

**UNIVERSIDAD INTERNACIONAL
DE LAS AMERICAS**

ESCUELA DE DERECHO

**ANÁLISIS JURÍDICO DE LA SUPRESIÓN POR LA LEY
9328 (LEY PARA MEJORAR LA LUCHA CONTRA EL
CONTRABANDO) DEL PERJUICIO FISCAL COMO
ELEMENTO OBJETIVO DE LA INFRACCIÓN TIPIFICADA EN
EL INCISO 25 DEL ARTÍCULO 236 DE LA LEY GENERAL DE
ADUANAS**

LUIS ENRIQUE STERLING COOK

SAN JOSÉ, MARZO, 2020

CONTENIDO

CAPÍTULO I: INTRODUCCIÓN.....	1
Planteamiento del Problema.....	1
Objetivos.....	2
Objetivo General.....	2
Objetivos Específicos.....	2
Justificación.....	3
Antecedentes.....	6
Proyecciones.....	10
CAPÍTULO II: MARCO TEÓRICO.....	11
Derecho Tributario.....	11
Nociones generales, naturaleza y características.....	11
La actividad financiera del Estado.....	14
Concepto de tributo.....	16
Características de los tributos.....	17
Sujeto activo y el tributo.....	18
Sujeto pasivo y el tributo.....	19
Hecho Generador.....	19
Incumplimiento y sus efectos.....	21
El tributo como delito.....	21
Ilícitos tributarios y penalización.....	22

Derecho Aduanero.....	23
Concepto, naturaleza, contenido, autonomía y fines.....	23
Concepto de derecho aduanero.....	24
Naturaleza del derecho aduanero.	25
Contenido del Derecho Aduanero.....	25
Sistema Aduanero Nacional.....	26
Servicio Nacional de Aduanas.....	28
Auxiliares de la Función Pública.....	29
Derecho procesal aduanero.....	34
Principios del Derecho Procesal Aduanero.....	35
Infracciones Administrativas y Tributarias Aduaneras.....	39
Tribunal Aduanero Nacional.....	40
Factores que inciden en la conducta de los sujetos.....	42
Nociones generales.....	44
Aplicación normativa en el delito de defraudación fiscal aduanera.....	50
CAPÍTULO III: MARCO METODOLÓGICO.....	56
Enfoque	56
Diseño.....	59
Fuentes De Información.....	59
Descripción De Técnicas E Instrumentos Para La Recolección De Datos.....	60

CAPÍTULO IV: ANÁLISIS DE RESULTADOS.....	63
Análisis comparativo del Artículo 236 Inciso 25 Anterior.....	
y el posterior a la Reforma N° 9328.....	63
Acción	64
Tipicidad.....	65
Antijuridicidad	96
Culpabilidad.....	109
CAPÍTULO V: CONCLUSIONES.....	115
Recomendaciones.....	120
Referencias Citadas.....	120
Referencias Consultadas.....	122

CAPITULO I: INTRODUCCIÓN

Planteamiento del problema

La Ley para mejorar la lucha contra el Contrabando, aprobada el 6 de octubre del 2015, implicó una reforma a la Ley General de Aduanas N° 7557 del 20 de octubre de 1995. El interés específico por desarrollar el presente proyecto de investigación subyace en que, en lo concerniente a materia sancionatoria administrativa, el cambio que se introdujo en la letra del inciso 25 del artículo 236 ha despertado preocupación en el sector de agencias aduanales por las incidencias legales y socioeconómicas que ha tenido en la dinámica del comercio internacional.

El cambio mencionado consiste en la eliminación del perjuicio fiscal como parte del elemento objetivo del tipo sancionatorio. Ahora, la norma prescinde de la causación de perjuicio fiscal y sólo indica en su redacción que será merecedor de una multa de quinientos pesos centroamericanos, quien presente o transmita información requerida por la Ley General de Aduanas o sus Reglamentos para determinar la obligación tributaria aduanera o demostrar el cumplimiento de otros requisitos reguladores del ingreso o salida de mercancías al territorio aduanero, o presente la declaración aduanera con errores u omisiones, tardíamente o describa las mercancías de forma incompleta.

En virtud de ello, se esboza la siguiente interrogante ¿cuáles son las consecuencias que plantea esta nueva codificación al suprimir el elemento de perjuicio fiscal como filtro al ejercicio de la potestad sancionatoria en el estadio de tipicidad.? De igual forma se analizarán las

repercusiones legales que implica el cambio operado, en el eje de análisis de lesividad de bienes jurídicos tutelados en el estadio de antijuridicidad. Asimismo, se procurará exponer los efectos prácticos que puede tener el alcance de esta expansión del ius puniendi administrativo, estudiando los escenarios a los que da cabida la apertura del tipo previsto.

Objetivos

General

Analizar la supresión del perjuicio fiscal como elemento objetivo de la infracción tipificada en el inciso 25 del artículo 236 de la Ley General de Aduanas

Específicos

- Considerar el marco regulatorio del Derecho Tributario y el Derecho Aduanero Costarricense.
- Determinar los elementos principales y accesorios, los presupuestos y las razones que inciden en la conducta de los sujetos para llevar a cabo la acción u omisión que materializa el delito de defraudación fiscal.
- Registrar la línea jurisprudencial del Régimen Sancionatorio de Infracciones Administrativas por errores en Declaraciones Aduaneras, mediante el estudio de las sentencias del Tribunal Aduanero.

Justificación

Paralelo al incremento del comercio internacional que se ha venido manifestando en los últimos años, se evidencian fenómenos que resultan ser producto de un efecto multiplicador. Crece el interés por aumentar los recursos disponibles para enfrentar la demanda de servicios que genera una actividad en ascenso, el sector comercial presupuesta con mayor ánimo sus proyecciones y se desplazan las curvas de oferta y demanda del mercado de producción y servicios, e igualmente, por tratarse de un sector de mucha sensibilidad para los intereses del Estado, en vista de los ingresos que por recaudación de tributos se generan, se crean mecanismos legales para controlar la actividad de tal forma que se asegure el efectivo ingreso de esos tributos al erario público. No obstante, esas medidas legales de control y de fiscalización que implementa el Estado, marchan a un paso más lento que el que impone el galopante mercado mundial y sus exigencias .

En noviembre del 2015 entró en vigencia la “Ley para mejorar la lucha contra el Contrabando” (Ley N° 9328, tramitada bajo el Expediente N° 19.407) la cual ingresó a la corriente legislativa como un proyecto de iniciativa por parte del Poder Ejecutivo. Esta ley tendría por fin reforzar los instrumentos de la Administración Pública para combatir el contrabando y el fraude fiscal. Al respecto en su exposición de motivos se advirtió lo siguiente: “Recogiendo la preocupación del sector privado sobre el incremento de los delitos de comercio ilícito y su escalamiento en actividades vinculadas al crimen organizado, la Comisión decidió entonces analizar las medidas legales que pudiesen mejorar la lucha contrabando”.

Con respecto a ello, vale aclarar que el contenido de la propuesta legislativa vino dado por la Comisión Mixta contra el Comercio Ilícito. La conformación de dicha comisión vino dada en la siguiente forma:

“(...) la Comisión Mixta Contra el Comercio Ilícito, conformada por una representante del Ministerio de Seguridad, uno del Ministerio de Salud, uno del Ministerio de Economía, Industria y Comercio, y un representante del Ministerio de Hacienda. A esta comisión se sumaron como invitados el Director General de Aduanas, el Director General de la Policía de Control Fiscal, dos representantes de la Unión Costarricense de Cámaras y Asociaciones de la Empresa Privada (Uccaep) y posteriormente el Fiscal de Delitos Económicos.”

Esta comisión fue instaurada de acuerdo con el Decreto Ejecutivo N° 38410MEIC-G-SP-S-H, “Declara de interés público y nacional la lucha contra el Comercio Ilícito y la creación de la Comisión Mixta Contra el Comercio Ilícito”.

Respecto de sus propósitos, se comentó lo siguiente dentro del informe rendido por la subcomisión legislativa correspondiente:

"En síntesis, estamos ante un proyecto cuyo espíritu del legislador es quererle afinar las herramientas a la administración tributaria aduanera de modo que realicen con mayor eficacia y eficiencia sus competencias esenciales: no dejar de recaudar lo que en derecho corresponde al Estado, acudiendo incluso a la justicia penal, si fuera el caso (última ratio), pero con recursos

legales mejorados y en materia de políticas públicas del gobierno de turno digamos que básicamente, se enmarca dentro del paquete de medidas pertinentes contra el comercio ilícito."

Dicho cuerpo normativo vino a reformar los artículos 211, 212, 213, 214, 215, 216, 231, el inciso 25) del artículo 236, y 242 bis de la Ley N°7557, Ley General de Aduanas.

Para estimular este cumplimiento de obligaciones formales, se ha establecido un nuevo tipo sancionatorio en la Ley General de Aduanas, en el cual se señala lo siguiente:

“Artículo 236.- Multa de quinientos pesos centroamericanos. Será sancionada con multa de quinientos pesos centroamericanos, o su equivalente en moneda nacional, la persona física o jurídica, auxiliar o no de la función pública aduanera, que: (...)

25. Presente o transmita los documentos, la información referida en el inciso anterior o la declaración aduanera, con errores u omisiones, o los presente tardíamente o describa las mercancías de forma incompleta, salvo si está tipificado con una sanción mayor.”

De esta forma, los agentes aduaneros que no se cercioren de la veracidad y exactitud de su información declarada, asumen el riesgo de ser sancionados con la multa descrita supra. Respecto al contenido de los bienes jurídicos o fines que impulsaban este cambio, cabe destacar que desde el debate legislativo, fue prácticamente omitido.

El grueso de la discusión legislativa se centró en las reformas penales. Dentro del trámite, se echa de menos alguna exposición de motivos o discusión entre los parlamentarios, relativa a la modificación del artículo 326.25.

Antecedentes

Históricamente, el poder del Estado ha supuesto limitaciones a los movimientos humanos. Entre otras cosas, este poder ha significado la imposición de obligaciones, así como el reconocimiento de derechos a los habitantes de cada Estado. Dentro de dichas limitaciones se encuentran las potestades aduaneras, mediante las cuales se ha constreñido el ingreso y salida de bienes desde una comunidad. En esa dirección, los historiadores han observado como desde los albores de la civilización, muchos grupos humanos han establecido este tipo de regulaciones en sus instituciones.

El primer caso se dio en la antigua civilización egipcia. Dicha sociedad constituyó un importante precedente en la historia política, como uno de los primeros Estados con una monarquía absoluta. Respecto de sus políticas aduaneras, el historiador Juan Blecker Ayala señala lo siguiente: “Las mercaderías transportadas a través de Egipto, no solamente pagaban el doble derecho de entrada y salida, sino que debían pagar, además, un derecho de circulación por los caminos y canales, cuya finalidad era, se estima, mantener a aquellos en perfectas condiciones de vialidad, mediante la aplicación de las sumas recaudadas por este concepto a dicho propósito.”

A partir de 1966, con la aplicación del Código Arancelario Centroamericano (CAUCA), ratificado por la Asamblea Legislativa desde 1963, se dan los primeros pasos para establecer reformas y controles aduaneros en Costa Rica. Desde entonces y hasta la fecha se ha buscado la forma de frenar, en el sistema aduanero nacional, las posibles fuentes de corrupción, ya sea por medio de la simplificación de los trámites, o bien por el establecimiento de normas y procedimientos legales que coerzan al sujeto pasivo de tal forma que se vea conminado a mantenerse y operar dentro de las esferas jurídicas normativas especiales en la materia y en otras normas supletorias. La legislación costarricense adopta nuevos términos propios del lenguaje técnico aduanero como el aforo, la aceptación de la póliza, las cuales permitieron regular de una mejor manera a los administrados y restringir el ámbito de acción del Estado, en ausencia de leyes nacionales que se encargaran de regular la materia.

En todo el mundo, las demandas de la globalización del comercio y de la producción y las presiones fiscales y de seguridad nacional de los diferentes países están provocando profundas revisiones y drásticos cambios en el funcionamiento de las aduanas. Las tecnologías digitales y el abaratamiento de las comunicaciones hacen que un conjunto de nuevas prácticas conforme un cobro más eficiente de tributos y aranceles, sin distorsionar el funcionamiento de los mercados ni entorpecer el flujo de las mercancías lícitas. Los países se han visto en la necesidad de adoptar programas de modernización y mejora de sus aduanas y de modificar el marco legal de la actividad.

En Costa Rica, el cambio de modelo económico, el crecimiento del comercio exterior y la necesidad de mejorar los ingresos fiscales sin crear mayores distorsiones, han llevado a los últimos gobiernos a tomar medidas correctivas en diferentes ámbitos.

Entre estas prácticas, pueden mencionarse la autodeterminación aduanera, que traslada al declarante la responsabilidad de autodeclarar por el pago de tributos, y es precisamente el terreno que nos ocupa, en virtud de que esta responsabilidad que el Estado le transmite al importador declarante, es el catalizador que ha invitado a más de uno a tomarse el chance de hacer uso de una de las herramientas ilícitas más comunes en el quehacer comercial internacional: la defraudación fiscal, posiblemente porque hoy día se tiende a ver la actividad aduanera como un proceso y la gestión de la aduana como una administración o gerencia de procesos, donde lo más importante es el flujo expedito de las mercancías y el cumplimiento de la normativa con el objeto de recaudar en el menor tiempo posible los tributos que nacen de la actividad, deslindar el pensamiento ilícito de estos procesos implica restarle créditos a la naturaleza humana ante la posibilidad abierta de aprovechar la oportunidad que el mismo sistema le ofrece para evadir el pago de tributos.

Es importante destacar que dentro del sistema de operación aduanera se amalgaman intereses de tres vertientes que a veces colisionan entre sí, la aduana como entidad recaudadora de tributos del Estado, cuya labor se materializa en la figura de los funcionarios públicos que en el desempeño de sus cargos aduaneros, son responsables ante el fisco por las actuaciones u omisiones en que incurran, los auxiliares de la función pública aduanera que de acuerdo con el concepto establecido en el artículo 28 de la Ley General de Aduanas son las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, que habitualmente efectúan operaciones de carácter aduanero, en

nombre propio, o en representación de terceros ante el Servicio Nacional de Aduanas y los importadores y exportadores que son los propietarios de las mercancías de procedencia nacional o extranjera respectivamente.

Dentro de este contexto y por la constante participación en el devenir aduanero de las figuras mencionadas en el párrafo anterior que con regularidad actúan en los procesos de internación y salida de las mercancías, es precisamente donde interesa analizar el fiel cumplimiento de la normativa ante la comisión de los actos ilícitos que ocurren dentro la esfera de derecho administrativo y se extrapolan al derecho procesal penal.

Hoy día, en los departamentos legales de las aduanas del país existen innumerables casos y gestiones pendientes de ser resueltos, entre las que se pueden mencionar acciones de fiscalización, administrativas y de apertura de procesos penales que deben procesarse para determinar si procede o no la aplicación de multas, de sanciones o eventualmente el traslado de un delito al Ministerio Público. La pila de expedientes de apertura de procesos que están pendientes de resolver y que para ello se debe, por principio constitucional, darles el debido proceso, debe pasar por varias instancias antes de llegar al sistema judicial y muy probablemente habrá otros que en forma discutida se están obviando.

A partir del Título X de la Ley General de Aduanas se establecen los delitos aduaneros y las infracciones administrativas y tributarias aduaneras. El Capítulo I, II y III, enlistan los diferentes tipos de delitos aduaneros y las disposiciones comunes a estos delitos.

Así las cosas, el artículo 214 y los artículos subsiguientes de la Sección II, del Capítulo I, tipifican el delito de defraudación fiscal y sus derivaciones sancionatorias, que al tenor establecen lo siguiente:

No obstante, a pesar de que en los últimos tiempos se ha pretendido mejorar la legislación aduanera por medio de una serie de modificaciones de nivel regional centroamericano con la implementación última del CAUCA III (Código Arancelario Uniforme Centroamericano) y de nivel nacional con la reforma a la Ley General de Aduanas con la reciente creación de la Ley 8373, pareciera que la cantidad de casos sin resolver y aquellos pendientes de una sanción administrativa o penal, aumentan considerablemente y su efecto sustenta la idea de que se está ante un régimen de impunidad y por lo tanto se sigue menoscabando el sistema aduanero nacional.

Proyecciones

Dentro de los alcances se espera como objetivo fundamental realizar un análisis de la situación y de la forma procesal en que se han desarrollado, en sede administrativa, las causas de defraudación fiscal aduanera. Del resultado de la investigación se anhela que represente un verdadero aporte para que permita que las autoridades administrativas y judiciales del país valoren de manera esencial y con apego al Principio de Tasación de la Prueba, los procesos que por el delito de mérito se lleguen a resolver dentro de las instancias judiciales.

Uno de los mayores inconvenientes que se pueden presentar en la realización de la investigación es el establecimiento de la conexidad entre el Derecho Administrativo y el Derecho

Procesal Penal. De manera aislada existe un gran caudal en la práctica jurídica, doctrina y jurisprudencia en cada una de estas esferas del derecho. Integralmente, el acervo jurídico en el país de ambas tutelas jurídicas es muy limitado. Esto por la reciente implementación en el derecho positivo de la Ley General de Aduanas y por las reducidas causas que se han resuelto en los Tribunales de Justicia costarricense.

CAPÍTULO II: MARCO TEÓRICO

Derecho Tributario

Nociones generales, naturaleza y características.

El derecho tributario es un conjunto de normas de derecho público que estudia los derechos, impuestos y contribución que deben aportar los particulares de un Estado para la satisfacción de las necesidades del propio Estado y sus gobernados. Hay un sujeto activo y uno pasivo en la obligación. El activo es el Estado y el pasivo son las personas físicas y morales.

La relación tributaria es el vínculo jurídico que se configura entre el Estado (o el ente autorizado a exigir el tributo) y el sujeto afectado por el mismo. Su naturaleza es la de una relación de derecho lo que implica la igualdad de posiciones de los sujetos. La obligación fiscal se compone de la deuda tributaria que es la obligación de dar sumas de dinero y de otros aspectos que no implican pago alguno sino cumplimiento de realizar determinados actos o de soportarlos genéricamente. El hecho imponible es el hecho o conjunto de hechos con significación económica que la ley describe como tal y establece como origen de la relación fiscal. Su característica esencial es un hecho jurídico que produce efectos jurídicos.

La determinación fiscal es el acto de la administración en el que esta manifiesta y formaliza su pretensión fiscal contra un contribuyente o responsable, estableciendo el monto e intimando el pago de la obligación.

Juan Martín Queralt y otros, en su libro “Curso de Derecho Financiero y Tributario” mencionan al profeso Sainz de Bufanda quien define al derecho financiero o tributario como (...) la rama del derecho público interno que organiza los recursos constitutivos de la Hacienda del Estado y de las restantes entidades públicas, territoriales e institucionales, y regula los procedimientos de percepción de los ingresos y de ordenación de los gastos y pagos que tales sujetos destinan al cumplimiento de sus fines.

Es una disciplina jurídica que tiene por objeto aquel sector del ordenamiento jurídico que regula la constitución y gestión de la Hacienda Pública; esto es, la actividad financiera.

Algunos principios constitucionales que rigen la tributación

Principio de reserva de ley. La Sala Constitucional, mediante el Voto No. 05016-04 de las 14:54 horas del 12 de mayo del 2004, respecto al principio de reserva de ley, expresó lo siguiente:

“IV.- Principio de reserva de ley en materia tributaria. El artículo 5 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios desarrolla la reserva de Ley prevista en el artículo 121 inciso 13) de la Constitución Política, para el establecimiento de impuestos y contribuciones nacionales, se entiende que es únicamente la Asamblea Legislativa la que, mediante el procedimiento para la creación de la Ley formal, puede establecer los elementos esenciales de los tributos nacionales: el sujeto pasivo, la base imponible, el hecho generador y el porcentaje del gravamen. El sujeto pasivo que es la persona obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias (artículo 15 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios); el hecho generador que es el presupuesto establecido por la Ley para tipificar el tributo y cuya realización origina

el nacimiento de la obligación (artículo 31 ibídem); la base imponible como aquella a partir de la cual se calculará el importe de la obligación tributaria; y la tarifa del tributo, es decir, al porcentaje de la base imponible que deberá ser cancelada por parte del sujeto pasivo.”

Principio de legalidad. "nullum tributum sine lege". Por este principio se exige que la ley establezca claramente el hecho imponible, los sujetos obligados al pago, el sistema o la base para determinar el hecho imponible, la fecha de pago, las exenciones, las infracciones y sanciones, el órgano habilitado para recibir el pago, etc.

Principio de igualdad fiscal. El impuesto debe ser en las mismas circunstancias igual para todos los contribuyentes. La igualdad es la base del impuesto y las contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el congreso, que establece además la igualdad real de oportunidades y de trato. La igualdad fiscal permite:

- La discriminación entre los distintos contribuyentes siempre que el criterio para establecer las distintas categorías sea razonable.
- La progresividad del impuesto
- Exige la igualdad en todo el territorio es decir la uniformidad y generalidad en todo el país de los impuestos que se establezcan.

Principio de finalidad. Implica que todo tributo tenga por fin el interés general, no tiene por objetivo enriquecer al Estado sino el logro de un beneficio colectivo, común o público.

Principio de obligatoriedad. El pago del impuesto debe ser obligatorio con el objeto de contribuir al gasto público.

Principio de proporcionalidad. Debe ser proporcional y equitativo: los impuestos deben ser establecidos en función de la capacidad contributiva de las personas a quienes va dirigido.

Principio de razonabilidad. No es un principio propio del derecho tributario sino que es común a todo el derecho, es un principio general y como tal afecta también al derecho tributario.

Fuentes del Derecho Tributario.

