritos en el informe.
- Informar, según corresponda, a las diferentes dependencias (por ejemplo, Dirección General de Tributación, Inder, Ministerio de Salud, entre otros) las inconsistencias determinadas en el estudio para su conocimiento.

#### IV. Proceso de regularización

El procedimiento de regularización deberá desarrollarse en estricto apego a lo establecido en los artículos 49 del Reglamento al Código Aduanero Uniforme Centroamericano, 24 bis de la Ley General de Aduanas, y del 565 al 568 del Reglamento de la misma ley. El proceso de regularización deberá llevarse a cabo de la siguiente manera:

##### Etapa previa a la audiencia de regularización

1. El funcionario responsable del caso deberá programar la audiencia de regularización y deberá notificar al sujeto pasivo y a los auxiliares la fecha, hora y lugar para que se presenten a la comparecencia. Asimismo, en la notificación de los oficios de convocatoria se deberá adjuntar el informe final en formato PDF<sup>13</sup>, para hacer de conocimiento previo los hallazgos determinados en la auditoría.
2. El funcionario prepara la presentación del caso en Power Point<sup>14</sup>, utilizando las plantillas oficiales de este Ministerio, en la que se reflejen con claridad los hallazgos obtenidos, las pruebas recabadas, el fundamento legal, así como la determinación del adeudo y sus intereses a la fecha de la audiencia.
3. El funcionario preparará el acta de regularización respectiva, en la que se detallará los elementos principales que sustentan la determinación del adeudo tributario. El acta de regularización deberá contener la siguiente información:
  - Número de acta: deberá tomarse el número de consecutivo de actas de regularización de la SharePoint de la Dirección de Fiscalización.
  - Número de expediente
  - Nombre de la persona física o razón o denominación social del sujeto fiscalizado

---

<sup>13</sup> El formato PDF (Portable Document Format) es un formato de almacenamiento para documentos digitales.

<sup>14</sup> Power Point corresponde a un programa de presentación desarrollado por Microsoft, que forma parte del paquete Microsoft Office. Se utiliza para crear presentaciones visuales compuestas por diapositivas.

- Número de Cédula Jurídica o física del sujeto fiscalizado
  - Nombre y número de identificación de los funcionarios de la Dirección de Fiscalización presentes.
  - Nombre y número de identificación de los comparecientes, así como la indicación del cargo que desempeñan (representante legal, contadores, asesores legales, auxiliares de la función pública entre otros).
  - Resultados de las actuaciones fiscalizadoras, indicando en detalle los elementos y detalles de los hallazgos determinados.
  - Propuesta de regularización y consecuencias, en este apartado se debe explicar los efectos que se derivan de la regularización, indicar el adeudo tributario y el traslado de cargos en caso de rechazar la propuesta de regularización.
  - Posición del sujeto pasivo, en el que se detalla la respuesta ante la propuesta de regularización, la cual puede subdividirse en tres partes:
    - Aceptación: se debe indicar que el adeudo deberá ser cancelado en los siguientes 5 días hábiles, en caso de proceder el pago fraccionado el sujeto pasivo deberá cumplir con los requisitos establecidos en el artículo 570 del Reglamento a la Ley General de Aduanas.
    - Rechazo: se deja constancia en el acta de esta posición del sujeto fiscalizado y se indica que se remitirá al director de la Dirección de Fiscalización para el inicio de los procedimientos correspondientes.
    - Solicitud de plazo para revisión por sujeto fiscalizado: en estos casos se deja constancia de la solicitud por parte de los sujetos pasivos y se programa una segunda audiencia de regularización, en un plazo de 10 días hábiles.
4. En la fecha y hora indicadas en los oficios de convocatoria, se deberá realizar la audiencia de regularización. Previo a dar inicio, el funcionario a cargo deberá verificar que en caso de en nombre del sujeto pasivo, comparezca por medio de un apoderado, este deberá aportar el poder correspondiente vigente y/o la debida certificación con no menos de tres meses de emitidos, así como indicar el monto por el cual está autorizado a actuar, pudiéndose hacerse acompañar de un abogado y/o especialista técnico. Al efecto, todos los asistentes deberán acreditar su legitimación y aportar la cédula de identidad vigente.

5. Una vez verificada la legitimación de los presentes, se dará inicio con la audiencia de regularización, la cual presidirá la jefatura del área de empresas, y el funcionario a cargo expondrá los hallazgos determinados. Una vez finalizada la exposición se aclararán las dudas de los presentes, se les indica que a partir de ese momento tienen acceso al expediente, el cual podrá ser compartido de manera digital y se levantará el acta.
6. En caso de que el sujeto pasivo solicitará el plazo de los 10 días, para revisar la documentación adjunta al estudio, la segunda audiencia de regularización deberá llevarse a cabo en la fecha, hora y lugar indicada en el acta de la primera audiencia de regularización, y en la misma el sujeto pasivo comunicará su posición. Conforme a lo expresado en esa segunda audiencia se procederá de la siguiente manera:
  - Aceptación: se debe indicar que el adeudo deberá ser cancelado en los siguientes 5 días hábiles, en caso de proceder el pago fraccionado el sujeto pasivo deberá cumplir con los requisitos establecidos en el artículo 570 del Reglamento a la Ley General de Aduanas.
  - Rechazo: se deja constancia en el acta de esta posición del sujeto fiscalizado y se indica que se remitirá al director de la Dirección de Fiscalización para el inicio de los procedimientos correspondientes.
7. La etapa de regularización finaliza con la resolución de inicio del procedimiento administrativo ordinario establecido en el artículo 24 bis de la Ley General de Aduanas, que contendrá las conclusiones de las actualizaciones fiscalizadoras, y lo elaborará el funcionario a cargo, para posteriormente ser remitido el estudio al director de la Dirección de Fiscalización, para el seguimiento correspondiente.
8. El funcionario a cargo deberá dar seguimiento de conformidad con la posición del sujeto pasivo, considerando lo siguiente:
  - En caso de que el sujeto pasivo haya aceptado, una vez recibido el comprobante del pago total del adeudo (impuestos dejados de percibir, intereses a la fecha del pago y lo correspondiente a la multa), el funcionario a cargo deberá remitir vía correo electrónico el comprobante a Tesorería Nacional, indicando a que

corresponde dicho pago, para que verifiquen el ingreso del monto adeudado y posteriormente proceder con el archivo del expediente. Si transcurrido el plazo de los 5 días hábiles para la cancelación del adeudo, y el sujeto pasivo no presentara el comprobante del pago, el funcionario a cargo deberá comunicar vía oficio al director de la Dirección de Fiscalización, lo acontecido, para que se proceda con los procesos correspondientes.

- En caso de que el sujeto pasivo haya aceptado la propuesta de regularización acogiéndose al pago fraccionado, una vez recibido el pago de la prima y la primera cuota, el funcionario a cargo deberá remitir vía correo electrónico el comprobante a Tesorería Nacional, indicando a que corresponde dicho pago, para que verifiquen el ingreso del monto adeudado. El funcionario deberá dar seguimiento de los restantes pagos hasta finiquitar la totalidad del adeudo, una vez cancelado el adeudo tributario, el funcionario deberá llenar el formulario denominado “Finalización pago fraccionado”, en el cual se detallan los siguientes datos:
  - Datos generales del sujeto pasivo.
  - Información del expediente:
    - Número de expediente.
    - Número de oficio y fecha de la autorización para el pago fraccionado
  - Condiciones del otorgamiento del pago fraccionado: Monto Impuestos dejados de percibir: Monto Intereses, total del adeudo tributario, prima cancelada, cantidad de cuotas, y monto de cuota consecutivas e iguales.
  - Estado: indicando monto última cuota, fecha pago última cuota, número de comprobante y nombre de la entidad bancaria donde se realizó el pago, y el estado en condición de cancelado.
  - Una vez elaborado el formulario, el funcionario a cargo, deberá notificar al sujeto pasivo mediante un oficio la cancelación y finalización del pago fraccionado, posteriormente deberá proceder con el archivo del expediente.