El artículo 2.- del Código de Normas y Procedimientos Tributarios establece que las fuentes del derecho tributario se constituyen, por orden de importancia jurídica como sigue:

a) Las disposiciones constitucionales;

b) Los tratados internacionales;

c) Las leyes; y

d) Las reglamentaciones y demás disposiciones de carácter general establecidas por los órganos administrativos facultados al efecto.

La actividad financiera del Estado

Las finanzas públicas estudian el proceso de los ingresos y los gastos del Estado. Los ingresos están representados por los recursos públicos, éstos son toda riqueza devengada a favor del Estado y acreditada como tal por su Tesorería; y los gastos son las erogaciones con la finalidad última de garantizar el bienestar de la población.

Desde el punto de vista jurídico los recursos públicos se clasifican en recursos de derecho privado y de derecho público. Desde el punto de vista económico se clasifican en ingresos corrientes, que son percibidos por el Estado como resultado de la aplicación de su poder de imperio y deben destinarse a la financiación de las actividades del mismo; y en ingresos de capital que son los provenientes del uso del crédito público, de la venta de bienes en poder del Estado y en general todos los recursos que signifiquen una modificación patrimonial. De acuerdo con su finalidad se pueden distinguir entre recursos con finalidad financiera, dentro de los cuales se encuentran recursos tributarios y no tributarios.

El Sistema Tributario es el conjunto de tributos interrelacionados que se aplican en un país en un momento determinado, sus limitaciones básicas son de tipo espacial y temporal, ya que debe estudiarse el sistema de un país determinado y en una época específica porque la situación política, social y cultural, así como también la historia de una nación, define y evoluciona los tributos.

Dentro de los requisitos de un Sistema Tributario se encuentran el aspecto fiscal que debe cumplir con el requisito de suficiencia, las formas de fiscalización, facturación y registro de tributos deben ser eficientes y garantizar la recaudación necesaria para el funcionamiento del sistema, combatiendo la evasión; el aspecto económico, bajo el cual el sistema debe ser funcional y flexible, debe estar orientado a la promoción económica y adaptarse a los ciclos económicos; el aspecto social que debe ocasionar el menor sacrificio posible a la población y estar distribuido equitativamente según las capacidades contributivas de los habitantes. Para esto

es que debe ser progresivo y acorde con la justicia social y el aspecto administrativo, este debe ser simple y producir certeza en el contribuyente acerca del modo de pago, lugar, fecha, etc.

El Estado, como ente rector de las relaciones en sociedad, no sólo establece los lineamientos y normas a seguir, sino que en un sentido más amplio tiene la obligación de establecer seguridad jurídica al ejercer su poder de imperio.

La seguridad jurídica es la garantía dada al individuo de que su persona, sus bienes y sus derechos no serán objeto de ataques violentos o que, si éstos llegaran a producirse, le serán asegurados por la sociedad para su protección y reparación.

Dicho en otras palabras, la seguridad jurídica es la certeza que tiene el individuo de que su situación jurídica no será modificada más que por procedimientos regulares, establecidos previamente.

A fin de que los miembros de una sociedad logren el tan añorado "bien común" es absolutamente necesario el establecimiento de un marco legal sólido y de una convicción real de sus integrantes por vivir en completa observancia de sus disposiciones, es por esto que la seguridad jurídica plena es un sueño imposible para las sociedades modernas.

Es posible lograr un orden aceptable y una seguridad jurídica palpable en aspectos del Estado más específicos, para que en su conjunto se logre el establecimiento de una sociedad más justa y segura para sus integrantes.

Concepto de tributo

El Código de Normas y procedimientos Tributarios costarricense, en su artículo 4.-, lo define como sigue:

“Artículo 4.- Definiciones. Son tributos las prestaciones en dinero (impuestos, tasas y contribuciones especiales), que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.

Impuesto es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente.

Tasa es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente; y cuyo producto no debe tener un destino ajeno al servicio que constituye la razón de ser de la obligación. No es tasa la contraprestación recibida del usuario en pago de servicios no inherentes al Estado.

Contribución especial es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales, ejercidas en forma descentralizada o no; y cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o de las actividades que constituyen la razón de ser de la obligación.”

Tributo es en lato sensu, la detracción que, en virtud del poder tributario, se hace de una porción de riqueza de los contribuyentes a favor del Estado.

El tributo es una categoría de los denominados ingresos públicos, cuyo elemento básico es la coerción: puesto que es creado por la voluntad soberana del estado sin participación de los individuos.

Características de los tributos.

Los tributos pueden ser:

Directos: son aquéllos que no pueden ser trasladados, inciden en el patrimonio del sujeto pasivo de la obligación.

Indirectos: si pueden ser trasladados.

Reales: son lo que establecen, atendiendo a los bienes o cosas que gravan.

Personales: se establecen en atención a las personas.

Específicos: es aquel que se establece de una unidad y medida o calidad de un bien gravado.

Advaloración: se establece en función del valor del bien gravado.

Generales: se aplican a toda la población

Específicos: se establecen para determinadas actividades

Sujeto activo y el tributo.

El artículo 14 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios concibe que es sujeto activo de la relación jurídica el ente acreedor del tributo. El sujeto activo de la relación es el Estado al establecerse la obligación de contribuir para los gastos públicos, pero también puede ser un ente con competencia para recibir el pago.

Según Juan Martín Queralt y otros, el sujeto activo es el ente público que desarrolla los procedimientos de aplicación del tributo. Refiere además que pensando en la obligación

tributaria, sería el ente que ocupa la posición de acreedor del crédito tributario, pero dado que el tributo es susceptible de desplegarse a través de procedimientos diversos y de relaciones que no siempre tienen por objeto el pago de dicha obligación, ni contemplan en su lado pasivo al deudor tributario, el concepto de sujeto activo debe ensancharse para aprehender todos aquellos supuestos y relaciones que por su contenido y su régimen escapan al marco obligacional. En este último sentido se ha podido definir el sujeto activo como el ente público titular de la potestad administrativa para la gestión y exigencia del tributo.

El sujeto pasivo y el tributo.

El concepto que ofrece del sujeto pasivo el Código de Normas y Procedimientos Tributarios en el artículo 15, lo define como la persona obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable. El sujeto pasivo es la persona que conforme a la ley debe satisfacer una prestación determinada a favor del fisco, ya sea propia o de un tercero, o bien, se trata de una obligación fiscal sustantiva o formal. Es el contribuyente pero puede ocurrir que sea un tercero obligado, por ejemplo los agentes de retención.

Retomando a Queralt y otros, con el término sujeto pasivo se hace referencia a los sujetos – normalmente particulares, aunque también puede tratarse de un ente público- a cuyo cargo impone la ley diversos deberes, pecuniarios y no pecuniarios, que configuran un status jurídico de sujeción al tributo y a las correspondientes potestades administrativas de gestión tributaria. De igual forma, manifiestan que, puesto que la obligación se entiende nacida por la realización del hecho imponible, será sujeto pasivo el realizador del presupuesto de hecho tributario, y, por

ende, el titular de la capacidad económica gravada que con aquél se pone de manifiesto. Se acuña para estos sujetos el término de contribuyente, quedando su posición definida por dos rasgos esenciales: ser realizador del hecho imponible y, como corolario de ello, asumir la posición de deudor de la obligación tributaria frente a la Hacienda Pública acreedora del correspondiente crédito.

Hecho Generador

De acuerdo con el artículo 31 del Código de Procedimientos Tributarios costarricense, el hecho generador de la obligación tributaria es el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación. Siguiendo con el artículo 32 de la citada ley, se considera ocurrido el hecho generador de la obligación tributaria y existentes sus resultados:

- a)** En las situaciones de hecho, desde el momento en que se hayan realizado las circunstancias materiales necesarias para que produzca los efectos que normalmente le corresponden; y
- b)** En las situaciones jurídicas, desde el momento en que estén definitivamente constituidas de conformidad con el derecho aplicable.

Juan Martín Queralt (y otros) recoge el concepto del hecho imponible o generador del la Ley General Tributaria española y lo define como:

“... el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijada por la Ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.”

Como corolario del concepto anterior, Queralt concibe el hecho imponible o generador como presupuesto jurídico de la sujeción al tributo, exigencia jurídica global de que el conjunto de prestaciones que lo integran sólo estará justificado si tiene lugar el hecho imponible, con independencia de que éste las genere directamente o deriven de él de forma mediata, sean de carácter accesorio, o incluso se originen por presupuestos distintos. Agrega además que dado que el hecho imponible (generador) es el presupuesto fijado por la Ley para configurar el tributo, su naturaleza no puede ser más que jurídica, pues es producto de la propia norma y creación de ella

Incumplimiento y sus efectos.

El contribuyente es la persona natural o jurídica a quien la ley impone la carga tributaria derivada del hecho generador. De acuerdo con el precepto anterior, el contribuyente, quien resulta obligado ante la Hacienda Pública por haber realizado el hecho generador se ve sometido al pago del tributo y al cumplimiento de las prestaciones accesorias y lo será siempre de *iure*, es decir, es resultado exclusivo de la ley, de manera que sólo quien designe la ley como tal tendrá esa condición. *Contrario sensu*, quien no soporte efectiva o económicamente la carga tributaria derivada del hecho generador, sea por interés en la comisión de un hecho ilícito tributario, sea por el incumplimiento de una disposición normativa tutelada en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios costarricense o en leyes supletorias, se ve compelido a cumplir con lo dispuesto al tenor de lo que establece el Título III, de los “Hechos Ilícitos Tributarios”, de la norma precitada.

El tributo como delito.

Los delitos tributarios son las infracciones que para su configuración requieren la existencia de los elementos del dolo (engaño) y la culpa que no sea susceptible del error excusable. El delito tributario es un delito de resultado, pues exige la producción de un daño o perjuicio patrimonial a la Hacienda Pública. Dentro de los elementos que intervienen para la configuración de este delito se tiene al sujeto activo que puede ser cualquier persona cuando eluda el pago de tributos propios o ajenos; el sujeto pasivo del delito que puede ser cualquiera de los entes públicos de Costa Rica, es decir, la Hacienda Pública representada por cualquiera de las entidades estatales encargadas de la recaudación tributaria cuando se ve defraudada por el autor del delito y la acción típica constitutiva del tipo donde concurren dos circunstancias, a saber: la elusión o evasión del pago de tributos y la defraudación como consecuencia de dicha acción indebida caracterizada por el empleo de determinados medios. La evasión siempre será pecuniaria, cuya competencia es de los tribunales y comete defraudación el contribuyente que simula, oculte y realice alguna maniobra o cualquier otra forma de engaño, con el fin de inducir a la administración tributaria a errar en la determinación de los tributos, este delito puede tener como objeto facilitar la evasión parcial o total.

Ilícitos tributarios y penalización.

El artículo 65 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, en referencia a la clasificación de los ilícitos tributarios indica lo siguiente:

“Artículo 65.-Clasificación. Los hechos ilícitos tributarios se clasifican en infracciones administrativas y delitos tributarios.

La Administración Tributaria será el órgano competente para imponer las sanciones por infracciones administrativas, que consistirán en multas y cierres de negocios.

Al Poder Judicial le corresponderá conocer de los delitos tributarios por medio de los órganos designados para *tal efecto.*”

En cuanto a las infracciones administrativas, éstas se clasifican desde omisiones en la presentación y contenido de las declaraciones tributarias, morosidad en los pagos de tributos, inexactitud en los datos declarados, hechos irregulares en la contabilidad del declarante, el incumplimiento en el suministro de la información, la no concurrencia a las oficinas tributarias, hasta la no emisión de facturas y las sanciones se establecen, dependiendo del tipo y grado de infracción, en multas económicas o el eventual cierre del negocio o establecimiento de comercio. El Código de Normas y Procedimientos tutela las infracciones administrativas tributarias en los artículos 78 al 88 de ese cuerpo normativo.

Con respecto a los delitos tributarios, El Código de Normas y Procedimientos Tributarios regula los ilícitos de esta naturaleza en los artículos 92 al 98 y los clasifica de la siguiente forma:

- Inducción a error a la Administración Tributaria
- No entrega de tributos retenidos o percibidos
- Acceso desautorizado a la información
- Manejo indebido de programas de cómputo
- Facilitación y préstamo de códigos y claves de acceso informático
- Participación de funcionario público por acción u omisión dolosa

Como consecuencia de la comisión u omisión de las acciones precedidas, el Ministerio Público resolverá las irregularidades que estime pudieran ser constitutivas de delito y

establecerá sanciones penales con prisión que van desde seis meses hasta diez años respectivamente.

Derecho Aduanero

Concepto, naturaleza, contenido, autonomía y fines.

Pero estos Agentes Aduaneros para poder comerciar, necesitan cumplir con ciertos requisitos y obligaciones, y para ello existe el derecho aduanero, el cual se convierte en una rama más del derecho, y quien viene a regir todas aquellas transacciones comerciales relacionadas a la importación y exportación de mercancías y todas sus modalidades en lo que a regímenes aduaneros autorizados por la legislación costarricense se refiere.

Concepto de derecho aduanero.

Es el conjunto de normas de orden público relativas a la organización y funcionamiento del servicio aduanero y a las obligaciones y derechos derivados del tráfico de mercancías a través de las fronteras, aguas territoriales, y espacio aéreo de la República.

Según la Modificación del Código Aduanero Uniforme Centroamericano del Tratado General de Integración Económica (CAUCA II), Alcance No. 18 a la Gaceta No. 99 del 25 de mayo 1995, el derecho aduanero es:

“Es el conjunto de normas legales y reglamentarias aplicables a los medios de transporte y a las mercancías objeto de comercio internacional, así como a las personas que intervienen en la gestión aduanera.”

Por su parte, Miguel A. Ortiz Sánchez en su obra “Manual de Derecho Procesal Aduanero”, lo define como las normas y legales y reglamentarias que determinan el régimen fiscal al cual deben someterse los importadores, exportadores, agentes marítimos, agentes aduaneros y, en general, quienes realizan operaciones con mercaderías a través de las fronteras de la República, por las vías marítimas, aéreas, terrestres y postales.

El Derecho Aduanero resulta de vital importancia tanto en el comercio nacional como internacional, ya que constituye el conjunto de normas legales y reglamentos que determinan el régimen fiscal al cual han de someterse los importadores, exportadores, transportistas marítimos y terrestres, consolidadores de carga en general quienes realizan operaciones con mercancías a través de las fronteras del país, por las vías marítimas, aéreas, o terrestres. Además, rige las relaciones entre los particulares, causadas por el tráfico marítimo, comprendiendo todo lo referente a seguros, flete, abordaje, entre otros.

Naturaleza del derecho aduanero.

El derecho aduanero es derecho público porque el Estado es sujeto esencial y dominante en las relaciones jurídicas de carácter aduanero y confiere al mismo Estado prerrogativas tales como poder de decisión ejecutoria, acción de oficio, privilegio de ejecución previa o intervención del Juez a posteriori, entre otras facultades. Es de orden público, ya que no puede ser derogado por convenios particulares, por estar informado de interés general y para salvaguardar el principio de igualdad del impuesto, ante todo. Es una nueva rama del derecho, que tiende a constituir su propio sistema, sus propias normas distintas de las demás y autónomas.

Contenido del Derecho Aduanero.

Para el derecho aduanero las aduanas son oficinas públicas cuya finalidad primordial es la de controlar el paso de mercancías nacionales o extranjeras que, procedentes del exterior, van hacia otros territorios aduaneros o circulan entre diversos puntos de un mismo ámbito geográfico. También se encarga de la liquidación de los impuestos establecidos por las importaciones y exportaciones de mercancías.

Es importante señalar que las aduanas constituyen verdaderas barreras que protegen al país en el intercambio comercial de los productos procedentes del exterior, de tal manera que la política aduanera nacional ejercida mediante la potestad aduanera es un excelente mecanismo coadyuvante a la protección económica de la nación, ya que estas políticas bien concebidas y racionalmente bien planificadas protegen y fortalecen a la industria y al comercio nacional legalmente establecido.

Dentro de las características del derecho aduanero se pueden citar:

- 1- Fomentar y proteger el desarrollo económico.
- 2- Percibir un tributo manifestado bajo la forma de un impuesto o tasa.
- 3- Proyectar y preservar el status político y social.
- 4-Suministrar informaciones estadísticas.
- 5- Lograr una actuación de carácter ético y de solidaridad humana.

6- Determinar y recaudar las obligaciones tributarias causadas por la entrada y salida de mercancías.

7- La resolución de los reclamos, recursos, peticiones y consultas de los importadores y exportadores.

8- Impedir las importaciones y exportaciones ilícitas.

9- La prevención, persecución y sanción de las infracciones aduaneras.

Sistema Aduanero Nacional.

Conforme el artículo 7 de la Ley General de Aduanas, el Sistema Aduanero Nacional está constituido por el Servicio Nacional de Aduanas y las entidades, públicas y privadas que ejercen gestión aduanera y se relacionan dentro del ámbito previsto por el régimen jurídico aduanero. El sistema aduanero moderno como recaudador fiscal pasa de ser un simple cobrador, medido por el total de tributos percibidos en cada operación, a un rol de recaudador activo, que reconoce que el cobro ineficiente perjudica los ingresos del fisco e introduce distorsiones en la forma en que operan las empresas, afectando la competitividad nacional.

Como facilitador del comercio pasa de una situación de competencia administrada - propia de la época en la cual prevalecían el modelo económico de sustitución de importaciones y el modelo aduanero tradicional - a una de competencia total, en la que sus clientes son empresas e industrias que compiten en mercados globales donde la velocidad, la seguridad y el costo del trasiego de bienes son cada vez más importantes. Esto no implica obviar o disminuir la responsabilidad del Estado en cuanto a hacer cumplir las normas que regulan la actividad

comercial; lo que se pretende es desarrollar procesos que le permitan cumplir con esas funciones sin detener el flujo expedito de mercancías y sin que se afecten demasiado los costos de logística del país.

Como controlador del tráfico internacional de mercancías, el sistema aduanero ha estado tradicionalmente a cargo del control sobre el comercio de sustancias prohibidas, el trasiego ilegal de objetos arqueológicos, la compra-venta de armas y las exportaciones sujetas a beneficios fiscales, entre otros. Con el incremento de la actividad comercial y la expansión de los esquemas de integración económica, además de proteger la seguridad nacional, los consumidores, la salud humana, animal y vegetal y el medio ambiente, las aduanas deben emprender acciones para la protección de la propiedad industrial e intelectual y la verificación del cumplimiento de múltiples disposiciones contenidas en acuerdos y tratados comerciales, como las reglas de origen para la aplicación de preferencias arancelarias.

En el rol de generador de información, el sistema aduanero modifica su papel tradicional de simple generador de estadísticas para convertirse en un productor de información confiable, oportuna y de fácil acceso, que permita consolidar un banco de datos útil para todos los interesados en la actividad comercial.

La aduana se constituye en una importante fuente de información para el desarrollo de la inteligencia de mercados y para la ejecución de una fiscalización inteligente capaz de optimizar los recursos empleados en el control aduanero.

Servicio Nacional de Aduanas.

Tendrá por finalidad intervenir y controlar el paso de mercancías extranjeras y nacionales o nacionalizadas, a través de las fronteras, aguas territoriales o espacio aéreo, a objeto de determinar y aplicar el régimen jurídico al cual dichas mercancías están sometidas.

El Servicio Nacional de Aduanas es el órgano de control de comercio exterior y de la Administración Tributaria dependiente del Ministerio de Hacienda que tiene a su cargo la aplicación de la legislación aduanera. Está constituido por la Dirección General de Aduanas, las aduanas, sus dependencias y los demás órganos aduaneros y dispondrá de personal con rango profesional, especializado para ejercer la gestión aduanera y de comercio exterior conforme los acuerdos, convenios y tratados internacionales vigentes.

Los órganos del Ministerio de Hacienda que administren los tributos podrán establecer planes conjuntos de fiscalización que incluyan la coordinación de funciones y el intercambio de información tributaria de los adhttpministrados para lograr una eficiente recaudación tributaria. Esto de conformidad con los artículos 8 al 15 de la Ley General de Aduanas # 7557 y su reforma mediante ley # 8373.

Auxiliares de la función pública.

Son personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, que habitualmente efectúan operaciones de carácter aduanero, en nombre propio o en representación de terceros, ante el Servicio Nacional de Aduanas.

De acuerdo con el artículo 11 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA III), el concepto de auxiliar de la función pública es:

Artículo 11.- Concepto de auxiliares. Se consideran auxiliares de la función pública, las personas naturales o jurídicas, públicas o privadas, que participan ante el Servicio Aduanero en nombre propio o de terceros, en la gestión aduanera.”

Asimismo, la Ley General de Aduanas y su reforma, Ley No. 8373, concibe al auxiliar de la función pública como sigue:

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

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

En suma, son auxiliares de la función pública, de conformidad con lo que dispone el artículo 12 del CAUCA III los agentes aduaneros, los depositarios aduaneros, los transportistas aduaneros y los demás que establezca la legislación de cada país miembro del Tratado General del de Integración Económica Centroamericana.

La Ley General de Aduanas impone que para poder operar como auxiliares de la función pública las personas deberán tener capacidad legal para actuar, estar anotadas en el registro de auxiliares que establezca la autoridad aduanera, mantenerse al día en el pago de sus obligaciones

tributarias, cumplir los requisitos estipulados en dicha Ley, sus Reglamentos y los que disponga la resolución administrativa que los autorice como auxiliares.