- En caso de incumplimiento en algún pago de las cuotas establecidas se deberá comunicar vía oficio al director de la Dirección de Fiscalización, lo acontecido, para que se proceda con los procesos correspondientes.
  
- En caso de que el sujeto pasivo hubiere aceptado la propuesta de regularización, y haya generado la cancelación únicamente del adeudo tributario correspondiente a impuesto dejados de percibir e intereses a la fecha del pago, el funcionario a cargo deberá remitir vía correo electrónico el comprobante a Tesorería Nacional, indicando a que corresponde dicho pago, para que verifiquen el ingreso del monto adeudado. Posteriormente el funcionario a cargo deberá comunicar vía oficio al director de la Dirección de Fiscalización, lo acontecido, para que se proceda con el proceso sancionatorio al no haber cancelado la multa.

Para una mejor comprensión del proceso de APD, se muestra un diagrama de flujo que contempla las tres etapas desarrolladas en este capítulo: acciones previas como la asignación del memorándum por parte de la jefatura para dar inicio a la ejecución de la APD, seguido de la etapa de inicio de la actuación, en la que se notifica al sujeto fiscalizado, se le solicita información y se analiza, por último se visualiza la etapa de finalización de la APD, en la cual una vez revisada la documentación aportada se elabora el informe final con hallazgo o bien el informe de cierre, y además se ejecutan las recomendaciones respectivas (denuncia penal, audiencia de regularización o archivo del estudio).



## CONCLUSIONES

Las APD, son una estrategia aplicada para controlar, supervisar las operaciones aduaneras tramitadas por los sujetos pasivos, y que permiten a la Administración Aduanera verificar la correcta declaración de las obligaciones tributarias aduaneras en el despacho de las mercancías, así como optimizar los recursos para una efectiva gestión.

Asimismo, es indispensable que el Manual de Procedimientos para la ejecución de las APD actualizado contemple claramente las etapas: planificación, selección de empresas, asignación y preparación, ejecución, cierre y retroalimentación y evaluación, a fin de conocer los responsables de la realización de cada etapa, para poder generar resultados efectivos.

El Manual de Procedimientos en el que se establecen los pasos para ejecutar las APD, vigente en la Dirección de Fiscalización, data del año 2017, lo cual evidencia que no contempla los elementos incorporados en las reformas a la legislación aduanera generadas en el año 2022 y 2023, situación que se evidencia a través de las entrevistas realizadas a los funcionarios ejecutores de las APD, y que obstaculiza una correcta, eficiente y uniforme verificación de las obligaciones tributarias aduaneras.

Por tanto, la actualización del Manual de Procedimientos de las APD, utilizado en la Dirección de Fiscalización, permitiría cumplir con lo establecido en las Directrices para la Auditoría Posterior al Despacho (APD) Volumen 1, emitido por la Organización Mundial de Aduanas en el año 2012, alcanzando así, un aseguramiento de que las declaraciones aduaneras cumplen con las exigencias tributarias, contables y aduaneras, garantizando un correcto pago de tributos, y facilitando el comercio internacional de las empresas.

En síntesis, la actualización y adecuada aplicación del Manual de Procedimientos para la ejecución de las Auditorías Posteriores al Despacho (APD) constituye un elemento indispensable para fortalecer la eficiencia y efectividad del control aduanero. Asimismo, garantiza la conformidad con los lineamientos internacionales establecidos por la Organización Mundial de Aduanas, la Organización Mundial del Comercio y la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos, promoviendo la transparencia, la seguridad jurídica y la correcta recaudación tributaria. Este proceso contribuye significativamente al

desarrollo de un comercio exterior más ágil y competitivo, asegurando un marco normativo que favorece tanto a la Administración Aduanera como a los sujetos pasivos.