Dentro de las obligaciones básicas que deben cumplir los auxiliares de la función pública, se citan textualmente las que indica el artículo No. 30 de la citada ley:

ARTÍCULO 30.- Obligaciones

Son obligaciones básicas de los auxiliares:

a) Llevar registros de todas sus actuaciones y operaciones ante el Servicio Nacional de Aduanas, en la forma y condiciones que establezca la Dirección General de Aduanas. Los registros estarán a disposición de las autoridades aduaneras competentes cuando los soliciten, en cumplimiento de sus facultades de control y fiscalización.

b) Conservar, durante un plazo de cinco años, los documentos y la información fijados reglamentariamente para los regímenes en que intervengan, salvo que exista regulación especial en contrario que exija un plazo mayor. Los documentos y la información deberán conservarse aún después de ese plazo, hasta la finalización del proceso judicial o administrativo cuando exista algún asunto pendiente de resolución.

c) Proporcionar la información sobre su gestión, en la forma y por los medios que establezca la Dirección General de Aduanas, mediante disposiciones de carácter general.

d) Efectuar las operaciones aduaneras por los medios y procedimientos establecidos, de acuerdo con el régimen aduanero correspondiente.

e) Realizar los actos según esta ley y las demás disposiciones legales, empleando el sistema informático una vez que le hayan sido autorizados el código de usuario y la clave de acceso. Para ese fin, deberá contar con el equipo y los medios necesarios para realizar sus operaciones, mediante la transmisión electrónica de datos, conforme a las reglas de carácter general que emita la Dirección General de Aduanas.

f) Mantener su inscripción y el registro de firmas autorizadas en él para las operaciones que la autoridad aduanera establezca.

g) Asumir la responsabilidad por cualquier diferencia entre los datos transmitidos a la autoridad aduanera y los recibidos efectivamente por ella, cuando se utilicen medios de transmisión electrónica de datos.

h) Cumplir con las demás obligaciones que les fijan esta ley y sus reglamentos y con las disposiciones que establezca la autoridad aduanera, mediante resolución administrativa o convenio.

i) Comunicar a la aduana de control las posibles causas, dentro del término de las veinticuatro horas siguientes al conocimiento de la ocurrencia de daños, pérdidas, hurtos, robos u otras circunstancias que afecten las unidades de transporte o las mercancías bajo su custodia.

j) Entregar, en el plazo de diez días hábiles, la información requerida por la autoridad aduanera en el ejercicio de las facultades de control, en el lugar, la forma, las condiciones y por los medios que esta disponga.

k) Extender facturas por la prestación de sus servicios, de acuerdo con las disposiciones emitidas por la administración tributaria competente.

l) Entregar, ante requerimiento de la autoridad aduanera con la debida fundamentación legal, información de trascendencia tributaria o aduanera, que permita verificar la veracidad de la declaración aduanera, según los requisitos establecidos al efecto en el artículo 86 de esta Ley, sobre hechos o actuaciones de terceros con los cuales mantenga relaciones económicas y/o financieras.

m) Indicar a la Dirección General, bajo declaración jurada rendida ante notario público, el lugar donde se custodian los documentos originales y la información fijados reglamentariamente, para los regímenes en que intervengan. En el caso de personas jurídicas, dicha declaración deberá ser realizada por el representante legal.

n) Coadyuvar con las autoridades aduaneras para el esclarecimiento de cualquier delito cometido en perjuicio del Fisco y comunicar inmediatamente, por escrito, a la autoridad aduanera, cualquier delito del que tengan conocimiento.”

La creación de esta figura ha permitido descongestionar la gestión pública aduanera. Asimismo, ha dado mayores facilidades para que los importadores y exportadores puedan cumplir con sus correspondientes obligaciones en esta materia. Puede observarse una intención para establecer mecanismos para disuadir al auxiliar de desatender sus funciones. Por ejemplo, ya se visualiza la solidaridad obligacional ante el Fisco, por los daños que eventualmente sean a consecuencia del mismo auxiliar.

Por otro lado, el CAUCA III implementó que las declaraciones aduaneras se rigieran bajo el principio de autodeterminación. Esta medida también ha apoyado la flexibilización de los procedimientos aduanales.

“Una de las características principales del modelo implícito en el CAUCA III es el establecimiento, como norma general, de un procedimiento basado en la responsabilidad de los importadores y exportadores de autodeterminar sus obligaciones aduaneras, contrario al sistema tradicional donde los funcionarios aduaneros intervienen exhaustivamente en esa determinación. Este procedimiento es expresión de un cambio de paradigma sobre la relación entre el Estado y el sector privado. Mientras en el CAUCA III existe un principio implícito que considera que las operaciones comerciales se realizan de buena fe, en la normativa que pretende modificarse persiste el principio opuesto. En consecuencia, el CAUCA III parte de que el Estado debe propiciar que, tanto los intermediarios como los importadores y exportadores, cumplan sus obligaciones y deberes fácil y voluntariamente, manteniendo un control inteligente y la posibilidad de fiscalización en un plazo adecuado”

El otro aporte del CAUCA III fue su regulación en cuanto al “control a posteriori”. Este control permite una mejor verificación del cumplimiento, por parte de los importadores y exportadores, de sus obligaciones aduaneras. Lo que en este sentido dispone este Código es que, cada Estado, va establecer los mecanismos que considere pertinentes, para efectuar un control de este tipo.

El CAUCA III permite a cada país el establecimiento de mecanismos basados en el control “a posteriori” de las declaraciones aduaneras para que el tránsito y el despacho de mercancías se realicen sin demoras injustificadas o padezcan el peso de una acción administrativa injustificada durante el despacho de las mercancías.

El control “a posteriori” está referido a la fiscalización que puede ejercerse sobre importaciones, exportaciones y otros regímenes y operaciones aduaneras, luego de que se ha autorizado al declarante a destinar las mercancías al régimen correspondiente. De esa forma, el Servicio Aduanero puede dar por correcta una declaración aduanera durante su despacho en la Aduana, con la reserva de que podrá comprobar la información declarada dentro de un determinado plazo. Por el contrario, el CAUCA II se basa en el control inmediato, aquel ejercido cuando las mercancías no han salido de los lugares autorizados para almacenarse o depositarse."

Derecho procesal aduanero.

El derecho procesal aduanero en Costa Rica comienza a tomar forma y a crear fundamentos a partir del año 1996, con la entrada en vigencia del CAUCA II (Código Arancelario Uniforme Centroamericano II, Ley 7485 del 24 de mayo de 1995) y la Ley General

de Aduanas (Ley 7557 del 20 de octubre de 1995), con su Reglamento (Decreto No. 25270-H del 14 de junio de 1996). Es en dichas leyes que se logra consolidar un proceso aduanero que recoge los Principios Constitucionales del derecho de defensa y del debido proceso, además de sustentarse de los principios procesales del derecho tributario y derecho administrativo.

Para conocer la naturaleza jurídica y entender el derecho procesal aduanero, resulta necesario realizar una travesía por aquellas esferas de derecho que de una u otra forma conciben su alumbramiento y materialidad dentro del derecho positivo. El derecho procesal aduanero, se nutre del derecho aduanero que a su vez es parte del derecho público ya que protege directa e inmediatamente intereses públicos; de igual forma, asume características propias del derecho tributario del cual también es parte, en virtud de estar creado específicamente para garantizar una efectiva recaudación de los tributos que se generan en el comercio internacional por medio de la internación y salida de mercaderías, bajos las diferentes modalidades de los regímenes aduaneros que controlan el comercio exterior en el país. Asimismo, al ser la Aduana un organismo especializado de la Administración Pública, que lógicamente hace cumplir la legislación aduanera nacional, el comercio exterior y los convenios internacionales, se sostiene también que pertenece al derecho administrativo, sin dejar de lado además la gran influencia del derecho penal y del derecho procesal que también forman parte de su contenido. Así las cosas, para establecer un concepto de derecho procesal aduanero, se concilian los diversos orígenes de su nacimiento y se cita a Miguel Ángel Ortiz Sánchez, que a su vez adopta del argentino Eduardo Couture y ofrece en su obra “Manual de Derecho Procesal Aduanero” la siguiente acepción:

“El vocablo derecho está tomado en el sentido que le corresponde como rama de las ciencias de la cultura: un conjunto de normas que integran una rama particular del ordenamiento jurídico general. Supone un saber sistemático, coherente, unitario, de las normas jurídicas. Supera, en este sentido, a práctica, que solo alude a un menester

empírico y no un saber razonado. Supera, asimismo, a la simple enunciación de las leyes, pues el derecho es más que la ley. La ley es sólo un fragmento de la ciencia del derecho.

En cuanto a la locución procesal dice relación con el objeto estudiado: el proceso. No es propiamente, el estudio del procedimiento, que es sólo el lado externo del proceso. La idea del proceso es una idea teleológica. Se halla necesariamente referida a un fin. El proceso es un procedimiento apuntado al fin de cumplir la función jurisdiccional”.

Principios del Derecho Procesal Aduanero.

De acuerdo con Miguel Ángel Ortiz Sánchez, el derecho procesal aduanero toma como propios los principales principios administrativos y tributarios que se detallan seguidamente:

Principio del debido proceso y objeto del procedimiento aduanero. El principio del debido proceso lo recoge el artículo 196 de la Ley General de Aduanas, que al tenor dice:

“Artículo 196.- Actuaciones comunes del procedimiento ordinario. Para emitir cualquier acto que afecte derechos objetivos o intereses legítimos, deberán observarse las siguientes normas básicas:

- a) La apertura del procedimiento, de oficio o instancia de parte, debe ser notificada a las personas o entidades que pueden verse afectadas.
- b) En el caso de notificación se otorgará un plazo de quince días hábiles para presentar los alegatos y las pruebas respectivas. La autoridad aduanera que instruya el procedimiento podrá prorrogar, mediante resolución motivada, de oficio o a instancia de parte interesada este plazo para los efectos de presentación de pruebas.
- c) A solicitud de parte interesada, el órgano instructor dará audiencia oral y privada por un término de ocho días, una vez evacuadas las pruebas para que las partes desarrollen las conclusiones finales.
- d) Listo el asunto para resolver, el órgano instructor dictará la resolución dentro del plazo de diez días hábiles. La notificación debe contener el texto íntegro del acto.”

Y en cuanto al objeto del proceso aduanero, se entiende, por definición de Ortiz Sánchez y con fundamento en el inciso 2 del artículo 214 de la Ley General de Administración Pública, que el fin primordial del procedimiento radica en la verificación real de los hechos.

Principio de oficialidad. (Impulso de oficio). Este principio encuentra su fundamento en el sentido de que las actuaciones de la administración pública siempre deben estar encaminadas hacia la satisfacción del interés público. Este principio se encuentra contenido en los artículos 113 y 284 de la Ley General de Administración Pública y en artículo 526 del reglamento a la Ley General de Aduanas.

Principio de Gratuidad. Se desprende de este principio que por la actuación de la Administración y la impugnación de estos actos por el administrado no habrá lugar a la imposición de costas a favor o en contra de la Administración ni del interesado, por lo que no es necesaria la participación de abogados ni se exige especie fiscal alguno en los escritos de presentación y se presenta en papel común.

Principio de prueba libre. A través de la prueba se puede llegar a tener certeza sobre algún hecho futuro, pasado o que está ocurriendo. Sólo teniendo la Administración Pública la libertad de la prueba se puede lograr lo anterior. La libertad de la prueba es el pilar para llegar a la verdad material o real de un hecho.

Principio de participación de las partes en el procedimiento. Este principio se estila en la esfera procesal aduanera en los artículos 102 del CAUCA III y el artículo 198 de la Ley General de Aduanas. En ambas normas se determina quienes son las partes con derecho de integrarse dentro del procedimiento administrativo. En el primer caso (CAUCA III) se refiere a toda persona que se considere agraviada por las resoluciones o actos de las autoridades del servicio aduanero y en cuanto a la Ley General de Aduanas, se hace referencia como parte al

agente aduanero, el consignatario de las mercancías o la persona destinataria del acto emitido por la administración.

Principio de imparcialidad. Refiere Ortiz Sánchez en su Manual de Derecho Procesal Aduanero que en las leyes aduaneras no se encuentra norma alguna que regule este principio; por consiguiente, indica que se deben aplicar los artículos de la Ley General de administración Pública que ha recogido la necesidad de que se dé esa imparcialidad y regula los institutos de la abstención y la recusación como catalizadores del Principio de imparcialidad del Derecho Procesal Aduanero. Así, el artículo 230 inciso 1 señala cuáles serán los motivos de abstención y establece que serán los mismos de impedimento y recusación que se encuentran en el Código Procesal Civil, y además los que resulten del artículo 107 de la Ley de Administración Financiera de la República.

Principio de publicidad del procedimiento. El derecho de publicidad en el procedimiento aduanero está garantizado constitucionalmente en Costa Rica. Nuestra Constitución Política lo regula, aunque no de manera expresa, en su Título IV “Derechos y Garantías Individuales, cuando establece que:

“Se garantiza el libre acceso a los departamentos administrativos con propósitos de información sobre asuntos de interés público. Quedan a salvo los secretos de Estado.”

Por su parte, este derecho de publicidad en el procedimiento aduanero, está regulado específicamente en la Ley General de Administración Pública, que se resume en su artículo 272:

“1. Las partes y sus representantes, y cualquier abogado, tendrán derecho en cualquier fase del procedimiento a examinar, leer y copiar cualquier pieza del

expediente, así como a pedir certificación de la misma, con las salvedades que indica el artículo siguiente.

2. El costo de las copias y certificaciones será de cuenta del petente.”

De este artículo es importante destacar que se trata de una publicidad restringida pues está limitado a que sólo las partes y sus representantes o cualquier abogado ostenten el derecho de conocer el expediente.

Principio de legalidad. Este principio protege al administrado de la arbitrariedad, el error, los desvíos de poder y de la discriminación del tratamiento igualitario de todo acto o comportamiento de la Administración que sea vinculante a sus derechos. La Constitución Política costarricense garantiza la legalidad de la función administrativa del Estado, estableciendo la Jurisdicción Contenciosa Administrativa en el numeral 49, que al tenor manifiesta:

ARTÍCULO 49.- Establécese la jurisdicción contencioso-administrativa como atribución del Poder Judicial, con el objeto de garantizar la legalidad de la función administrativa del Estado, de sus instituciones y de toda otra entidad de derecho público. La desviación de poder será motivo de impugnación de los actos administrativos. La ley protegerá, al menos, los derechos subjetivos y los intereses legítimos de los administrados.

La legalidad es el deber de obedecer todas las reglas de derecho que se imponen a la Administración. Estas reglas proceden de las fuentes escritas y no escritas.

Principio de irretroactividad de las leyes penales aduaneras. Las leyes de aduana contienen disposiciones que castigan al infractor y éstas asumen una naturaleza represiva; por tanto, no

pueden ni deben tener efecto retroactivo, ya que contrarían este principio, con desconocimiento de las garantías fundamentales de los administrados. Este principio debe entenderse referido solamente a las leyes que establecen sanciones más graves que las vigentes al cometerse la infracción, pues nuestra legislación, en materia penal, lo rompe o retroactiva cuando dichas leyes, sean anteriores o posteriores, contienen disposiciones normativas más benignas.

Infracciones Administrativas y Tributarias Aduaneras

La normativa aduanera reprime ciertos actos u omisiones con penas de multa, comiso, cobro de dobles derechos y suspensión de la actividad como auxiliar de la función pública aduanera. El fin que persigue el establecimiento de penas de carácter administrativo y tributario busca prevenir y reprimir las infracciones para que el régimen fiscal organizado sea eficiente y logre la atención adecuada de los servicios públicos, de tal forma que estos se mantengan dentro de los parámetros esperados por el administrado. De acuerdo con Miguel Ángel Ortiz Sánchez constituye infracción administrativa en materia aduanera, toda acción u omisión que contravenga las disposiciones de la legislación aduanera que no cause perjuicio fiscal y las infracciones tributarias son toda acción u omisión que signifique una vulneración o tentativa de vulneración de la legislación aduanera que cause perjuicio fiscal, sin que ella califique como delito. Para que constituya una infracción aduanera, ya sea administrativa o tributaria, se requiere de la configuración de elementos como el hecho material realizado por una persona; que este hecho violente la normativa aduanera; que exista persona imputable, o sea, que reúna las condiciones fijadas por el derecho para responsabilizarla del acto y además que llegue a producir perjuicio inmediato o mediato al fisco.

Por su parte, El Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA III), define las infracciones aduaneras, administrativas y tributarias de la siguiente forma:

“Artículo 97.- Infracción aduanera. Constituye infracción aduanera toda transgresión o tentativa de transgresión de la legislación aduanera. Las infracciones aduaneras pueden ser: Administrativas, Tributarias o Penales.”

“Artículo 98.- Infracción administrativa. Constituye infracción administrativa, toda acción u omisión que signifique transgresión de la legislación aduanera, que no cause perjuicio fiscal, ni constituya delito.”

Artículo 99.- Infracción Tributaria. Infracción tributaria, es toda acción u omisión que signifique transgresión o tentativa de transgresión de la legislación aduanera, que cause o pueda causar perjuicio fiscal, y no constituya delito.”

Tribunal aduanero nacional.

El Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA III) establece en su artículo 104 y 105 lo siguiente:

“Artículo 104.- Creación del Tribunal Aduanero. Los países signatarios podrán optar por la creación de un Tribunal Aduanero Nacional, que asumirá las funciones de los Comités Arancelario y de Valoración Aduanera, con la organización, integración, atribuciones y demás competencias que se le asignen.”

“Artículo 105. Requisitos de los miembros. Los miembros que integren el Tribunal Aduanero o los Comités en su caso deberán contar con grado mínimo de licenciatura en las materias que la legislación nacional disponga, además de conocimiento y experiencia en materia aduanera y de comercio exterior.”

La legislación costarricense, en observancia a la norma internacional descrita en los numerales anteriores, fruto del acuerdo establecido entre países centroamericanos, crea como instancia superior administrativa, el Tribunal Aduanero Nacional y delimita la actuación de éste en el Título IX, Capítulo Único de la Ley General de Aduanas, como sigue:

“Artículo 205.- Competencia. Crease el Tribunal Aduanero Nacional como un órgano de decisión autónoma, adscrito al Ministerio de Hacienda. Tendrá competencia para conocer y decidir, en última instancia administrativa, los recursos contra los actos dictados por el Servicio Nacional de Aduanas.”

"Artículo 206.- Composición. El Tribunal estará integrado por siete miembros. Cuatro de ellos serán abogados especializados en materia aduanera, con experiencia mínima de cuatro años; los otros tres serán personas con el grado mínimo de licenciatura y experiencia de por lo menos cuatro años en materias tales como clasificación arancelaria, valoración aduanera, origen de las mercancías y demás regulaciones del comercio exterior.

El Tribunal contará con un presidente que será abogado, además, con un secretario y el personal administrativo necesario para el buen funcionamiento, nombrados de acuerdo con las regulaciones del Estatuto de Servicio Civil.”

“Artículo 207.-Nombramiento. Los miembros serán nombrados por el Ministro de Hacienda, previo concurso público de antecedentes.

En esa forma, se nombrará igual número de suplentes, quienes deberán reunir los mismos requisitos de los propietarios y actuarán en caso de ausencia, impedimento, recusación o excusa de éstos.

Las causales y los procedimientos de remoción y prohibición y la retribución económica de los miembros del Tribunal serán iguales a los fijados para los miembros del Tribunal Fiscal Administrativo.”

“Artículo 208.- Normas de procedimiento. El Tribunal ajustará su actuación al procedimiento y las normas de funcionamiento establecidas en la presente ley y, supletoriamente, al Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

Serán motivos de impedimento, excusa o reacusación los prescritos en el capítulo V del título I del Código Procesal Civil. En estos casos, el órgano observará el procedimiento dispuesto en dicho Código”.

“Artículo 209.- Plazo para resolver. Una vez listo el asunto, el Tribunal dictará la resolución dentro de los quince días hábiles siguientes. Mediante resolución fundada, el plazo podrá prorrogarse por un término único adicional de quince días hábiles. La resolución dará por agotada la vía administrativa.

El interesado podrá solicitar aclaración y adición dentro de los tres días hábiles siguientes a la notificación, solicitud que habrá de resolverse en el término de quince días hábiles.”

“Artículo 210.- Votación. El Tribunal tomará las decisiones por simple mayoría. "Los miembros deberán asegurar la eficiencia y el decoro en el ejercicio de las funciones encomendadas por ley.

Al presidente del tribunal le corresponderá realizar las correcciones de advertencia y amonestación de los miembros, mediante el debido proceso administrativo disciplinario. En caso de falta grave, se regirá por las disposiciones del Reglamento Interno de Trabajo del Ministerio de Hacienda".

Factores que inciden en la conducta de los sujetos para la comisión del delito de defraudación fiscal aduanera y otros delitos fiscales.

Es de todos sabido que el hombre está dotado de una voluntad libre que le permite desarrollar sus facultades naturales, teniendo como única limitante, a esa libertad, su propia naturaleza; pero, en sociedad, esta libertad está forzosamente limitada por el respeto a la libertad de otros hombres; de aquí deriva la necesidad de normas o reglas que garanticen a cada miembro del cuerpo social, con una medida igual, el ejercicio de su actividad y desarrollo.

La teoría y existencia de este principio constituye el derecho, en su acepción más extensa. Por tanto, el derecho como un conjunto de normas de observancia obligatoria para todos los miembros de la sociedad, que han sido establecidas por el Estado de acuerdo a procedimientos previamente establecidos, permiten la convivencia de todos los miembros de la sociedad entre sí, de las instituciones del Estado y la interrelación de éstas y la sociedad.

La causa de la infracción o de la no observación de las disposiciones de la ley, en perjuicio de la sociedad y de la obligatoriedad de la misma ley por los hombres, obedece a muchos y muy diversos factores. Estos factores tienen origen en la propia naturaleza del hombre y la convivencia estrecha a la que, hoy en día, se ve sometido. Pues, el hombre siempre pretenderá tener un mayor número de satisfactores que otros, incluso más de los que necesita,

por el sólo hecho de acumular riquezas y el poder, que, en la sociedad actual, representan una posición admirada y envidiada por algunos de sus miembros, aun cuando no las puede conseguir de manera honesta y legal.