## RECOMENDACIONES

Considerando el análisis realizado, se recomienda actualizar el Manual de Procedimientos para la ejecución de las APD en la Dirección de Fiscalización, con base en las reformas vigentes que contempla la legislación aduanera costarricense a fin de que incorpore todos los elementos que la normativa establece como parte integral de la verificación de las obligaciones tributarias aduaneras.

Asimismo, la actualización del Manual de Procedimientos deberá incorporar las buenas prácticas establecidas por los organismos internacionales (OCDE, OMC y OMA), a fin de que se logren generar auditorías con un nivel de resultados óptimos y que no impidan la facilitación del comercio.

Se recomienda implementar este manual y realizar un programa de capacitación dirigido a los funcionarios encargados de la ejecución, con el objetivo de fortalecer sus conocimientos sobre este manual, y sobre las reformas legales recientes, las mejores prácticas internacionales y el uso eficiente de las herramientas tecnológicas disponibles. Esta medida contribuirá a mejorar la uniformidad, calidad y eficacia de las auditorías, procurando una aplicación actualizada de los procedimientos establecidos.

Asimismo, se recomienda reforzar la capacidad operativa de los funcionarios que se encarguen de dar seguimiento, divulgación y actualización del procedimiento de las APD, a la luz de las buenas prácticas recomendadas por los organismos internacionales previamente señalados y de las reformas legales, directrices, resoluciones, circulares y todo documento de acatamiento obligatorio, que emita el Servicio Nacional de Aduanas.

Por último, se recomienda que la Dirección de Fiscalización establezca revisiones periódicas del manual de procedimientos para garantizar la actualización y además generar mecanismos de control, por medio de un formulario (ver Anexo N°2) para verificar que se cumpla debidamente el paso a paso que señala dicho manual. Con lo anterior se asegura que la ejecución de las APD sea uniforme, transparente y en apego a la normativa vigente.

## Referencias Bibliográficas

Asamblea Legislativa de Costa Rica (1995). Ley N°7557 de 1995. Ley General de Aduanas. 20 de octubre 1995.

Asamblea Legislativa de Costa Rica (2022). Decreto Legislativo N°10271 de 2022. Reforma a la Ley General de Aduanas. 29 de junio de 2022. [ALCANCE N° 132 A LA GACETA N° 121 de la fecha 29 06 2022](#)

Asamblea Legislativa de Costa Rica (1996). Decreto Ejecutivo N°25270-H de 1996. Reglamento a la Ley General de Aduanas. 28 de junio de 1996.

Asamblea Legislativa de Costa Rica (2023). Decreto Ejecutivo N°44051-H de 2023 Reforma al Reglamento a la Ley General de Aduanas. 15 junio 2023

Dirección de Fiscalización (2019). Manual de Procedimientos N° DF-P-01-2017 de 2019. (Edición 01).

Martínez, Álvaro. (2022) Curso de Especialización en Materia de Auditoría Posterior al Despacho. Módulo II: El Proceso de la Auditoría Posterior al Despacho. CAPTAC-DR con el apoyo del Instituto de Estudios Fiscales de España.

Organización Mundial de Aduanas. (2012) Directrices para la Auditoría Posterior al Despacho (APD) Volumen 1 y 2.

Organización Mundial de Aduanas. (2012) Guía para la Auditoría Posterior al Despacho (APD).

Organización Mundial del Comercio. (1995) Acuerdo sobre Obstáculos Técnicos al Comercio (OTC).

Organización Mundial del Comercio. (2017) Acuerdo de Facilitación del Comercio (AFC).

Saucedo, Sylvia. (2022) Curso de Especialización en Materia de Auditoría Posterior al Despacho. Módulo I: Introducción a la Auditoría Posterior al Despacho. CAPTAC-DR con el apoyo del Instituto de Estudios Fiscales de España. Páginas 7 y 8.

Soluciones Online S.A. (2021-2024). Xubio: ¿Qué es un despacho de importación y cómo se realizar? <https://blog.xubio.com/despacho-de-importacion/>

## Anexos

## Anexo N°1: Cuestionario sobre la realidad del procedimiento en las Auditorías Posteriores al Despacho

### Cuestionario sobre la realidad del procedimiento en las Auditorías Posteriores al Despacho

El presente cuestionario va dirigido a funcionarios de la Dirección de Fiscalización, Departamento de Fiscalización Externa, a fin de conocer su percepción sobre el procedimiento actual en la ejecución de las Auditorías Posteriores al Despacho (APD)

\* Obligatoria

1. ¿Conoce usted si existe un manual de procedimientos en la Dirección de Fiscalización para la ejecución de las APD? \*

- Sí
- No

2. Si su respuesta fue sí: ¿considera que el manual se encuentra actualizado en atención a las reformas realizadas en la Ley General de Aduanas y su reglamento?

- Considero que sí está actualizado.
- Considero que no está actualizado.
- No sé.

3. ¿Con qué frecuencia consulta el manual para la ejecución de las APD?

- Siempre
- Nunca
- En algunas ocasiones

4. ¿Conoce dónde ubicar el Manual de Procedimiento de las APD en el Share Point de la Dirección de Fiscalización?

- No
- Sí
- Nunca fui informado de su ubicación.

5. ¿Considera que el Manual de Procedimientos de las APD vigente, es una herramienta útil y clara para la ejecución de las actividades en las APD?

- Sí, es claro y una buena guía en las APD.
- No, su contenido es muy general.
- Otras (especifique en pregunta 6)

6. Si su respuesta en la pregunta 5 fue "Otras", proceda a detallar su justificación:

7. ¿Conoce cuáles son los anexos que contiene el Manual de Procedimientos vigente en la Dirección de Fiscalización?

- Sí
- No

8. ¿Qué elementos considera debe incluirse en el Manual de Procedimientos para la ejecución de las APD con base en la reforma de la Ley General de Aduanas y su reglamento?

---

Este contenido no está creado ni respaldado por Microsoft. Los datos que envíe se enviarán al propietario del formulario.

## Anexo N°2: Formulario para control de la ejecución de las APD

PROCEDIMIENTO ÚNICO PARA EL DESARROLLO DE LA APD					
DIRECCIÓN DE FISCALIZACIÓN					
Funcionario:					
Fecha de asignación:					
Empresa auditada:					
Periodo a fiscalizar:					
N°	Actividades	Cumple SI NO	Fecha de Finalización (Estimada)	Fecha de Finalización (Real)	Obse rvaciones
<b>1. Acciones previas APD</b>					
1.1.	Asignación al funcionario por memorandum,				
1.2.	Elaboración y firma formulario de independencia.				
1.3.	Confección del expediente digital				
1.4.	Verificación información del sujeto fiscalizado en las páginas de consulta autorizadas				
<b>2. Actuaciones fiscalizadoras (Inicio APD)</b>					
2.1.	Elaboración y notificación del oficio de inicio de la APD y solicitud de información.				
2.2.	Revisar si la información está completa o no.				
2.2.1.	Si la información está completa se revisa y se incorpora al expediente y se				
2.2.2.	Si la información no está completa se elabora autorización de prórroga, solicitud de información adicional o se remite para proceso sancionatorio.				
<b>3. Finalización APD</b>					
3.1.	Si la información está completa se elabora la hoja de trabajo e informe				
3.2.	Se remite a jefatura hojas de trabajo e informe para revisión y/o firma.				
3.3.	Ejecución de las recomendaciones.				
3.3.1	Si se presenta denuncia penal ante el Ministerio Público no se realiza la regularización.				
3.3.2	Si procede la audiencia de regularización, se notifica la convocatoria, se remite informe y anexos al sujeto pasivo.				
3.3.3	Se levanta acta de propuesta de regularización.				
3.3.3	Si se aprueba o no la solicitud de pago fraccionado, dar seguimiento hasta concluir la totalidad del pago.				
3.3.4	Si procede cierre del estudio se archiva el expediente.				

Fuente: Elaboración propia.