En este sentido, es que el delito y consecuentemente el delito de defraudación fiscal aduanera, es una derivación de la convivencia social, que infringe normas legales, en el afán de llegar a obtener la aprobación social, desde el punto de vista económico, y la dirigencia de la misma, como patrón de admiración.

Por su parte, la impunidad es un proceso que impide el derecho a la justicia, a la verdad, y que vulnera los principios básicos de los derechos humanos tal cual se han ido constituyendo a través de la historia de la humanidad. Se materializa cuando es favorecida por factores como la promulgación de leyes no acordes a la cultura y desarrollo de un Estado y por la omisión de los deberes y obligaciones de los funcionarios representantes de un Estado al no respetar las normas nacionales e internacionales a las que están obligados.

Señalan algunas doctrinas que la impunidad hace imposible la construcción de un Estado democrático e introduce condiciones que suponen un retroceso jurídico a formas previas al estado de derecho, poniendo en riesgo la paz, la libertad y la justicia social. El Estado es responsable del cumplimiento de los deberes y derechos de cada ciudadano, debiendo utilizar todos los instrumentos previstos en la legislación a los efectos de poner fin a la impunidad estableciendo la verdad y procesando a los responsables de delitos

Nociones generales.

Si los hechos delictivos perpetrados en un determinado ámbito quedan impunes, esto va a influir en que aumente la criminalidad, debido a que los autores de delitos al ver que no han sido castigados por sus crímenes anteriores, reinciden en conductas delictivas y de igual manera, otros individuos al percatarse de la impunidad reinante en ese sector, ven la posibilidad para empezar a delinquir o para continuar haciéndolo y es por ello que debe conocerse la vinculación existente entre la actuación del funcionario estatal y la impunidad a fin de mejorarla para prevenir la criminalidad.

Entre algunos factores que condicionan el incumplimiento de las normas tributarias en general se pueden considerar los siguientes:

La educación.

Es evidente que una comunidad desprovista de formación cultural y cívica, poco puede avanzar por el camino de la perfección en el cumplimiento voluntario de sus obligaciones tributarias y fiscales, en el primer caso por las grandes dificultades que la incultura y el analfabetismo implicarán para el conocimiento y observancia de las obligaciones. Por lo que respecta a la ausencia de educación cívica debe señalarse que constituye en la mayoría de los casos, probablemente el gran obstáculo hacia el cumplimiento de las obligaciones. Definitivamente el grado de conciencia cívica de una comunidad se encuentra condicionado por la serie de factores de carácter sociopolíticos. Conforme el grado de conciencia cívica de una comunidad se perfecciona el cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones y deberes fiscales, pues constituyen motivos de reconocimiento o repulsa social; a medida de que se deteriora la formación cívica de una comunidad el incumplimiento de los deberes y obligaciones

fiscales o tributarias lejos de atraer una reprobación de la comunidad constituyen motivos de orgullo personal como medios de prueba de su habilidad y destreza contable, jurídica, etc., que se hace aparecer ante los demás como una ventaja frente al sujeto pasivo cumplidor.

Por lo que respecta a la educación cívica en mucho constituye a su fortalecimiento, la imagen de eficiencia y honradez de los administradores tributarios, en lo individual y en la administración en su conjunto.

Las características del sistema tributario.

El sistema tributario, debe tener características tales que faciliten e inviten el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales. Básicamente son dos las notas más sobresalientes que de alguna manera reprimen al ciudadano encuadrar al Servicio Nacional de Aduanas dentro de tal contexto: por una parte, el grado de equidad o justicia que refleje, ya que conforme sea mayor el grado de equidad que muestre ante la comunidad la predisposición del contribuyente a cumplir será mayor, la injusticia del sistema en muchos casos constituye el pretexto o razón para el incumplimiento. El otro rasgo importante del sistema tributario que coadyuva a su inobservancia es la certeza del mismo, lo que implica que el sistema tributario esté concebido, diseñado y plasmado en las normas jurídicas con el mayor grado de claridad para el contribuyente, eliminando las situaciones de incertidumbre e inseguridad.

En términos generales en el contribuyente existe un cierto recelo ante los órganos de la administración hacendaria, debido básicamente al tipo de relaciones que lo vinculan con estos y que definitivamente no son del tipo de las relaciones normales con que se vincula con los otros seres humanos, ya que, en sus relaciones con lo público o tributario, el ciudadano se ve inmerso

en un contexto de relaciones donde todo se encuentra previsto y su voluntad carece de relevancia.

La fluidez de la administración.

Indudablemente en la medida en que las dificultades y obstáculos burocráticos sean menores, la inclinación de parte del contribuyente hacia el cumplimiento de las obligaciones fiscales será mayor.

En este campo definitivamente mucho tienen que hacer los órganos de la administración hacendaria a efecto de que los sistemas de administración sean tales que garanticen el cumplimiento de las obligaciones tributarias con un mínimo de molestias para el contribuyente. Dentro de este contexto mucho contribuirá la eliminación de prácticas burocráticas y el culto a los requisitos.

El riesgo.

Éste es uno de los factores que más actúan sobre el ánimo del contribuyente para inducirlo a cumplir o no con sus obligaciones. Es decir, en la medida en que el sujeto incumplido vea como un riesgo más o menos real, más o menos efectivo el encararse a consecuencias desagradables como consecuencia de su conducta al margen de la Ley, en esa misma medida decidirá cumplir o no con sus obligaciones.

Dos son las notas más preponderantes que debe tener el riesgo a encarar por parte del contribuyente:

1. **La realidad del riesgo.** Indudablemente que en la medida en que el contribuyente conceptúe el riesgo que corre por no cumplir con sus obligaciones como una auténtica realidad en virtud de los diversos recursos de que dispone la administración para detectar su conducta al margen de la ley, en esa misma medida modificará sus hábitos de comportamiento fiscal orientándolos hacia el cumplimiento.
2. **La efectividad del riesgo.** En la medida que el riesgo asumido y sus consecuencias desagradables para el sujeto incumplido sean efectivos, en esa misma medida habrán generado el fruto deseado, es decir, el cambio de conducta del contribuyente; así mismo en la medida en que el riesgo no obstante ser real carezca de efectividad por no producir cambio alguno en el ánimo del contribuyente invitándolo hacia el cumplimiento, en esa misma medida carecerá de relevancia y producirá el efecto contrario.

Resulta incuestionable que una adecuada política en materia de sanciones y penas, fijación de recargos, fiscalización, etc., generan buenos resultados. En lo que concierne a la realidad del riesgo si puede hablarse de una incumbencia de la administración hacendaria ya que de ella y sus sistemas, dependerá sea más o menos el riesgo, sin embargo, en lo que respecta a la efectividad del mismo su quehacer lo comparte con el órgano legislativo, en virtud de que es este precisamente quien entre otras atribuciones, tiene la de definir los supuestos de las infracciones e ilícitos en materia fiscal aduanera, así como los mínimos y máximos de las sanciones y penas respectivas, lo mismo en lo que concierne a la tasa de recargos, porcentaje de los gastos de administrativos, de ejecución, etc.

En materia aduanera, entre los factores que muy probablemente inciden en la comisión del delito de defraudación fiscal aduanera en Costa Rica, además de otros delitos del mismo ramo, se pueden considerar algunos agentes como por ejemplo: el conjunto de nuevas prácticas de gestión aduanera, que busca un cobro más eficiente de tributos y aranceles, sin distorsionar el funcionamiento de los mercados ni entorpecer el flujo de las mercancías lícitas, el crecimiento del comercio exterior, así como y la necesidad de mejorar los ingresos fiscales.

En la operación del sistema aduanero hay otras tensiones producto de los intereses, a veces encontrados, de sus tres componentes: la aduana como tal, los auxiliares privados de la función pública aduanera y los dueños de la carga. En medio de estas tensiones, existe aprovechamiento de parte de algunos, con el objeto de beneficiarse de la circunstancia y llevar a cabo prácticas ilícitas engañando y evadiendo al fisco. Por otro lado, en el Servicio Nacional de Aduanas, existe un inventario de cientos de casos y gestiones pendientes de ser resueltos. Es decir, acciones de fiscalización y de otro tipo, que deben procesarse para determinar si procede o no la aplicación de multas y sanciones. Si se sigue el debido proceso, estos expedientes tienen que pasar por varias instancias antes de llegar al sistema judicial, y lamentablemente el tiempo ha demostrado que en este proceso no existen los más elementales mecanismos de control que superen las actuales expectativas.

Comentan las autoridades aduaneras que para hacer cumplir la normativa es necesario que exista la norma, que es el mecanismo para detectar a los posibles infractores de esa norma y para aplicar las sanciones correspondientes a los infractores. La legislación aduanera costarricense es buena y puede mejorarse, los sistemas de fiscalización y control también pueden

mejorarse, pero si sólo se hace esto, lo que va a suceder es que el inventario de casos sin resolver y de sanciones pendientes aumente drásticamente, pero seguiría reinando la impunidad que tanto se le ha criticado al sistema aduanero nacional. Para evitar esa falta de control debe idearse un plan perentorio, prioritario y que su diseño sea cuidadoso y transparente para investigar, identificar y reprimir las conductas ilícitas.

Otros factores que quebrantan la norma son la discrecionalidad de los funcionarios, la falta de elementos para asegurar que toda investigación se realice y procese de forma tal que no se introduzcan nulidades y vicios de forma que luego resulten en la impunidad del infractor.

El Estado desde su cargo de ente fiscalizador, debe hacer cumplir las normas que regulan la actividad comercial que permitan cumplir con sus funciones sin detener el flujo expedito de mercancías. La estructura de servicios de aduana debe estar protegida por una organización cuyas características comulguen con los sistemas aduaneros modernos con empleados muy capacitados y bien remunerados y con un servicio adecuado de recursos que admitan un reconocimiento entre las actividades de facilitación y las de control, fiscalización, prevención y represión de los delitos aduaneros. Es posible, además, con el ánimo de incrementar los controles más allá del ámbito aduanero, constituir una relación más cercana con la Dirección General de Tributación Directa, buscando una mayor recaudación de tributos y un control del fraude más eficaz.

Las grandes debilidades en la infraestructura, una estructura inadecuada, deficiencias en la cantidad y calidad del personal, una legislación de poca aplicación y la falta de seguimiento en

los procesos administrativos provocan debilidades en el marco sancionatorio aplicable a los delitos aduaneros, el contrabando y la evasión fiscal, así como la represión de la corrupción interna dándole el debido proceso a los funcionarios que resulten como presuntos responsables

La aplicación de la norma en el delito de defraudación fiscal aduanera en el Derecho Administrativo y el Derecho Procesal Penal

Las autoridades públicas pueden ejercer la potestad punitiva en sede administrativa, y también que a tales efectos deban observar y aplicar las garantías del derecho penal. Es decir, deberá la Administración analizar estrictamente, por tratarse de materia sancionatoria cuya interpretación debe hacerse restrictivamente y a favor del presunto infractor, si en efecto, la conducta endilgada está clara y expresamente tipificada como infracción con su correlativa sanción; debe además determinarse si existe responsabilidad del sujeto, en el tanto actuó con dolo o culpa, toda vez que en materia de sanciones no es posible hablar de responsabilidad de carácter objetivo, esto es, que no resulta suficiente con tener por demostrado en expediente que el hecho o violación fue cometida, sino que en virtud de la aplicación del principio constitucional de inocencia, debe demostrarse la culpabilidad del supuesto autor.

La Administración debe tener certeza de cuál es la conducta objeto del reproche y remitirse a las normas que disponen las sanciones y penas para determinar si la conducta desarrollada está contenida en la norma, es decir, si existe una disposición legal, que en forma previa haya considerado como delito la actuación desplegada por el sujeto, sea administrado o funcionario público (principio de legalidad).

Del párrafo anterior se desprende que las conductas ilícitas y sus sanciones deben estar predeterminadas en normas de carácter legal, además de que la ley tenga una adecuada descripción de la conducta infractora y de las consecuencias jurídicas de las mismas, siendo necesario que la norma contenga una clara y completa descripción de los tipos, ello en resguardo de la seguridad jurídica.

Sobre la sanción del delito de defraudación fiscal aduanera y el fundamento para aplicarlo, el derecho administrativo y el derecho penal (procesal), deben sustentar su actuación previendo el cumplimiento del principio constitucional de legalidad y sobre esto, la Sala Constitucional ha sido clara al exponer:

“(…) El principio de legalidad en general es el que define la investidura, competencia y atribuciones de las autoridades públicas y las circunscribe a un marco de constitucionalidad y legalidad, fuera del cual se convertirían en ilegítimas y arbitrarias. Desde esta perspectiva el artículo 39 de la Constitución Política consagra entre otros este principio que en materia penal significa que la ley es la única fuente creadora de delitos y penas. De tal garantía se deriva la antijuridicidad que consiste en el juicio de valoración que se hace sobre cierto hecho, a fin de determinar si el mismo ha ocasionado o tendido a ocasionar algo que precisamente el derecho quería evitar. También se deriva la tipicidad, que es presupuesto esencial para tener como legítima la actividad represiva del Estado y a su vez determina que las conductas penalmente relevantes sean individualizadas como prohibidas por una norma o tipo penal. La tipicidad garantiza que ninguna acción humana puede constituir delito, si no la define como tal una ley

anterior que dicte el órgano competente. De este modo, la tutela del debido proceso ampara dentro de la protección al principio de legalidad, la garantía de la antijuridicidad y la tipicidad, las cuales permiten a los individuos tener la seguridad de que sólo serán requeridos y eventualmente condenados por la comisión de conductas que son contrarias al Ordenamiento Jurídico y que expresamente están tipificadas como delitos.” (Sala Constitucional Voto 5238-94)

En materia de delitos ocasionados a la Administración y su remisión a las instancias de poder punitivo del Estado, resultan aplicables los principios del orden penal, entre los que destaca la necesidad de demostrar la participación o responsabilidad subjetiva del presunto infractor que haya actuado con dolo o culpa.

Relación.

Cabe agregar, que por la naturaleza del delito de defraudación fiscal, discurre tanto en el derecho administrativo, ya que en esta esfera jurídica es donde se materializa dicho delito, como en el derecho procesal penal, pues es en esta sede donde se penaliza al posible infractor. Por lo tanto, no solo hay conductas en la administración que tienen consecuencias penales, sino que también es a través del derecho administrativo donde se fijan, establecen y regulan diferentes organismos que hacen a la actividad judicial penal.

Conexidad.

En la enseñanza del Derecho en general, al igual que en cualquier ámbito del conocimiento jurídico, se llega a tocar la mayoría de sus segmentos, a los que comúnmente se les denomina ramas del derecho.

Cada una de esas ramas tiene autonomía científica cuando los principios que la integran son originales y se estructuran en un sistema y completa construcción jurídica que hace innecesaria toda ocurrencia a principios y normas de otra rama. En el actual estado del desarrollo científico jurídico, es de toda evidencia que el derecho en cada una de sus manifestaciones es plenamente autónomo. Sin embargo, vale aclarar que el derecho es parte de un conjunto integrado por componentes coherentes y solidarios entre sí, aun cuando cada una de sus manifestaciones tenga sus propios principios fundamentales, sus métodos e instituciones; es decir, el derecho se integra en un todo que se armoniza en gracia a la subordinación y coordinación de sus elementos; de ahí que resultaría innegable la conexión entre las diferentes ramas del derecho, vale decir, para el caso de mérito, entre el derecho administrativo y el derecho procesal penal.

Lo expuesto se advierte claramente cuando se conceptualiza la acción delictiva, a saber, el delito de defraudación fiscal, como un acto ejecutado en sede administrativa, empero, sus consecuencias y medidas correctivas se trasladan a las esferas del derecho procesal penal. Forzosamente, se recurre al análisis de esta particular forma de vinculación jurídica entre las anteriores y otras esferas de derecho. Así, se sostiene que existe una conexidad entre los sujetos de la relación, ya sea en su faz activa o pasiva, cuando se encuentra el Estado que actúa en su carácter de tal y la correlativa obligación de los ciudadanos de someterse a la actividad jurisdiccional de éste.

Diferencias.

El Derecho procesal administrativo se caracteriza principalmente por la asimetría en derechos y obligaciones existente entre las partes intervinientes en el proceso. La administración

siempre parte en una posición de fuerza con respecto al administrado, reflejándose esta posición en la situación procesal.

Parafraseando a Ernesto Jinesta Lobo en su obra “Tratado de Derecho Administrativo” es trascendental recordar que el derecho administrativo tiene una serie de peculiaridades propias que lo singularizan del resto de las disciplinas jurídicas incluyendo el derecho procesal penal. Dentro de las primeras características figura la ubicuidad que está presente, en cuanto a la regulación, en casi todas las facetas de la actividad humana, desde antes del nacimiento, cuando la madre recibe atención prenatal pública, y aún, después de la muerte, cuando los restos mortales son inhumanos en un cementerio público o uno privado sujeto a fiscalización pública. Otra característica que hace que el derecho administrativo presente diferencias marcadas con el derecho procesal penal es su complejidad y dispersión normativas.

El derecho administrativo, en oposición al derecho procesal penal, se encuentra conformado por una serie de áreas bastante heterogéneas como son la función administrativa, la organización administrativa, la responsabilidad administrativa, la contratación administrativa, el dominio público, el empleo público, el procedimiento administrativo, el proceso contencioso administrativo, etc., cuya regulación puede estar librada a una o varias leyes. A modo de ejemplo, el dominio público se encuentra normado en la Ley de Zona Marítimo Terrestre, Ley de Aguas, Código de Minerías, Ley de Caminos Públicos, Ley de Planificación Urbana, etc.

Por su parte, el derecho procesal penal, a diferencia del derecho administrativo y otros medios de control social formales se caracteriza por ser eminentemente sancionador y

fragmentario. Así las cosas, se dice que el proceso penal tiene carácter sancionador, secundario y accesorio, por cuanto se afirma que no crea bienes jurídicos, sino que sólo limita a imponer penas y por ello resulta accesorio; puesto que a los bienes jurídicos –creados por otros ordenamientos jurídicos–, el derecho procesal penal, se encarga de protegerlos y consecuentemente resulta secundaria su tarea.

Igualmente, se señala que el derecho procesal penal tiene carácter fragmentario porque no ha de sancionar todas las conductas lesivas de los bienes que protege, sino solo las modalidades de ataque más peligrosas para ellos. Así, no todos los ataques a la propiedad constituyen delito, sino sólo ciertas modalidades especialmente peligrosas. Es por ello que la intervención punitiva estatal no se realiza frente a toda situación, sino solo a hechos que la ley penal ha determinado específicamente, por lo que la pena constituye un instrumento subsidiario y propio de los procesos penales.

CAPITULO III: MARCO METODOLÓGICO

Enfoque De La Investigación

El enfoque metodológico se entiende como la descripción y justificación bajo la cual se diseñó el método de observación y la interpretación de los resultados en la implementación, para el desarrollo de dicha tesis es el cualitativo y cuantitativo respectivamente. Hernández Sampiere (2014), conceptualiza al enfoque mixto de la investigación como: “Un conjunto de procesos sistemáticos, empíricos y críticos de investigación e implican la recolección y el análisis de datos cuantitativos y cualitativos, así como su integración y discusión conjunta, para realizar inferencias producto de toda la información recabada” (p. 534).

Dentro de las estrategias del investigador, se busca cumplir con el papel de un trato intensivo con las personas involucradas en el proceso de investigación, lo que ayuda a un mejor manejo en la propuesta señalada. Hernández et al. (2006) define el enfoque cualitativo como: “...un conjunto de prácticas interpretativas que hacen al mundo visible, lo transforman y convierten en una serie de representaciones en forma al mundo visible, lo transforman y convierten en una serie de representaciones en forma de observaciones, anotaciones, grabaciones y documentos...” (p. 9).

Se pretende que la forma de recopilar la información sea más abierta, pues se pueden realizar preguntas que despejen las dudas que surjan antes, durante y después de analizar el proceso; asimismo, realiza una indagación más dinámica, pues permite al investigador tener flexibilidad para ir descubriendo o mejorando las preguntas de investigación mientras se está llevando a cabo el análisis de los datos obtenidos.

Se ha seleccionado el enfoque cualitativo, toda vez que utiliza la recolección de datos, sin medición numérica, para contestar vía interpretación, las preguntas de investigación. Este enfoque permitirá obtener una mayor recopilación de la información de manera más profunda y veraz del tema a investigar.

Esta investigación permite al investigador desarrollar el seguimiento por pasos y definir el problema central de su trabajo durante el mismo proceso de la investigación. Se entra aquí en un ámbito conceptual del investigador donde aún no están definidas de manera operacional los indicadores de la investigación.

Tipo De Investigación

El tipo de estudio es uno de los aspectos más importantes que se debe de tomar en cuenta en toda investigación; ya que orienta al investigador sobre la naturaleza de ésta, además define si ésta es exploratoria, descriptiva o explicativa. Hernández et. al. (2006), aduce:

Por consiguiente, el tema planteado en la presente investigación requiere de todos los elementos mencionados anteriormente con lo que se pretende solucionar el problema de

investigación, por lo tanto, en éste se deberá puntualizar acerca de los distintos tipos de estudio que abordará la investigación. Se inicia con el desarrollo de la investigación descriptiva porque con ésta, se aprueba la recolección, el análisis y la descripción de la información obtenida, con el propósito de conseguir una mayor comprensión y búsqueda de la solución al problema planteado. Sampiere et. Al. (2006) señala que: “La investigación descriptiva como aquella donde se: Indagan la incidencia de las modalidades o niveles de una o más variables en una población estudios puramente descriptivo. El procedimiento consiste en ubicar en una o diversas variables a un grupo de personas objetos contextos, fenómenos y proporcionar su descripción” (p.210).

Las investigaciones descriptivas, por su naturaleza, demandan reunir una serie de requisitos y elementos que admitan dar un trato adecuado a la información recabada. Esta se podría definir como aquel estudio cuyo objetivo es plasmar en aspectos relevantes una realidad en particular. Dicha realidad podría consistir en especificar las propiedades importantes de personas, grupos o comunidades o cualquier otro fenómeno que sea sometido al análisis.

Tomando en consideración la génesis de este estudio, es necesario estilar el tipo de investigación descriptiva, debido a que es la idónea para el tipo de trabajo a elaborar, ya que se debe recoger y analizar información que discurre por varias tutelas de derecho, con el afán de orientar todas las vertientes que deriven de la cuestión, para establecer de la mejor forma las conclusiones y recomendaciones respectivas,

En cuanto a la investigación descriptiva y su propósito, Hernández et al. (2006) detalla que: Con frecuencia la meta del investigador consiste en describir fenómenos, situaciones,

contextos y eventos; esto es, detallar cómo son y se manifiestan. Los estudios descriptivos buscan explicar las propiedades, las características y los perfiles de personas, grupos, comunidades, procesos, objetos o cualquier otro fenómeno que se someta a un análisis (p.102).

Diseño

En este punto de la investigación se presentan los aspectos vinculados al diseño de la investigación. De esta manera, se exponen los métodos de investigación, así como también las técnicas e instrumentos utilizados en el estudio, su relevancia y la justificación de su utilización.

Se describen adecuadamente las características de los métodos, técnicas, estrategias e instrumentos de recogida de datos. También se realiza una descripción de contextos en los cuales se pretende desarrollar el estudio, que incluye una caracterización general de la muestra tomada. Entendemos por diseño de la investigación el procedimiento para recoger, analizar e interpretar los datos y con este realizar el trabajo de investigación con la información obtenida.: La pregunta de investigación del trabajo se planifica para poder responder mediante los datos obtenidos por medios cuantitativos y cualitativos.

Se pretende realizar en base a dos aproximaciones metodológicas; como lo son la cualitativa, que se da por Finalmente, se elaboran las conclusiones tomando en cuenta la información obtenida de las diferentes fuentes utilizadas en el desarrollo de la investigación.

Fuentes De Información

Las fuentes constituyen la base de la credibilidad del cualquier estudio dado que en todo proceso de investigación es necesario recurrir a diversas fuentes de información que faciliten obtener los datos para fundamentar las hipótesis o teorías. Estos son documentos de los cuales se extrae información o datos, ya sea primaria o secundaria, dependiendo del tipo de documentos o fuente que se trate. Dichas fuentes divulgan conocimientos, historia, conceptos y teorías relacionadas íntegramente con el tema en estudio.

Se emplearon fuentes primarias y fuentes secundarias, las cuales según Hernández, Fernández y Baptista (2014): “Las fuentes primarias constituyen el objetivo de la investigación bibliográfica o revisión de la literatura y proporcionan datos de primera mano” y las fuentes secundarias “son compilaciones, resúmenes y listados de referencias publicadas en un área de conocimiento en particular son listados de fuentes primarias” (p 41- 42).

En el análisis del desarrollo de las fuentes primeras suministran información fundamental para la elaboración del trabajo de campo y son el objeto de la investigación bibliográfica.; estas pueden ser libros, artículos de publicaciones periódicas, tesis, monografías y otros. Relacionado con lo anterior Hernández, Fernández y Baptista (2014) agregan lo siguiente: Proporcionan datos de primera mano, pues se trata de documentos que incluyen resultados de los estudios correspondientes. Ejemplos de fuentes primarias son: libros, antologías, artículos de publicaciones periódicas, monografías, tesis y disertaciones, documentos oficiales, reportes de asociaciones, trabajos presentados en conferencias o seminarios, artículos periodísticos, testimonios de expertos, documentales, videocintas en diferentes formatos, foros y páginas en internet (p.61).

Descripción De Técnicas E Instrumentos Para La Recoleccion De Datos.

Con el objeto de resolver planteada en la investigación, se han utilizado técnicas como son la técnica bibliográfica, la técnica del análisis doctrinal, normativo y jurisprudencial. Estos instrumentos y técnicas para la recolección de datos, han sido explicados por reconocidos autores, por lo que en la siguiente tabla se definirán y se explicará el propósito de cada uno.

<p>Técnica bibliográfica</p>	<p>La biblioteca es una herramienta fundamental para el estudiante-investigador. En las bibliotecas jurídicas modernas se pueden consultar libros, revistas o publicaciones periódicas, repertorios de legislación y jurisprudencia, bases de datos, incluso acceder a Internet.</p>
<p>Análisis doctrinal</p>	<p>Se refiere al análisis de la doctrina jurídica, entendida ésta como el conjunto de derechos, teorías, investigaciones que han realizado los expertos en la ciencia jurídica. Dicha opinión sobre una materia concreta, aunque no es una fuente formal del Derecho.</p>

Análisis jurídico	Proviene del latín “ <i>iuridicus</i> ” que significa, que atañe o se ajusta al derecho. (Ovilla Mandujano, Manuel, s/f) Son jurídicos porque el jurista los necesita para describir y entender el Derecho positivo, así como sus problemas. Constituyen parte de un lenguaje técnico que los estudiosos del Derecho han creado y enseñado desde tiempos remotos.
Análisis jurisprudencial	El análisis de la jurisprudencia nos permite el empleo del método inductivo (investigación de lo particular a las leyes generales del objeto). Se integra por el número de sentencia, lugar y fecha y la fuente.

Todo proceso de investigación debe, por sí mismo, poseer instrumentos de recolección de datos que le garanticen validez y confiabilidad, caso contrario, estos instrumentos utilizados carecerían de todo rigor científico y, por consiguiente, no servirán,

CAPITULO IV: ANALISIS DE RESULTADOS

Análisis Comparativo Del Artículo 236 Inciso 25 Anterior y El Posterior A La Reforma N° 9328.

El artículo 326 inciso 25 de la Ley General de Aduanas (Ley N° 7557), previo a su modificación, establecía la siguiente disposición:

“Artículo 326: Será sancionada con multa de quinientos pesos centroamericanos, o su equivalente en moneda nacional, la persona física o jurídica, auxiliar o no de la función pública aduanera, que:

25. Presente o transmita los documentos, la información referida en el inciso anterior o la declaración aduanera, con errores u omisiones que causen perjuicio fiscal, o los presente tardíamente, salvo si está tipificado con una sanción mayor.” (La negrita no es del original).

El 12 de noviembre del año 2015 entró en vigencia la “Ley para mejorar la lucha contra el Contrabando” (Ley N° 9328, tramitada bajo el Expediente N° 19.407), la cual entró a la

corriente legislativa como un proyecto de iniciativa por parte del Poder Ejecutivo. Mediante esta reforma, el artículo 236 inciso 25 quedó estipulado de la siguiente forma:

“Artículo 326: Será sancionada con multa de quinientos pesos centroamericanos, o su equivalente en moneda nacional, la persona física o jurídica, auxiliar o no de la función pública aduanera, que:

25) Presente o transmita los documentos, la información referida en el inciso anterior o la declaración aduanera, con errores u omisiones, o los presente tardíamente o describa las mercancías de forma incompleta, salvo si está tipificado con una sanción mayor.”

Obsérvese que lo que vino a realizar la reforma fue suprimir el carácter necesario de ocasionar un perjuicio fiscal que el artículo derogado requería para que la infracción fuera causal de la multa establecida en el mismo artículo. A través de la Teoría del Delito se observará las implicaciones de dicho cambio.

Acción

Como bien se sabe, se parte del presupuesto de que la acción ilícita a sancionarse debe consistir en un comportamiento humano, exterior y evitable. En este aspecto, el penalista español Francisco Muñoz Conde (2016) señala que el concepto de acción –que incluye también la conducta omisiva- tiene la función de excluir acciones que no configuran el elemento volitivo que exige la calificación de conducta humana, eventos tales como: “La fuerza irresistible: proviene del exterior y actúa materialmente sobre el agente.

En la conducta tipificada parece casi improbable la posibilidad de que se haga presente alguno de estos escenarios excluidores de la acción, pero no está de más el repaso de este supuesto del que parte la teoría, toda vez que solo ante la presencia de esta acción, se puede pasar al examen de tipicidad de la misma.

Asimismo, debe detallarse, respecto a la acción omisiva, que la norma en estudio solo contempla acciones positivas, en el sentido de presentar y transmitir documentación con errores y/u omisiones en estos, por lo que se tiene por despejada esta modalidad conductual, toda vez que la infracción de comisión por omisión está contemplada en el inciso

Tipicidad

Sabiéndose que solo puede ser objeto de sanción aquella conducta que se adecúe o calce dentro de lo descrito como supuesto de hecho en la ley, se diseccionarán los elementos que componen el tipo para ubicar dentro de estos los elementos previstos en el enunciado infraccionario en estudio.

El Tribunal Aduanero Nacional en sentencia N° 062-2019 expone acerca de la tipicidad que esta debe analizarse en dos sentidos:

“(…) uno objetivo que se refiere a la coincidencia del hecho a los supuestos del tipo infraccional, como lo sería transmitir una declaración aduanera con errores (236 inciso 25) y, otro de carácter subjetivo, que requiere la valoración de las acciones u omisiones que realiza el sujeto para que la conducta sea típica, como la falta de cuidado o atención respecto de la información, anotando

datos erróneos, desatención a la verificación física de las mercancías por ejemplo, es decir consiste en el deber de cuidado que debe haber tenido el sujeto para evitar el error. Asimismo, además de la existencia de la culpa, está la contraparte en donde hay que demostrar una intención deliberada en causar el hecho que se denomina dolo”.

De este texto se colige que el tipo está primariamente estructurado por los elementos que establecen la descripción objetiva y por los que especifican la forma en que subjetivamente deben desarrollarse los elementos objetivos.

Tipicidad objetiva.

Según Muñoz Conde, los enunciados están compuestos de elementos descriptivos y normativos, siendo los primeros aquéllos que se pueden aprehender por los sentidos, que no requieren una valoración subjetiva, mientras que los normativos requieren una valoración social o jurídica. Es fundamental tener presente esta advertencia a la hora de realizar el ejercicio de subsunción de los siguientes elementos.

Sujeto activo.

Muñoz (2016) define al sujeto activo como: “(...) aquel que precisamente realiza la acción prohibida u omite la acción esperada”

Atendiendo al sujeto activo, los delitos pueden ser: comunes si no requieren ninguna peculiaridad del sujeto activo, pudiendo cualquier persona cometer los hechos y especiales, aquellos que sí señalen alguna particularidad sobre el sujeto a realizar la acción.

Como se puede apreciar de la infracción, tanto la derogada como la actual describen un sujeto activo común, toda vez que refiere como tal a: “la persona física o jurídica, auxiliar o no de la función pública aduanera”.

Sobre ello, el Tribunal Aduanero Nacional revela que:

“(…) el sujeto activo, la persona que puede cometer la infracción de cita, y de acuerdo a lo estipulado en el artículo bajo análisis, no debe tener una condición especial previamente determinada por el legislador, es decir, no requiere necesariamente ser agente aduanero u otro auxiliar de la función pública, sino que cualquier persona que adecúe su conducta a lo establecido por la norma puede convertirse en sujeto activo de esta infracción”. (Sentencia 015-2018 del Tribunal Aduanero Nacional de las catorce horas con veinticinco minutos del día trece de febrero de dos mil dieciocho).

No obstante, para efectos de esta investigación se delimitó que se analizaría en específico al sujeto auxiliar de la función pública aduanera: agente aduanero. Cabe destacar que en la lectura de las sentencias del Tribunal Aduanero Nacional emitidas durante los años 2018 y 2019 en las que se aplicó el artículo 236 inciso 25, en todos los casos bajo análisis la persona a la que se le imputaba ser sujeto activo de esta infracción era un agente aduanero persona física. También cabe señalar que en sus consideraciones el Tribunal subrayó con gran ahínco la característica de ser agente aduanero en el reproche de la conducta esperable del mismo.

Conducta

Es el verbo, la acción u omisión humana. Respecto de la acción prevista en el artículo derogado el Tribunal Aduanero indicaba en sentencia 15-2018:

“De principio es una norma que contiene varias conductas como ocurre en la mayoría del articulado de la ley aduanera. Parte de una acción realizada que se relaciona con una obligación exigida por la normativa y para su cumplimiento se debe dar en dos posibles formas:

1- “Presente”

2- “Transmita”

Cualquiera de los dos medios debe utilizarse para hacer llegar al órgano aduanero “los documentos” escritos o impresos o “la información” entendida como la transcripción en un medio informático de datos exigidos en la declaración aduanera para cualquier régimen aduanero. Siguiendo el texto, la construcción de las conductas hace referencia al inciso anterior, sea el número 24 del artículo 236 de la LGA, por lo que se debe entender que se refiere a “los requisitos documentales” o “la información” que requieran la ley o sus reglamentos. Adiciónese que se contemplan las conductas con errores o con omisiones pero que se cometan en alguno de los datos o documentos que se requieran para efectuar una declaración aduanera correcta.

En todos los casos, se debe cumplir una condición que exige el tipo y es que cada conducta realizada con errores u omisiones requiere que cause un “perjuicio fiscal”, estimándose como una disminución en la Obligación Tributaria Aduanera (...) Finalmente el ordinal agrega otras conductas que tienden a sancionar la “presentación tardía” de documentos bajo las

condiciones ya apuntadas, eliminando del tipo el error o la omisión”. (La negrita no es del original).

Debe mencionarse que respecto del inciso 24 al que hace referencia la norma derogada como la vigente, no operó ninguna reforma, por lo que lo indicado por el Tribunal en lo relativo a dicho inciso en esta sentencia sigue aplicando.

Así pues, es objeto de sanción además de la presentación tardía de documentación, la presentación o transmisión con errores u omisiones de la declaración aduanera y de los requisitos documentales o la información requerida por esta Ley o sus Reglamentos, para determinar la obligación tributaria aduanera o demostrar el cumplimiento de otros requisitos reguladores del ingreso de mercancías al territorio aduanero o su salida de él.

De la lectura integral de ambos artículos, se puede observar que entonces, la infracción castiga la transmisión de documentación con errores o con omisiones, que tiene que ver no solo con lo relativo a la obligación tributaria material, sino también con deberes formales exigidos.

Ahora bien, dentro de la documentación que debe acompañar la declaración aduanera, según el artículo 86 de la Ley General de Aduanas, se encuentran:

a) El original de la factura comercial: La relevancia de este documento radica en que es con base en este que los agentes de aduanas deben sustentar sus declaraciones aduaneras, siendo que en la

factura se describe la mercancía objeto de comercio internacional y se detalla el precio pagado o por pagar por ella. A este precio se le suma el flete indicado en el conocimiento de embarque para determinar la base imponible para el adeudo tributario de las mercancías.

La Ley General de Aduanas lo define en su artículo 266 como: “documento expedido conforme a los usos y las costumbres comerciales, justificativo de un contrato de compraventa de mercancías o servicios extendido por el vendedor a nombre y cargo del comprador.

El reglamento a este cuerpo normativo en su artículo 317 dispone que este documento debe contener la siguiente información:

- a. Nombre y domicilio del vendedor.
- b. Nombre y domicilio del destinatario de las mercancías.
- c. Descripción de las mercancías objeto de la transacción, con especificación de su clase, cantidad, precio unitario y total. Debe indicarse si las mercancías son usadas, defectuosas, reconstruidas o reacondicionadas. En caso de omisión este dato puede ser agregado por el interesado o agente aduanero firmando esta anotación.
- d. Tipo de embalaje, las marcas, números, clases y cantidades parciales y total de bultos.
- e. Término comercial de contratación.
- f. Desglose de las cantidades por concepto de fletes y primas de seguro.
- g. Lugar y fecha de expedición.

Si la factura comercial no estuviere redactada en español, se deberá adjuntar a esta la traducción correspondiente.

b) El certificado de origen de las mercancías: Este documento debe acompañar a los bienes importados para dar fe de su origen y permitir que se le apliquen los aranceles que correspondan a su origen de conformidad con los acuerdos bilaterales o multilaterales que haya firmado cada país. El mismo debe ser emitido por la autoridad competente al efecto, cuando proceda.

c) El conocimiento de embarque: Si bien por conocimiento de embarque o Bill of Landing (BL) en estricto sentido técnico, se hace referencia al documento emitido por una agencia naviera dedicada al transporte marítimo de mercancías, en la práctica cabría dentro de esta clasificación la guía aduanera o air waybill equivalente a tal conocimiento, pero en su modalidad de transporte aéreo o a la llamada carta de porte empleada en el transporte terrestre.

La Ley General de Aduanas en su artículo 266 lo define como: “título representativo de mercancías, que contiene el contrato celebrado entre el remitente y el transportista para transportarlas al territorio nacional y designa al consignatario de ellas”. Es decir, en este se identifican como partes: el embarcador, quien remite las mercancías al exterior, el consignatario, persona a la que va dirigida la carga y el porteador, tercero que brinda el servicio de transporte.

Dentro de la información que indispensablemente debe consignarse en este documento, según el artículo 316 de la citada ley, se encuentra:

a. Mención del medio de transporte (aéreo, terrestre, marítimo) y nombre del vehículo en caso de tráfico marítimo.

b. Nombre del porteador y del consignatario.

c. Puertos de embarque y destino.

d. Naturaleza, cantidad y peso bruto de los bultos, descripción genérica de su contenido, números y marcas.

e. Flete contratado.

f. Número de identificación del conocimiento de embarque que permita su individualización.

g. Lugar y fecha de emisión.

h. Firma del porteador.

Billy Quirós Muñoz, (2015,p 582.) en su tesis doctoral enfatiza que el agente de aduanas juega un papel preponderante para evitar posibles estafas, ya que en el caso de importaciones o exportaciones, en que su participación es obligatoria, sirve como filtro y fiscalizador de que los trámites aduaneros por realizar estén apegados a derecho. “Podrá incluso verificar la mercancía indicada en el conocimiento de embarque y cotejarla con lo indicado en la factura comercial (factura de compra venta internacional) remitida por la persona que desea efectuar el despacho aduanero”

d) Fotocopia de la declaración aduanera o del documento de salida de las mercancías exportadas, emitido por el exportador o expedidor, que incluya el valor real de la mercancía, el nombre del importador, el peso bruto y neto, así como el número del contenedor, cuando proceda.

Como se desarrolló en la sección final del capítulo correspondiente al Ius Puniendi Administrativo, el agente aduanero es solidariamente responsable junto con el importador o exportador, por los datos que se incluyan en este formulario.

El Tribunal Aduanero Nacional en sentencia N° 2008-25 de las once horas, treinta minutos del quince de febrero de 2008 explica al respecto que: “como parte del procedimiento, tenemos que como requisito sine qua non, para la destinación o sometimiento de las mercancías a cualquier régimen, debe presentarse una declaración aduanera, que representa la voluntad libremente manifestada del consignatario de someter sus mercancías a un régimen aduanero determinado”. Se entiende, por tanto, que siempre que la legislación se refiere a esta declaración, lo hace dentro del contexto de un régimen aduanero, siendo que se escoge entre diversas opciones que ofrece el ordenamiento aduanero y el destino de las mercancías, aceptándose las consecuencias obligacionales que el régimen impone.

e) La demás documentación establecida legal y reglamentariamente.

En cuanto a la causal de presentación tardía de documentación, merece mencionarse que en la lectura de las sentencias del Tribunal Aduanero Nacional emitidas desde el año 2018 a la actualidad en las que medió la aplicación del artículo en estudio, no hubo ningún caso de presentación tardía de documentación. No obstante, es conveniente repasar brevemente los plazos cuyo incumplimiento podría calzar dentro de esta conducta, a saber:

El numeral 125 de la Ley General de Aduanas ordena al agente aduanero presentar ante la aduana competente declaración definitiva en el plazo de 3 días hábiles a correr a partir de la recepción de las mercancías en los recintos autorizados.

El artículo 336 del Reglamento a la Ley General de Aduanas establece la presentación de la declaración aduanera provisional antes del inicio de la descarga. Indica que en un plazo no mayor de 10 días hábiles se debe presentar la información definitiva sobre el peso o volumen efectivamente descargado, efectuándose los ajustes y pago de los tributos que correspondan y que tratándose de empresas del Estado, el plazo es de 30 días naturales.

El artículo 345 del reglamento designa que siendo que los datos contenidos en la declaración de exportación se consideran provisionales, el declarante tiene la obligación de confirmar, mediante mensaje electrónico, los datos señalados en la Declaración de Exportación en un plazo máximo de 5 días naturales, a partir de la fecha de autorización del levante de las mercancías y que cuando excepcionalmente no se pueda transmitir el mensaje electrónico de confirmación en el plazo indicado, el declarante está facultado a solicitar por una única vez y de previo a su vencimiento, una prórroga hasta por un plazo máximo de 5 días hábiles.

Por último, el artículo 345 bis del reglamento señala que el declarante tiene un plazo de 5 días hábiles contados a partir de la confirmación de la declaración, para remitir al Banco Central de Costa Rica una copia de la factura de exportación junto con la impresión de la declaración confirmada.

Ahora bien, en cuanto a la causal correspondiente a la presentación de documentación con errores y/u omisiones, su fundamento subyace en el artículo 33 de la Ley General de Aduanas al conferir el carácter de certeza a los datos consignados por el agente en la declaración aduanera. También en el artículo 86, cuando en su párrafo tres confiere el carácter de declaración jurada a la declaración aduanera efectuada por un agente de aduana y en su párrafo cuatro en que se le exige al agente de aduana tomar todas las previsiones necesarias para realizar una correcta declaración. Por último, también cabe acortar lo enunciado en el artículo 90 del mismo cuerpo normativo, en cuanto al regular la rectificación de información incorrecta o con omisiones, autoriza dichas correcciones sin perjuicio de las acciones administrativas que puedan proceder por responsabilidad.

La razón de ser de esta exigencia de no comisión de errores ni omisiones será desarrollada en el apartado correspondiente al bien jurídico tutelado. Además, en el elemento subjetivo de la culpa se estudiará la debida diligencia con la que se pretende que el agente lleve a cabo su actividad y por la que se sanciona la comisión de errores, aunque ni siquiera tengan incidencia fiscal.

Dado que es imposible exponer la infinidad de errores y omisiones que podrían calzar en los supuestos fácticos contemplados en la integración de ambos incisos, se mostrarán como ejemplos algunos hechos acreditados en sentencias del 2018 y 2019 en que el Tribunal Aduanero ha considerado que se ha cumplido con este elemento objetivo del tipo.

- Sentencia N° 015-2018: “(...) haber presentado como documento de respaldo un certificado de origen que no se encontraba apegado al formato establecido por las partes al momento de la importación de la mercancía amparada a la Declaración Aduanera de Importación Definitiva (...) motivo por el cual se ajustó la obligación tributaria aduanera al desaplicarse el trato preferencial arancelario, generándose un adeudo a favor del fisco por la suma de ¢7.427,14”.

En este caso el Tribunal refiere al artículo 314 del Reglamento de la Ley General de Aduanas, el cual especifica los datos que obligatoriamente debe contener la declaración aduanera:

“Artículo 314.-Datos que debe contener la declaración aduanera. La declaración aduanera de importación deberá contener la información necesaria respecto de los siguientes aspectos:

- a. Identificación del agente aduanero, transportista, importador y exportador.*
- b. Datos sobre el país de origen de las mercancías, país de procedencia, puerto de embarque o carga y transporte empleado.*
- c. Descripción detallada de la mercancía incluyendo, nombre comercial, número de bultos, marcas de identificación de bultos, peso bruto y neto, clasificación arancelaria y clasificación para efectos estadísticos. La descripción incluirá el "código de producto" para aquellas mercancías que la Dirección General establezca mediante resolución de alcance general.*
- d. Lugar y código de ubicación de las mercancías y fecha de ingreso.*
- e. Cuantía de la obligación tributaria aduanera, demás cargos aplicables, tipo de cambio y aplicación de exenciones, preferencias arancelarias y pago efectuado o garantías rendidas, en su caso.*
- f. Condición de las mercancías (nuevas, usadas, defectuosas, reconstruidas, reacondionadas, entre otras).*

- g. Identificación de la factura comercial, del comprobante del pago de los tributos, de la nota de autorización de exención, de los documentos de ingreso a depósito, de la lista de empaque, si la hubiere, y todos aquellos documentos necesarios para la comprobación de los requisitos arancelarios o no arancelarios a la importación*
- h. Valor en aduana, valor de la prima del seguro y flete y monto declarado en factura.*
- i. Número y fecha del conocimiento de embarque*
- j. Régimen o modalidad aduanera solicitados.*

Cuando ingresen bultos que contengan mercancías de diferente naturaleza, éstas deberán ser descritas detallando el contenido de cada bultoEl Formulario Único Centroamericano hará las veces de declaración, para todos los efectos, en las condiciones que establecen las normas centroamericanas. Las disposiciones de este Reglamento respecto de la declaración aduanera son aplicables al Formulario Único Centroamericano”.

- *Sentencia 215-2018: “(...)se determinó la desaplicación del Tratado de Libre Comercio entre la República de Costa Rica y la República de Perú para la línea 0001 del DUA de fecha 24/03/2015, en razón de que se incumple con el artículo 3.16 del texto del Tratado de Libre Comercio entre Costa Rica y Perú, en vista de que en guía aérea de la mercancía se exportó el día 19 de marzo y el certificado de origen fue emitido el 20 de marzo, y no existe observación en la casilla 10, por lo que se incumple con la emisión del certificado de origen antes o al momento de la fecha de embarque de la mercancía hacia el exterior. Lo anterior generó una diferencia en la obligación tributaria aduanera declarada de ¢19.657,16”.*

- Sentencia 217-2018: *“(…) haber presentado con ocasión de la Declaración Aduanera de Importación Definitiva del 29 de febrero de 2016, un certificado de origen inválido, que dio lugar a la desaplicación del trato preferencial arancelario otorgado por el Tratado entre los Estados Unidos Mexicanos y las Repúblicas de Costa Rica, El Salvador, Guatemala, Honduras y Nicaragua, toda vez que el certificado de origen presentado no cumplía con el formato establecido por las partes puesto que se llenó la casilla 2 consignando “periodo que cubre es de 0101-2016 a 31-12-2016” cuando el certificado de origen solo cubría las mercancías amparadas al DUA de previa cita, quebrantando lo dispuesto por el instructivo de llenado para el campo 2 del Certificado, lo cual generó un ajuste de la obligación tributaria aduanera, por la de ¢259.542,68”.*

Si bien en este caso el agente fue sancionado por la mayoría del Tribunal, es de destacar el voto salvado por el Lic. Gómez Sánchez quien considera que los hechos acreditados son atípicos. Explica que no medió error u omisión alguna en la Declaración o en la documentación requerida por la normativa, desplegándose una conducta ajustada al ordenamiento, toda vez que en ninguna norma se establece la exigencia de llenar la casilla en cuestión, siendo una opción derivada de la relación comercial entre el productor-exportador con el importador en función del giro comercial, de preverse realizar más operaciones comerciales de mercancías idénticas, emitir una certificación de origen que cubriera un periodo determinado. Por lo cual, en palabras del Lic. Gómez: *“(…) lo que es acorde con el Tratado, cumpliendo el cometido evitando la emisión de certificados de origen para cada importación, esto es parte de la facilitación y simplificación de las operaciones y procedimientos que implementa el texto del Tratado, fines propios del Tratado estipulados en el artículo 1.2”.*

- Sentencia 008-2019: *La aplicación de beneficio arancelario dispuesto en Tratado General de Integración Económica Centroamericana de 1963 sin aportar Formulario Aduanero Único Centroamericano (FAUCA), en virtud de lo cual procedió su desaplicación generándose ajuste de la obligación tributaria aduanera por 203.562,95 colones.*
- Sentencia 082-2019: *“(...) declarar incorrectamente la condición de las mercancías al anotar que eran nuevas cuando en realidad son usadas, situación que fue corregida por acción del funcionario a cargo de la revisión física y documental en el ejercicio del control inmediato (...) la acción, indiscutiblemente es violatoria del Régimen Jurídico Aduanero toda vez que de conformidad con lo estipulado en el numeral 86 de la LGA, se detalla la responsabilidad del agente aduanero en la declaración de los datos que el Ordenamiento Jurídico exige al efecto, e inclusive la obligatoriedad de tomar todas las previsiones requeridas para realizar la correcta declaración aduanera”.*

De este fallo llama poderosamente la atención el esmero con que el Tribunal reitera la exigencia de cumplir con todo lo que la normativa requiere, no obstante, omite citar qué norma obliga a especificar si las mercancías son nuevas o usadas. Es por este motivo que el Lic. Dick Reyes Vargas salva su voto, señalando que *“(...) sin perjuicio de que tal exista, es lo cierto que la administración no lo señala. Lo anterior, definitivamente no solo es causa de indefensión, en cuanto no se permite al imputado conocer el motivo el acto, y peor aún, verificar la verdadera existencia del mismo”.*

En otro caso resuelto por el tribunal en sentencia 061-2019 con la revocatoria de la sanción, contrario al caso recién expuesto, el tribunal exhibe la atipicidad de la conducta sancionada por no cumplir con el elemento de tipo objetivo presentar o transmitir la declaración con omisiones. Los hechos acreditados en el procedimiento consistieron en que el agente solicitó a la Aduana de Limón autorizar rectificación de datos del DUA de exportación en la casilla de observaciones para que se leyera "...como empaque se reexportan 45 láminas plásticas bajo el DUA", gestión que fue acogida por la Aduana y sobre la cual se motivó la apertura del procedimiento sancionatorio. Sin embargo, es rescatable el análisis de tipicidad objetiva que realiza el tribunal cuando señala:

"(...) respetando el principio de legalidad solo se permite sancionar al agente aduanero por los datos exigidos en el DUA de exportación de conformidad con el artículo 344 del Reglamento a la LGA, que resulta ser la información que deben consignar de manera obligatoria al momento de tramitar la declaración de exportación por imperio de la ley. Sin embargo tal situación no acontece en la especie porque se investiga como presunto hecho irregular, no haber consignado en la casilla de observaciones, datos que no se encuentran enunciados en el artículo 344, por lo cual estima el Colegiado que existe una incorrecta adecuación de los hechos al tipo sancionador aplicado, (236.25) puesto que la acción investigada que no quebranta el régimen jurídico aduanero, dado que los elementos que fueron rectificadas no vinculan las funciones de control que compete ejercitar a la Autoridad Aduanera, y por ello no incumplen lo dispuesto por los artículos 86 de la LGA y 344 de su Reglamento, y con ello no se configura en una acción violatoria del Régimen Jurídico Aduanero" (Sentencia número 061-2019. Tribunal Aduanero Nacional. San José, a las nueve horas con quince minutos del veintiuno de febrero del dos mil diecinueve).

Perjuicio Fiscal

De la lectura comparativa del artículo derogado y el nuevo inciso 25, salta a la vista la frase “que cause perjuicio fiscal”. Este elemento de daño de carácter económico que debía resultar de la acción tipificada, operaba como condición para que procediera la punibilidad de la conducta. Con la reforma del 15 de noviembre de 2015 se suprimió este componente:

“En concreto, el inciso 25) del artículo 236 LGA regula las siguientes conductas, independiente de que exista o no perjuicio fiscal y siempre que la conducta no esté tipificada con una sanción mayor:

1. Presentar o transmitir los documentos, la información requerida por esta ley o sus reglamentos para determinar la obligación tributaria aduanera con errores u omisiones exista o no perjuicio fiscal y siempre que la conducta no esté tipificado con una sanción mayor;
2. Presentar o transmitir los documentos, la información requerida por esta ley o sus reglamentos para demostrar el cumplimiento de otros requisitos reguladores del ingreso de las mercancías al país o su para su salida, con errores u omisiones, exista o no perjuicio fiscal y siempre que la conducta no esté tipificado con una sanción mayor;
3. Presentar o transmitir la declaración aduanera con errores u omisiones exista o no perjuicio fiscal y siempre que la conducta no esté tipificada con una sanción mayor;
4. Presentar los documentos, la información requerida por esta ley o sus reglamentos para determinar la obligación tributaria aduanera o para demostrar el cumplimiento de otros

requisitos, o la declaración aduanera en forma tardía, exista o no perjuicio fiscal y siempre que la conducta no esté tipificado con una sanción mayor;

5. Describa las mercancías de forma incompleta, exista o no perjuicio fiscal y siempre que la conducta no esté tipificado con una sanción mayor;”(Sentencias 267-2018 y 061-2019 del Tribunal Aduanero Nacional).

Muñoz (Óp. cit., 47) definiría esta clase de estructura típica de la siguiente forma: “Cuando el tipo solo exige la realización de la acción sin más, estamos ante los delitos de mera actividad (...) o en su caso de mera inactividad (...) En otros casos se exige, junto a la realización de la acción, la producción de un resultado material de lesión o puesta en peligro de un bien jurídico”.¹⁸²

No obstante, lo anterior, el concepto de perjuicio fiscal sigue siendo relevante para determinar si procede eximir de responsabilidad en aquellos casos en que mediaren errores materiales sin incidencia fiscal. Entonces, para conocer si se produce una incidencia o perjuicio fiscal, debe tenerse claro cuándo se produce y a qué cantidad de dinero se refiere.

Según la jurisprudencia del Tribunal Aduanero, el monto del perjuicio fiscal del artículo 236 inciso 25 viene a ser delimitado por el artículo 242 de la Ley General de Aduanas, por cuanto éste último sanciona toda acción u omisión que signifique una vulneración del régimen jurídico aduanero que cause un perjuicio fiscal superior a quinientos pesos centroamericanos, o quinientos dólares americanos, según el Acuerdo Monetario Centroamericano.

En atención a este resultado material, a pesar de que en la mayoría de casos el agente procediera a cancelar el adeudo tributario que se diera a conocer mediante actuación de la autoridad aduanera o por solicitud de rectificación interpuesta por el propio agente, se entiende que procede la imposición con alguna de las rebajas dispuestas en el artículo 233 de la Ley General de Aduanas, por cuanto el perjuicio fiscal se causa desde el momento en que por ejemplo:

- Se transmite o presenta incorrecta declaración del valor de un autobús al omitirse declarar el monto correspondiente a concepto de servicios de exportación y seguro que implica un ajuste en la obligación tributaria aduanera de 32.150,19 colones.
- Se transmite un DUA con errores en clasificación arancelaria que produjeron ajustes en la obligación tributaria.
- Se presenta la determinación del valor aduanero omitiendo considerar gastos de manipulación y descarga en el puerto de destino, lo cual implica un ajuste en la obligación tributaria aduanera de 8.422, 56 colones.

De este último caso, en el cual se confirma la sanción en sentencia 0222019, cabe extraerse como muestra del criterio sostenido por el Tribunal acerca del elemento de tipo objetivo “perjuicio fiscal”, lo desarrollado en el considerando VI:

“En relación con el tema de la existencia de perjuicio fiscal, se reitera la posición de este Tribunal en el sentido de que si no hubiese sido por la acción preventiva y oportuna del funcionario aduanero (...) el Estado no hubiese podido en ese momento resarcirse del perjuicio causado, antes de autorizar el levante o salida de la mercancía del recinto aduanero. Es decir,

que el perjuicio económico se causó, se consumó en el momento mismo en que el agente aduanero declaró incorrectamente el valor aduanero de las mercancías, lo que provocó la modificación del monto de la obligación tributaria aduanera, cancelando en consecuencia un monto menor al que correspondía”.

Por otra parte, cabe reseñar respecto del tope al perjuicio fiscal perceptible en la jurisprudencia del Tribunal, que como bien lo señala el Lic. Dick Rafael Reyes Vargas en varios votos salvados en que ha expuesto su disconformidad con dicho criterio, dado que en la letra del artículo 236 inciso 25 “(...) no se establece límite alguno por cuantía, la construcción de que, lo que implique un “perjuicio fiscal” inferior a 500 pesos, es lo que va, “residualmente” al tipo penal del 236.25), constituye una interpretación analógica contraria al ordenamiento punitivo dado que, tal disposición no circunscribe los hechos en función de umbral punitivo alguno, como si lo hace el numeral 242.”¹⁸⁶ (Votos salvados en sentencias 015-2018, 031-2018, 240-2018, 008-2019, 022-2019, 030-2019, 032-2019, 045-2019, 064-2019, 065-2019 del Tribunal Aduanero Nacional.)

Desde esta perspectiva, dentro de la lectura del artículo 236 inciso 25 cabrían perjuicios fiscales superiores a los quinientos dólares, que serían sancionados con la multa de quinientos dólares, al igual que una conducta que causare un perjuicio fiscal de por ejemplo: 8.000 colones e incluso ahora con la eliminación de la exigencia de la causación de perjuicio fiscal, con esta misma multa podría ser sancionado quien cometa un error sin incidencia fiscal alguna.

Bien Jurídico

Si bien es cierto, el análisis de la lesión o puesta en peligro del bien o bienes jurídicos tutelados por la norma sancionatoria procede en el estadio de la antijuridicidad, según Muñoz Conde y Rosaura Chinchilla, este se extrae del análisis del tipo penal, por lo que es propicio identificar el bien jurídico desde la tipicidad para posteriormente analizar en la antijuridicidad si efectivamente se da su lesión o puesta en peligro conociéndose con claridad en qué consisten.

Una vez atendidas las conductas y omisiones que comprende el tipo, es lo conducente razonar sobre cuáles son los bienes jurídicos que se pretenden tutelar con la proscripción de estos comportamientos, pues:

“Si aceptamos que los seres humanos somos el centro del quehacer social –en tanto el postulado principal de la república es, precisamente el ser humano-, podría decirse que los bienes jurídicos representan intereses relevantes de las personas en tanto sujetos sociales. La vida en sociedad requiere protección de ciertas zonas e intereses individuales y de ciertos límites entre sujetos y de relación entre poder estatal y los sujetos (en el tanto la colectividad y no un grupo específico sean beneficiarios). Desde este punto de vista, el bien jurídico no es patrimonio solo del derecho represivo, sino del derecho como regulador de relaciones interpersonales y sociales”. (Issa El-khoury Jacob y Chirino, 1993, p.11)

En la norma bajo estudio, con la reforma aprobada ya no solo se tutela el bien jurídico erario público, sino que el tipo también busca sancionar errores y omisiones que socaven la seguridad jurídica de la documentación aduanera. En este sentido, cabe traer a colación la

sentencia 099-2018, en la cual Tribunal sancionó una incorrecta clasificación arancelaria cuya rectificación fue solicitada por el propio agente, la cual no modificó la base imponible de la obligación tributaria aduanera. En esta resolución administrativa el órgano decisor explica:

“(…) es evidente que el Ordenamiento Jurídico Aduanero ha establecido de forma específica los datos que deben rendirse por medio de la declaración aduanera, documento con base en el cual se formaliza la entrada o salida de mercancía del territorio nacional y su destinación al régimen requerido, poseyendo un carácter condicionante del despacho aduanero, individualizando, cuantificando y valorando la mercancía, siendo que los datos que la misma proporciona permiten a la Autoridad Aduanera el control efectivo, la determinación de estadísticas confiables por ejemplo para mercancías que como las que nos ocupa no generaron incidencia fiscal, pero que aun así deben describirse y clasificarse correctamente a efectos de no distorsionar la generación de estadísticas, siendo que a contrario sensu, la incorrecta declaración de los mismos se aleja de las disposiciones que la legislación ha señalado como necesarios, repercutiendo en el efectivo control que le compete ejercer a la autoridad aduanera”. (El resaltado no es del original).

Asimismo, en Sentencia 273-2018 el Tribunal Aduanero en un caso de declaración incorrecta de porcentaje de alcohol por volumen, reflexionó:

“Así, el bien jurídico tutelado en la especie está constituido por el cumplimiento de los deberes formales que repercuten sobre las facultades de control que ostenta la Autoridad Aduanera, puesto que la imputada cumplió incorrectamente con la autodeclaración, lo cual resulta ser única

y exclusiva responsabilidad del agente aduanero (...), se trata del incumplimiento de obligaciones legales, siendo que el bien jurídico tutelado engloba, según los términos expuestos, la probidad, veracidad y lealtad en el cumplimiento de tales obligaciones, siendo que conforme se ha analizado supra no existe duda alguna de la lesión al bien jurídico tutelado por el tipo, siendo que se logra establecer en autos que la conducta desplegada por la imputada afectó el control aduanero, su falta al deber de cuidado que se le imponía resultó idónea para producir el referido menoscabo (...)

De lo argumentado en estas tres sentencias se colige que al afectarse la veracidad de los datos cuando estos son transmitidos con errores, se vulnera a nivel macro el control del tráfico internacional de mercancías.

La eliminación del elemento objetivo perjuicio fiscal, conlleva a la protección de bienes jurídicos más abstractos, tales como el referido control aduanero, de modo que según las palabras supra transcritas del profesor Muñoz Conde, el artículo 236 inciso 25 pasó de ser un tipo que exigía junto con la realización de la acción, la producción del resultado material de lesión o puesta en peligro del erario público, a ser un tipo que solo exige la realización de la acción transmitir o presentar con errores independientemente de los resultados que pueda o no implicar, convirtiéndose por tanto, en un tipo de mera actividad.

Esta aserción es de capital relevancia de ser tomada en cuenta para efectos del estudio de la antijuridicidad material, puesto que, parafraseando al catedrático catalán Jesús María Silva

Sánchez,(2001, p 126) no se requeriría a nivel casuístico que la conducta tipificada en sí sea relevantemente perturbadora de un bien jurídico, pues no realiza un análisis de la lesividad o peligrosidad en el caso concreto, sino que la norma se conforma con que el género de conductas tipificadas como tales represente, en términos estadísticos, un peligro para el buen orden del sector de actividad de que se trate, pero no un peligro concreto.

Tipicidad subjetiva.

Como bien se determinó en la parte conclusiva del Capítulo anterior, en virtud de principios penales de carácter constitucional, el Estado costarricense para ejercer su potestad sancionatoria en el ámbito administrativo, debe seguir un procedimiento de carácter ordinario en el cual logre comprobar la responsabilidad subjetiva del administrado.

El régimen sancionatorio aduanero no escapa a dicho requerimiento, toda vez que el artículo 231 bis de la Ley General de Aduanas preceptúa que las infracciones administrativas y tributarias aduaneras son sancionables incluso a título de mera negligencia.

Según Cano (2009, pp 87): “Las infracciones (...) solo son tales si se cometen con dolo o de forma imprudente (...) tanto la doctrina casi unánime como la jurisprudencia coinciden hoy en señalar que sólo se puede imponer una sanción administrativa en presencia de un

comportamiento doloso o negligente” Por lo tanto, es pertinente proceder al estudio de estos elementos subjetivos.

Dolo

El recién citado catedrático del Derecho Administrativo conceptualiza los elementos subjetivos de dolo y culpa en el régimen sancionatorio administrativo en la siguiente disertación: “El Derecho sancionador sólo puede tratar de impedir las lesiones o puestas en peligro de los bienes jurídicos prohibiendo conductas voluntarias capaces de producir tales resultados de forma dolosa (por estar dirigidas a ello de forma consciente) o imprudentes (por infringir las normas de cuidado presentes en cada sector). Se excluye así la sanción objetiva o por el resultado”.(Cano (2009, pp 85) Así pues, el dolo implica la presencia de conocimiento y voluntad de realizar los elementos objetivos del tipo, es decir, el conocimiento y voluntad de efectuar la conducta infraccional.

El jurista español Luis Jiménez de Asúa define el dolo como la producción del resultado típicamente antijurídico con la conciencia de que se está quebrantando el deber, con conocimiento de las circunstancias de hecho y del curso esencial de la relación de causalidad existente entre las manifestaciones humanas y el cambio en el mundo exterior, con la voluntad de realizar la acción u con representación del resultado que se requiere.¹⁹³ ,(2005,p 579.)

Por su parte, el Tribunal Aduanero lo expone del siguiente modo: “El dolo está integrado por dos elementos: un elemento cognitivo: conocimiento de realizar un delito, y un elemento volitivo: voluntad de realizar un delito o en pocas palabras significa: "El querer de la acción típica".(Sentencia número 022-2019. Tribunal Aduanero Nacional. San José a las catorce horas

treinta minutos del veinticuatro de enero de dos mil diecinueve.) Sin embargo, en ninguno de los casos examinados del periodo 2018-2019 se ha observado imputación de actuación dolosa alguna.

Culpa

En cambio, en todos los recursos de apelación conocidos en alzada por el Tribunal de los años 2018 y 2019 se imputa a los agentes aduaneros la comisión de lo tipificado en el inciso 25 del artículo 236 de la Ley General de Aduanas, de forma culposa. La culpa ha sido desarrollada por el Tribunal con las siguientes palabras: “(...) la culpa se caracteriza por una falta al deber de cuidado que produce un resultado previsible y evitable, debiendo existir una relación de determinación entre ambos aspectos. De esta forma, de no concurrir alguno de los dos elementos, la acción no es sancionable (Sentencia 015-2018 Tribunal Aduanero Nacional. San José, a las catorce horas con veinticinco minutos del día trece de febrero de dos mil dieciocho).

Sobre este deber de cuidado Muñoz Conde incluso detalla la relevancia que reviste en este nivel, por cuanto: “El núcleo del tipo de injusto del delito imprudente consiste, por tanto, en la divergencia entre la conducta realmente realizada y la que debería haber sido realizada en virtud del deber de cuidado que, objetivamente, era necesario observar y que cualquier persona situada en las circunstancias del autor podía haber observado”.

Ahora bien, es imperativo adentrarse en este deber de cuidado que le es exigido al agente aduanero por su condición de profesional del comercio, los conocimientos que se le atribuyen a dicho oficio y la relación de sujeción especial en la que se encuentra inmerso. Tomás Cano

apunta que este deber de cuidado dentro de esta intensa relación administrativa de sujeción especial radica en torno a que: “(...) la diligencia exigible o las reglas de cuidado que han de respetarse están normalmente positivizadas en el ámbito sancionador, de modo que las normas que regulan los distintos sectores no hacen sino normativizar aquella diligencia, establecer cuáles son las reglas de cuidado que deben observarse en ese sector, marcando así las fronteras del riesgo permitido”.

De modo que como se señaló en el apartado de la tipicidad, la normativa reglamentaria tiene una gran incidencia a la hora de juzgar la conducta del agente, por cuanto prácticamente se asume el conocimiento de todos los requisitos de documentación, plazos, trámites y demás requerimientos, por parte del agente y toda esta regulación engloba lo que se entiende por la diligencia que debe permear el actuar del agente quien:

“(...) por su condición de profesional, asesor de comercio exterior, la prestación habitual de sus servicios y su carácter de auxiliar de la función pública, lo que implica que su actividad está destinada al interés público y es por ello que existe una regulación vía ley y reglamento de su intervención. Lo anterior implica un rol protagónico de los auxiliares de la función pública aduanera, a quienes nuestra legislación aduanera los concibe como cogestores de la administración pública , lo cual envuelve, como ya se indicó, un régimen especial de responsabilidades, al contar con mayores requisitos y obligaciones, entre las cuales destaca el deber de colaboración en el control, puesto que les corresponde, entre otras, velar por el cumplimiento de las obligaciones aduaneras y por la agilización de procedimientos y trámites, de conformidad con lo consignado por los numerales 13 a 21 CAUCA III”.196 (Sentencia 015-2018

Tribunal Aduanero Nacional. San José, a las catorce horas con veinticinco minutos del día trece de febrero de dos mil dieciocho)

Dentro de la actuación culposa que podría desenvolver el agente en su falta al deber de cuidado, existen, según el Tribunal Aduanero distintas formas de realización. En sentencia 022-2019 el Tribunal reseña como las formas en que puede ser desplegada la comisión culposa de la conducta tipificada:

“1.-Imprudencia: Afrontar un riesgo de manera innecesaria pudiendo evitarse. (hacer de más)

2.-Negligencia: Implica una falta de actividad que produce daño. (no hacer).

3.-Impericia: Se presenta en aquellas actividades que para su desarrollo exigen conocimientos técnicos especiales. (no saber hacer)

4.-Inobservancia de Reglamentos: implica 2 cosas; conociendo las normas estas sean vulneradas implicando "Imprudencia"; o se desconozcan los reglamentos debiendo conocerse por obligación implicando "Negligencia".”(Sentencia número 022-2019. Tribunal Aduanero Nacional. San José a las catorce horas treinta minutos del veinticuatro de enero de dos mil diecinueve).

Curiosamente, en las sentencias escrutadas mayoritariamente se hace referencia a la “actuación negligente del agente”, independientemente de la clasificación de modos de actuación culposa, recién transcrita.

En sentencia 070-2019 el Tribunal conoce un procedimiento sancionatorio iniciado ante rectificación solicitada por el propio agente, respecto del nombre de la empresa transportista. El agente expuso que en virtud de que la persona contratada para el transporte no estaba en posibilidad de ejecutarlo, se optó por contratar un nuevo transportista y por ello se requería modificar lo consignado en el DUA; corrección que fue acogida por la Aduana de Limón.

El Tribunal declara sin lugar la apelación arguyendo que los hechos se enmarcan dentro de la conducta imputada por el A Quo como violatoria del ordenamiento jurídico aduanero a partir de un actuar falto al deber de cuidado. De esta resolución, cabe insistir en la importancia que reviste el uso que se le da a la frase deber de cuidado, concepto en el que al parecer pueden tener cabida escenarios como este. En tal sentido, el Lic. Reyes Vargas en su voto salvado señala críticamente:

“Visto el acto final dictado por el A Quo observa el suscrito que toda la consideración está fundamentada en un criterio objetivo de responsabilidad que parte de que a un hecho concreto, errónea declaración, corresponde un efecto o resultado concreto, sanción de multa. Así lo deja ver también la mayoría de esta instancia cuando en el segundo de los hechos probados hace ver que

“... error que es aceptado por el propio auxiliar... al solicitar la rectificación...” (...) Si tal rectificación, como lo señala la aduana conlleva una vulneración del control aduanero, al punto que impediría ejercer la potestad fiscalizadora preguntamos entonces por qué la aduana la autorizó (...) Es claro que tal argumentación es falaz, carente de sentido lógico y jurídico, el

hecho de solicitar y modificar el transportista que ha de realizar el tránsito aduanero más bien es conteste con una política saludable de control que procura precisamente tener claridad sobre la persona que en la realidad efectúa el tránsito aduanero (...) señala la aduana que la imputación se realiza en virtud de una culpa negligente por falta de atención al deber de cuidado. Para nada acredita la instancia precedente cuál es el deber ser relativo a la falta en que supuestamente se incurrió, señalando como se dijo no solo la obligación de declarar de forma exacta, que para el caso se hizo, sino y además cómo y por qué el ejercicio de un derecho consagrado en el numeral 90 de la LGA le genera responsabilidad en situaciones como la analizada, considerando que son situaciones exógenas a la voluntad del declarante las que obligaron a ello. Tampoco se analiza cuáles son las diligencias o actividades que debe desarrollar o realizar el agente de aduana para su cumplimiento en forma certera y sin riesgo de error, a fin de poder constatar la negligencia señalando lo que dejó de realizar y que lo llevó al “error” señalado”.(Sentencia 070-2019. Tribunal Aduanero Nacional. San José, a las nueve horas con ocho minutos del día veintiocho de febrero de dos mil diecinueve.)

Contrario a lo sucedido en esta resolución, en sentencia 078-2019 el Tribunal revocó el acto en el cual el A Quo le atribuyó al agente el transmitir declaraciones aduaneras de tránsito con error en el lugar de destino indicado, por el hecho de solicitar a instancia de la propia administración, la rectificación de los DUAs. En este caso aconteció que el cliente tenía una relación comercial con el depositario aduanero ALCARIBE, el cual cerró y quedó inhabilitado para recibir mercancías cuando ya había sido aceptado el DUA, por lo que se giraron órdenes de que las mercancías se enviaran a otro depositario llamado SISLOCAR, sin embargo, cuando los tránsitos llegaron a ese depositario, el almacenista no tenía campo, por lo que se tuvo que enviar

los contenedores a un nuevo almacén fiscal. Es por ello que el Tribunal resuelve con lugar el recurso, señalando la atipicidad subjetiva de la conducta, por cuanto:

“la conducta no le es atribuible, ya que no era previsible para el agente aduanero que el depositario no le iba a recibir los contenedores objeto del presente asunto por falta de espacio (...) lo suscitado no le es atribuible a título de culpa, pues realizó las declaraciones aduaneras con el dato correcto del Depositario al que realmente iría la carga, y que por motivos ajenos fue necesario redireccionar como se explicó líneas atrás.¹⁹⁹

En sentencia 062-2019 el tribunal en el análisis de tipo subjetivo descarta el elemento de la culpa, por cuanto entiende esta como desplazada en virtud de la culpa de un tercero. En este caso el agente solicitó la corrección de la declaración de importación definitiva, dado que por error se consignó como serie del vehículo el número JMYONV46OWJ000931, siendo lo correcto JMY0NV46OWJ000931 de acuerdo con lo indicado en la tarjeta de revisión técnica de RITEVE. Específicamente la ausencia del elemento subjetivo por el cual se declara la atipicidad de la conducta se da porque:

“(...) no se le puede tener como responsable de declarar un error en el VIN del vehículo importado, toda vez que el error, como consta en los hechos probados, deviene del propio Registro del Automotor en su país de origen Panamá, en donde se inscribe y registra el vehículo con el VIN JMYONV46OWJ000931 (...) se atribuye al señor agente el transmitir una declaración aduanera con un error, por el simple hecho de solicitar a través de la rectificación del VIN del

vehículo, que le requiere Riteve, sin entrar a valorar cuál es su participación y acción negligente en el caso, para tenerlo como responsable de una conducta típica y sancionarlo conforme al artículo 236 inciso 25 de la LGA por el error señalado, que era necesario corregir, para la correspondiente inscripción del vehículo en el Registro Público de Bienes Muebles (...) la Aduana al iniciar el procedimiento sancionatorio, instituye el cuadro fáctico que envuelve la infracción administrativa imputada al señor agente, y no tomo en cuenta que el error no le es atribuible a título de culpa, pues realizó la declaración aduanera con base en la información que ampara la importación del vehículo, y especialmente se tiene por demostrado que el mismo deviene de la propia inscripción registral del automotor en Panamá”.(Sentencia 062-2019. Tribunal Aduanero Nacional. San José, a las diez horas veinte minutos del día veintiuno de febrero de dos mil diecinueve).

No obstante, este criterio varía en sentencia 063-2019. En este fallo el Tribunal confirmó la condena al pago de la multa por haberse transmitido el DUA con error en el tipo de cambio de euros a pesos centroamericanos utilizado, de cuyo cálculo se derivó una diferencia de 1.255,87 colones. Cabe enfatizar que el tipo cambiario empleado fue el que indicaba la propia página del TIC@, por lo que disidiendo con la resolución, los Lic. Desiderio Soto Sequeira y Dick Reyes Vargas salvaron sus votos señalando este último:

“Dos son las razones que llevan al suscrito a resolver absolviendo al encartado de toda pena y responsabilidad. La primera de ellas lo está en función de lo exiguo en la diferencia de los tributos liquidados a saber ¢1.225,87 que fuera cancelada oportunamente. Segundo el hecho de

que el error fue inducido por la propia administración aduanera, que es la que facilitó mediante su sistema de información Tica la falsa información consignada por el agente de aduana el DUA de marras, lo que hace excusable la culpabilidad del sujeto”.(Sentencia 063-2019. Tribunal Aduanero Nacional. San José, a las nueve horas con veinticinco minutos del día veintiuno de febrero de dos mil diecinueve)

En este sentido, tampoco cabría culpa en la declaración errónea, puesto que en esta oportunidad quien incurrió en error fue la propia Administración e indujo a declarar con errores al agente con la información inexacta por ella misma suministrada.

Antijuridicidad

La antijuridicidad encierra la contradicción entre la acción típica desempeñada y el ordenamiento jurídico. El Tribunal Aduanero Nacional ha expuesto la antijuridicidad como un atributo con que se califica al comportamiento típico, para señalar que el mismo resulta contrario al Ordenamiento, constituyendo de esta forma uno de los elementos esenciales del ilícito administrativo. Por lo que la comisión culpable de conductas tipificadas como infracciones, no pueden ser sancionadas a menos que las mismas supongan un comportamiento contrario al régimen jurídico, siendo que para establecer tal circunstancia, es necesario el análisis de las causas de justificación, o lo que se conoce como antijuridicidad formal, y la afectación o puesta en peligro del bien jurídico tutelado, o antijuridicidad material. (Sentencia 015-2018 Tribunal Aduanero Nacional. San José, a las catorce horas con veinticinco minutos del día trece de febrero de dos mil dieciocho.)

Desde la doctrina penalista estos dos componentes de la antijuridicidad son explicados por Roxin con las siguientes palabras: “(...) una acción antijurídica es formalmente antijurídica en la medida en que contraviene una prohibición o mandato legal; y es materialmente antijurídica en la medida en que en él se plasma una lesión de bienes jurídicos socialmente nociva (...)”.(Roxin,1997, p 558)

Antijuridicidad formal.

El primero de los aspectos que debe ventilarse en esta etapa de la teoría del delito, es que no exista ninguna autorización o justificación por parte del Ordenamiento para la conducta típica desplegada por el imputado, sea que no concurra ninguna causa de justificación, toda vez que una causa de justificación determinaría la inexigibilidad de responsabilidad.

Respecto de las causas de justificación en el derecho aduanero costarricense, cabe puntualizar que, si bien la jurisprudencia del Tribunal Aduanero ha encasillado como tales a las circunstancias previstas en el artículo 231 de la Ley General de Aduanas, en realidad esta disposición abarca cuestiones tan variadas como: la fuerza mayor, el caso fortuito (supuestos previstos en el Derecho Penal como factores excluyentes de la acción) y los errores materiales como eximentes de responsabilidad (frase que pareciera aludir a eximentes de culpabilidad).

En virtud de que la jurisprudencia del Tribunal Aduanero ha entendido estos supuestos como causas de justificación, analizándoles en el apartado de antijuridicidad, cabe detallar, como lo hace Pérez Royo (2001,pp 96,97) al comentar el artículo 179 de la Ley General Tributaria española, que las circunstancias allí señaladas (incapacidad absoluta, fuerza mayor, derivar la

acción de una decisión colectiva, cumplimiento de las obligaciones con la diligencia necesaria), no constituyen causas de justificación, pues se trata, en la mayoría de los casos, de lo que los penalistas llaman causas de exclusión de la acción o formas de exclusión de la culpabilidad, tal y como sucede en la norma costarricense.

Asimismo, ha de notarse que el artículo 231 se titula “Aplicación de las Sanciones”, abarcando el mismo, a parte de estas eximentes de responsabilidad, otras cuestiones a tomarse en consideración en la imposición de la sanción que corresponderían más bien a la fase de punibilidad. Como ejemplo de la variedad de temas que aborda este artículo se encuentran: competencia, aplicación de la norma sancionatoria en el tiempo, las ya nombradas eximentes de responsabilidad y la prescripción.

No obstante, en virtud de que se parte de la idea de la flexibilización o matización de las garantías penales cuando éstas se transpolan al ámbito administrativo, se comprende que no se siga con tal rigurosidad la posición de estos supuestos en la estructura de la teoría del delito. Tras estas advertencias, sabiéndose que la técnica legislativa empleada no fue la más adecuada y dado que el Tribunal en sus sentencias aborda el estudio de las eximentes de responsabilidad en el estadio de la antijuridicidad, se procederá a citar los criterios sostenidos respecto de estos supuestos que el órgano colegiado concibe como causas de justificación, sin más adentramiento en la discusión sobre su correcta ubicación en el Derecho Penal.

Así pues, es de destacar que en ninguna de las sentencias consultadas se observó la presencia de los supuestos de fuerza mayor ni caso fortuito, mas han sido referidos por el Tribunal en sentencias 015-2018, 064-2019, 071-2019 y 1062019 como: Fuerza mayor: “(...) entiende un evento o acontecimiento que no haya podido preverse o que, siendo previsto no ha podido resistirse”.

Respecto de este posible escenario, merecen ser citadas las juristas uruguayas Sol Agostino Giraldez y Natalia Acosta Casco por cuanto ilustran que:

“La fuerza mayor a nuestro juicio, puede operar en distintos aspectos del ilícito. En algunos casos operará sobre la acción (...) en otros casos habrá acción, pero no existirá responsabilidad al operar esta causal sobre la antijuridicidad o la imputabilidad. Ejemplificamos: a) si la causal de fuerza mayor está constituida por una catástrofe natural que impide al sujeto cumplir un determinado deber formal, en tal caso no habrá acción (el pretendido infractor no podría, de ninguna manera, configurar tal acciónomisión); b) si la causal de fuerza mayor en cambio es la participación en una infracción de defraudación que se realizó bajo amenaza de muerte, en el caso habrá acción, pero esta será inimputable”.(2015, pp 9 y 10)

En cuanto al Caso fortuito, este es definido en las sentencias citadas supra como: “(...) evento que, a pesar de que se pudo prever, no se podía evitar aunque el agente haya ejecutado un hecho con la observancia de todas las cautelas debidas”.

Ahora bien, en cuanto a los errores materiales, cabe mencionar que esta eximente sí ha tenido gran presencia en los alegatos de los agentes aduaneros en sus recursos, al menos en las sentencias estudiadas. De hecho el Tribunal al analizar esta eximente, explica respecto del Error material que:

“(…) hay consenso de que se trata de un error manifiesto, ostensible e indiscutible, implicando por sí solo la evidencia del mismo sin mayores razonamientos y exteriorizándose por su sola contemplación. Constituye una mera equivocación elemental, una errata, tales como, errores mecanográficos, defectos en la composición tipográfica, entre otros, cuyos actos que contienen este tipo de error, su declaración jurídica es válida y lo que ocurre es una anomalía en su exteriorización, al ser el error patente y claro, sin necesidad de acudir a interpretación de normas jurídicas. (Sentencia 015-2018 Tribunal Aduanero Nacional. San José, a las catorce horas con veinticinco minutos del día trece de febrero de dos mil dieciocho).

En cuanto al efecto que tiene el error material cuando este se hace presente en algún caso, expone:

“(…) la existencia de un hecho típico supone la realización de un hecho prohibido, en la medida en que el tipo constituye o describe la materia de prohibición, es decir, aquel o aquellos hechos que el legislador quiere evitar que realicen los ciudadanos. Pero en algún caso concreto el legislador permite ese hecho típico, en cuanto hay razones políticas, sociales y jurídicas que así lo aconsejan. En estos casos el indicio de la antijuridicidad que supone la tipicidad queda

desvirtuado por la presencia de una causa de justificación, es decir, por una causa de exclusión de la antijuridicidad que convierte el hecho, en sí típico, en un hecho perfectamente lícito y aprobado por el ordenamiento jurídico” (Francisco Muñoz Conde, Óp. cit., 89.)

A pesar de que en la mayoría de sentencias en que se alega esta eximente el Tribunal hace uso de definiciones doctrinarias, su juicio sobre qué constituye un error material es a decir verdad, bastante ambivalente como se puede apreciar en los siguientes casos.

En sentencia 061-2018 el Tribunal Aduanero confirma la condena a un agente por cuanto, en la declaración aduanera de exportación, informó erróneamente el peso bruto de una mercancía de naturaleza agrícola, indicando 207.640 kilos, cuando en realidad eran 207.648 kilos.

Si bien el recurrente alegó la eximente de error material, la misma fue rechazada por el Tribunal aduciendo que:

“no opera en la especie, pues (...) la acción imputada al recurrente no se trata de una simple equivocación elemental, sino por el contrario, es claro que ha incumplido en forma negligente con su deber de suministrar la información y los datos necesarios para determinar la obligación tributaria aduanera aplicando el peso correcto de las mercancías y no como sucedió en el caso en cuestión, estando obligado a ello en virtud de los deberes y responsabilidades que el ordenamiento jurídico le impone a los agentes aduaneros (...).”

Cabe en torno a este fallo resaltar el voto salvado del Lic. Dick Reyes, en el que apunta que:

“Es claro para el suscrito que, la diferencia de peso consignada bien puede obedecer a diferencias en el embalaje, calibración de la romana u otro similares que para nada afectan la obligación tributaria en tanto tal no existe por tratarse de mercancía no sujeta a impuesto o derecho alguno por razón de su exportación y en ese sentido, no solo se cumple la exigencia de que el error es meramente material sino y además no existe incidencia fiscal alguna. Por lo anterior, si bien existe una aparente infracción, tal no es sancionable por el ordenamiento dado que se encuentra dentro de las conductas que el propio ordenamiento exime de sanción (...)”.

Es criticable la forma en que resolvió el órgano colegiado, por cuanto sanciona en violación al principio de legalidad, haciendo caso omiso de la eximente de responsabilidad taxativamente contemplada en la normativa, haciendo una interpretación antojadiza de lo que es el error material. En el caso medió un error cuya rectificación fue gestionada a solicitud del propio agente, correspondiente al último dígito del peso declarado, es decir, una diferencia de 8 kilos que no tuvo incidencia fiscal alguna. Si estos hechos no se subsumen dentro de la eximente de error material, entonces se desconoce en qué consiste el mismo.

Resulta lamentable el proceder arbitrario de la Administración en casos como este, en que bajo la bandera del “control aduanero” se cobija una retórica con un trasfondo sumamente discrecional en un acto de carácter reglado.

Esta eximente tiene su razón de ser en que quienes realizan las declaraciones son seres humanos, cuya actuación por más diligente que se procure que sea, es susceptible de incurrir en esta clase de yerros. De hecho, son tan comunes en la práctica, que preocupa este tipo de criterios, dado que si el concepto de error material es entendido por los órganos resolutores de forma tan subjetiva, el administrado tendría que recurrir a la vía contencioso administrativa para el control de legalidad de los actos que sancionan estos casos.

Incluso, podría aseverarse que este tipo de criterios, finalmente pueden conllevar un efecto contraproducente al control aduanero, siendo que ante la posibilidad de que en tales casos la Administración proceda a sancionar en abyecto quebranto al principio de legalidad, evadiendo aplicar la eximente correspondiente, el agente opte por no incoar la solicitud de rectificación de errores de esta naturaleza. En este sentido cabe recalcar que:

“Todo el sistema tributario debe estar diseñado de manera que el contribuyente llegue a la conclusión de que es mejor cumplir con sus obligaciones que incumplirlas, y que en caso de producirse un incumplimiento, entre más temprano sea subsanado menos gravosas serán las consecuencias para el contribuyente. En otras palabras, el diseño debe estar orientado por el principio de que el éxito de una administración tributaria moderna depende de su capacidad de inducir el cumplimiento voluntario, en su caso, la corrección voluntaria y pronta de los incumplimientos”. (Cornick, 1998, p 22.)

En sentencia 091-2018 el Tribunal Aduanero revocó la sanción impuesta por la Aduana de Limón en un caso cuyo cuadro fáctico fue la inversión de los pesos bruto y neto en la

declaración aduanera de exportación, error que no produjo perjuicio fiscal, toda vez que la operación aduanera estaba exenta de tributos. En esta resolución el Tribunal consideró:

“(…) la eximente de responsabilidad contenida en el numeral 231 de la LGA, excluye la culpabilidad en caso de estar frente a errores materiales sin incidencia fiscal, lo cual opera en la especie, pues del propio expediente de la declaración aduanera de exportación y su documental de respaldo como de las actuaciones posteriores de rectificación es claro que lo que hay es una simple inversión de ambos números que incluso la misma lógica lleva a su constatación. El presente caso, entiende esta instancia es un ejemplo claro de lo que constituye un error de hecho o material que además cumple el requisito de no causar perjuicio fiscal alguno toda vez que como bien señala el recurrente, la específica operación aduanera de exportación no contempla el pago de tributos (...) los hechos aunque si bien se ajustan al presupuesto normativo que autoriza el ejercicio de la facultad represiva, se subsumen en una causa de justificación y por ello lo procedente es declarar con lugar el recurso de apelación interpuesto y revocar la resolución recurrida y en su lugar disponer la absolutoria del encartado de toda pena y responsabilidad”.(Sentencia 015-2018 Tribunal Aduanero Nacional. San José, a las catorce horas con veinticinco minutos del día trece de febrero de dos mil dieciocho.)

En sentencia 098-2018 el agente en la declaración de exportación indicó como peso neto 157.728,60 kilos, siendo lo correcto 156.729,60. En esta ocasión el Tribunal también determinó que se trataba de un caso de error material, aduciendo que:

“es claro que lo que hay es un simple error mecanográfico a la hora de digitar el peso neto (...) toda vez que los documentos de respaldo de la declaración aduanera, como el conocimiento de embarque y la factura de exportación, son contestes y aclaran el error cometido. El presente caso, entiende esta instancia es un ejemplo claro de lo que constituye un error de hecho o material que además cumple el requisito de no causar perjuicio fiscal alguno toda vez que como bien señala el recurrente, la específica operación aduanera de exportación no contempla el pago de tributos”(211Sentencia 098-2018 Tribunal Aduanero Nacional. San José, a las nueve horas con catorce y un minutos del día veinticuatro de mayo de dos mil dieciocho.)

En sentencia 267-2018 se analiza un caso de error en la declaración aduanera de importación definitiva en cuanto al número de movimiento de las mercancías depositadas en recinto aduanero. El agente alegó que se estaba en presencia de un error material, toda vez que la diferencia entre el número consignado y el correcto, radica solamente en el último dígito y que además, de esta equivocación no se derivó ninguna consecuencia de carácter fiscal. No obstante, dicha defensa fue rechazada por el Tribunal, el cual desarrolló la antijuridicidad de lo ocurrido, en virtud de la importancia de declarar un correcto número de inventario, siendo que:

“el número de inventario de las mercancías constituye información esencial dentro de los datos exigibles de la declaración aduanera, porque sirven para que el sistema informático controle todos las operaciones y movimientos de la carga respectiva, pues se utiliza para el registro, control y seguimiento de las mercancías que ingresan o son despachadas de las instalaciones de los depositarios aduaneros, por ejemplo, para dar seguimiento al plazo de abandono de las mercancías.

Además, cada movimiento de inventario tiene asociada información relevante respecto a las mercancías como lo es, el número de identificación del consignatario, los endosos o cambios de consignatarios, la descripción de las mercancías, la cantidad y tipo de bultos, la fecha de ingreso a depósito, peso, entre otros.

Así las cosas y dada la información relevante que está asociada al movimiento de inventario según lo expuesto, resulta evidente que dicho dato que debe contener la declaración aduanera, deben ser veraces y exactos, conforme el principio de fe de juramento con la que se rinde la declaración aduanera”. Sin embargo, el Lic. Dick Reyes y el Lic. Gómez Sánchez salvaron su voto considerando que:

“(…) la diferencia del número de movimiento consignado bien puede obedecer a un error material que para nada afecta la obligación tributaria, por lo que se cumple la exigencia de que el error es meramente material sino y además no existe incidencia fiscal alguna. Por lo anterior, si bien existe una aparente infracción, tal no es sancionable por el ordenamiento dado que se encuentra dentro de las conductas que el propio ordenamiento exime de sanción”.

En el caso sancionado en sentencia 293-2018 el yerro cometido y rectificado por el agente consistió en consignar como cantidad de bultos: 640, cuando lo correspondiente era: 940, error que, para el Tribunal, no fue material. En esta ocasión el Lic. Gómez Sánchez salvó su voto reiterando sus apreciaciones expuestas en el voto salvado en sentencia 267-2018.212 (Sentencia

293-2018. Tribunal Aduanero Nacional. San José a las nueve horas ocho minutos del veintinueve de noviembre de dos mil dieciocho)

Antijuridicidad material.

Una vez superada la verificación de que no exista permiso alguno por parte del ordenamiento que admita la comisión de la acción típica como legítima, es decir, una vez superado el filtro de la antijuridicidad formal, se pasa al análisis de la lesión o puesta en peligro del bien jurídico tutelado por la norma sancionatoria, en la actuación llevada a cabo en el caso específico. El sentido de este ejercicio intelectual según Muñoz Conde, recae en que “(...) el concepto de antijuridicidad material sirve para graduar la gravedad de la misma (no es igual un hurto de veinte euros que uno de cien mil)”.(Muñoz Conde, Óp. cit., 83. 214Ibídem).

Ahora bien, también sugiere respecto a este análisis que: “La lesión del bien jurídico es un concepto normativo. Por tal no solo debe entenderse la destrucción o daño de un objeto material, sino también las ofensas inferidas a bienes jurídicos de tipo ideal que no tienen un sustrato material”. (Ibídem).

Como se comentó en la sección del elemento del tipo objetivo correspondiente a los bienes jurídicos tutelados por la norma sancionatoria 236 inciso 25 actual, estos son: el control aduanero y el erario público. En dicho acápite se concluyó que el tipo infraccionario pasó de ser uno que exigía para su configuración el resultado de perjuicio fiscal a uno de peligro abstracto que se consuma con la sola transmisión o presentación de

declaraciones aduaneras y demás documentos exigidos por el ordenamiento, con errores y/u omisiones, independientemente de las repercusiones fiscales que podría o no haber representado.

Esta conclusión viene a ser confirmada por la jurisprudencia del Tribunal citada previamente en el espacio de abordaje del bien jurídico. Como ejemplo de ello se ubican fallos como la sentencia 293-2018, de cuyo examen de antijuridicidad material se extrae:

“en el caso fáctico que nos ocupa, las mercancías habían pagado un monto menor por concepto de tributos, siendo que el perjuicio fiscal se consumó desde el momento en que se efectuó la declaración con los datos incorrectos respecto al certificado de origen que respaldaba la mercancía importada. No se trata únicamente de dejar de pagar una obligación tributaria en el momento procesal oportuno, sino también del incumplimiento de obligaciones legales, siendo que el bien jurídico tutelado engloba, según los términos expuestos, la probidad, veracidad y lealtad en el cumplimiento de tales obligaciones. (Sentencia 091-2018 Tribunal Aduanero Nacional. San José, a las nueve horas con treinta y un minutos del día diez de mayo de dos mil dieciocho).

Es conteste con lo anterior la sentencia 15-2018 en cuanto señala claramente los dos tipos de bienes jurídicos que se pretenden proteger con la infracción tipificada y la consumación de la lesión a ambos cuando si bien, se pagó el adeudo tributario, esto fue gracias a la intervención de la autoridad aduanera, por lo que ni siquiera opera una puesta en peligro, sino una consumación de la lesión de ambos bienes jurídicos por la incidencia fiscal de la información sobre la que versó el error, bajo la siguiente lógica:

“Es decir, el perjuicio al patrimonio de la Hacienda Pública se causó, se consumó en el momento mismo en que el agente aduanero consignó en forma errónea los datos concernientes a la importación de referencia, cancelando en consecuencia un monto menor al que correspondía por concepto de impuestos. Lo cierto es que no existe duda alguna de la lesión al bien jurídico inmediato lo mismo que al control aduanero. (Sentencia 015-2018 Tribunal Aduanero Nacional. San José, a las catorce horas con veinticinco minutos del día trece de febrero de dos mil dieciocho)

Culpabilidad.

Muñoz Conde define la culpabilidad bajo el siguiente razonamiento: “Actúa antijurídicamente quien, sin estar autorizado, realiza una conducta tipificada como delito o infracción administrativa y ataca con ello un bien jurídico protegido. Actúa culpablemente quien comete un acto antijurídico tipificado como delito o infracción, pudiendo actuar de un modo distinto, es decir, conforme a derecho”.(Muñoz Conde, Óp. cit., 120)

El reproche de culpabilidad toma lugar a partir de la constatación de tres elementos: la imputabilidad, el conocimiento del injusto y la exigibilidad de la conducta conforme a derecho.

El Tribunal Aduanero explica el trasfondo de este reproche bajo el sentido de que: “(...) la atribución que supone la culpabilidad sólo tiene sentido frente a quien conoce que su hacer está prohibido, pues de lo contrario, este no tendría motivos para abstenerse de hacer lo

que hizo. Así, el conocimiento de la ilicitud que implica la conciencia de que se actúa contra lo establecido por el Ordenamiento Jurídico, se excluye ya sea por error, por la ignorancia del carácter ilícito de lo que se hace, o ante la falsa creencia de que se actúa justificadamente (...) Se entiende que la norma solo puede motivar al individuo en la medida en que este pueda conocer, aún a grandes rasgos, el contenido de sus prohibiciones, a contrario sensu, si el sujeto desconoce que su actuación está prohibida, no tiene razón para abstenerse de su realización. (Sentencia 015-2018 Tribunal Aduanero Nacional. San José, a las catorce horas con veinticinco minutos del día trece de febrero de dos mil dieciocho).

Bajo esta lógica, continúa el tribunal desgranando los tres elementos referidos supra, con las siguientes palabras:

“No consta en autos elemento probatorio o argumento alguno que haga suponer que el recurrente no haya tenido la capacidad que le permitiera disponer de un cierto grado o ámbito de autodeterminación al momento de elaborar la Declaración Aduanera, por lo que la misma era imputable. No constan bases para determinar la existencia de cualquier circunstancia que incidiera en la facultad de comprensión y en la capacidad de voluntad del sujeto acusado en relación con el ilícito infraccional, por lo que el mismo contaba al momento de aportar la documentación de respaldo con sus capacidades cognitivas y volitivas para comprender el carácter e implicaciones de las consecuencias de no cumplir con el deber de cuidado de elaborar correctamente la declaración que bajo fe de juramento prestaba, por lo que el imputado poseía la requerida capacidad de culpabilidad. (Sentencia 015-2018 Tribunal Aduanero Nacional. San José, a las catorce horas con veinticinco minutos del día trece de febrero de dos mil dieciocho).

Es en virtud de ello y teniéndose muy presente en la jurisprudencia administrativa la profesión del administrado, que se le recriminan los errores, reiterándose su deber de haber actuado de forma diligente, evitando los errores y omisiones, con base en su conocimiento de la normativa.

Ahora bien, habiéndose concluido en esta dase que no ha mediado causa de inimputabilidad que desplace el reproche de culpabilidad, procede la imposición de la sanción correspondiente a la acción típica, antijurídica y culpable en cuestión. Llegados a este punto, del ejercicio de subsunción pasaría a ordenarse el pago de la multa correspondiente a \$500 según establece el artículo 236. No obstante, el artículo 233 prevé los siguientes supuestos en los que podría operar una rebaja en el monto de la sanción.

a) Cuando el infractor repare voluntariamente sus errores y/u omisiones, sin mediar ninguna acción de la autoridad aduanera para obtener esta reparación, la sanción de multa se le rebajará en un 75%. Si el infractor autoliquida y paga la sanción al subsanar el incumplimiento, la sanción se reduciría en un 80%.

b) Cuando el infractor repare sus errores y/u omisiones después de la actuación de la autoridad aduanera, pero antes de la notificación del acto de apertura del procedimiento determinativo de ajuste de la obligación tributaria, la sanción se reducirá en un 50%. Si el infractor autoliquida y paga la sanción al subsanar su incumplimiento, la reducción será del 55%.

c) Cuando, notificado el acto de apertura del procedimiento determinativo de ajuste de la obligación tributaria y dentro del plazo establecido para presentar alegatos y pruebas, el infractor acepte los hechos planteados en el acto de apertura y subsane el incumplimiento, la sanción se reducirá en un 25%. Si el infractor autoliquida y paga la sanción al subsanar su incumplimiento, la reducción será del 30%. Para estos casos, el infractor debe comunicar a la autoridad aduanera los hechos aceptados y adjuntar las pruebas de pago, del respectivo adeudo tributario como de la sanción.

Respecto de la referida actuación de la Administración que delimita los márgenes de rebaja, el 233 estipula que se entiende por tal, toda acción conducente a la verificación del cumplimiento de la obligación tributaria aduanera, notificada al sujeto pasivo.

En lo atinente a este elemento de “actuación de la Administración, es relevante tener en cuenta como antecedente judicial la interpretación desarrollada por la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, en la resolución 001013-FS1-2017 de las 10:15 horas del 24 de agosto de 2017, en la cual expone en lo que interesa:

“Procede el rebajo de la multa en un 75 por ciento si el pago ocurre sin mediar “ninguna acción” de la autoridad aduanera para obtener esa reparación. En la especie, para los juzgadores de instancia, la Aduana de Limón realizó una actuación de control previa a la reparación del incumplimiento; pero estimó que la actuación debe ocurrir para obtener la reparación, y en la documentación no encontró indicación alguna al respecto. Para los jueces, no hay una manifestación de voluntad administrativa tendiente a evidenciar el incumplimiento del régimen

de perfeccionamiento activo; con lo cual, aceptaron la posición de la parte actora. Sin embargo, a juicio de este órgano judicial, tal interpretación no es correcta; en primer término, hace una diferenciación que la ley no contiene al definir cómo debe ser esa actuación o ese control (...) En una interpretación armónica y sistemática de esas normas, debe entenderse que, la actuación de los funcionarios dichos está fundada en sus competencias, las cuales consisten en controlar el movimiento, uso y destino de las mercancías acogidas en dicho régimen. La inspección es la actuación propia de la labor de los funcionarios de aduanas, directamente encaminada a obtener reparaciones al fisco, si estas fueran necesarias. La finalidad de las inspecciones es controlar el cumplimiento de las obligaciones adquiridas por la parte actora al ingresar mercancía dentro del régimen (...) Por iniciado el ejercicio de sus competencias, sin duda, la actuación posterior del particular deja de ser voluntaria, para convertirse en una respuesta a la intervención estatal (...) Fue el control ejercido por la intervención de los funcionarios lo que motivó el pago de la multa. Así lo dicta el correcto entendimiento humano y, a esa conclusión se arriba por la aplicación de las reglas de la lógica y la experiencia. Corolario de lo expuesto, el recurso prosperará a favor del Estado.(Resolución N° 001013-F-S1-2017, Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia de Costa Rica, San José, a las diez horas veinticinco minutos del veinticuatro de agosto de dos mil diecisiete.)

d) Procede la rebaja en un 50% de la sanción, cuando en el ejercicio del control inmediato se haya notificado un acto de ajuste de la obligación tributaria aduanera y el infractor acepte los hechos planteados y subsane el incumplimiento dentro del plazo previsto para su impugnación. Si el infractor autoliquida y paga la sanción al subsanar su incumplimiento, la reducción sería del

55%, si comunica a la autoridad aduanera los hechos aceptados y adjunta las pruebas de pago del adeudo tributario como de la sanción.

El control inmediato es el que se ejerce “(...) sobre las mercancías desde su ingreso al territorio aduanero o desde que se presenten para su salida y hasta que se autorice su levante (...)”(artículo 23 de la Ley General de Aduanas), acto por el cual la Autoridad Aduanera permite a los declarantes el retiro de las mercancías sujetas a despacho.

e) En cuanto a los incumplimientos sancionables con multa que no conlleven un ajuste en la obligación tributaria aduanera, la sanción se reduce en un 55%, cuando el infractor autoliquide y pague la multa, previo a la notificación del inicio del procedimiento sancionatorio.

CAPÍTULO V: CONCLUSIONES

Más allá de la discusión sobre la autonomía del Derecho Aduanero, se puede afirmar que es un área del Derecho que se rige por el derecho administrativo en el quehacer de las autoridades estatales que regulan la actividad comercial. Si bien la Administración Pública Aduanera se dedica a la recaudación de tributos, también persigue la consecución de otros fines, a saber, el control sobre la licitud en el tránsito de mercancías, así como la gestión de información sobre comercio internacional. Vale indicar que dicho control sobre la licitud en el tránsito de mercancías importa a otros bienes jurídicos como lo son la salubridad y seguridad pública.

Estos bienes son tutelados a través de la potestad de control aduanero conferida al Estado, en virtud de la cual puede regular estableciendo restricciones, prohibiciones y requisitos para la exportación e importación de bienes. Para verificar el cumplimiento de estas regulaciones, el Sistema Aduanero Nacional se ve en la necesidad de exigir veracidad en la información relativa al comercio internacional, que le es suministrada por los sujetos que participan en este ámbito.

Del análisis del ius puniendi estatal, se extrajo como conclusión que los principios penales se aplican al procedimiento sancionatorio aduanero de forma en matizada, pero aún más matizada frente a las relaciones de sujeción especial. Dentro de esta clase de relación se encuentra el agente aduanero como auxiliar de la función pública aduanera a quien se le concibe bajo el carácter de munera pública y respecto del cual se presume un amplio conocimiento de la normativa, por el cual se espera, según el artículo 236 inciso 25 de la Ley General de Aduanas, que no cometa errores.

Se entiende el planteamiento de este deber de diligencia. No obstante, del análisis de las sentencias del Tribunal Administrativo Nacional del año anterior y del año en curso, se observó una concepción de este deber que alcanza exigencias exorbitantes en la práctica, siendo que la normativa de eximentes de responsabilidad por errores materiales es prácticamente desaplicada por las autoridades aduanera.

Si bien, se pueden reconocer las exigencias profesionales que se requiere cumplir para poder ser acreditado como agente, se ha observado en la práctica, que ello no ha bastado y la amenaza de sancionar las inexactitudes tampoco, porque finalmente, son seres humanos quienes realizan las gestiones aduaneras y debido a la celeridad dinámica en que se desenvuelve el comercio internacional, es comprensible que éstas se presenten en la realidad.

Se emprendió el análisis de la sanción citada, a través del esquema de la teoría del delito, al observarse que este era empleado por el Tribunal Aduanero Nacional en sus sentencias. De esta manera, se abordó el análisis de la norma sancionatoria 236 inciso 25 desglosando tanto la disposición reformada como la vigente desde el marco de la teoría del delito, estudiándose comparativamente los cambios introducidos en la letra de la disposición, así como sus implicaciones prácticas en la jurisprudencia administrativa del Tribunal Aduanero Nacional.

De este estudio se extrae primeramente que el cambio estructural en el tipo infraccionario deviene de la supresión de la frase “que causen perjuicio fiscal”. Este elemento del tipo objetivo

correspondiente al resultado de carácter económico exigido por la norma sancionatoria anterior a la Ley 9328, se hacía presente, según se observó en los casos llevados ante el Tribunal, cuando mediare un ajuste en la obligación tributaria aduanera en virtud de un error u omisión en la documentación presentada.

Por tanto, con la figura infraccionaria anterior, según se observó en las sentencias estudiadas, procedía la imposición de la multa incluso en casos en que el adeudo hubiese sido inmediatamente cancelado, esto por cuanto igualmente se habría puesto en peligro el bien jurídica hacienda pública.

Ahora bien, con la supresión del perjuicio fiscal, se observó un cambio en los alegatos presentados en los recursos de apelación. Así se apreció el argumento de desproporcionalidad en prácticamente todos los recursos interpuestos, señalándose en ellos que los errores en los diversos casos no habían generado ningún diferencial tributario que ameritara una sanción de quinientos dólares.

Ante estos reclamos, el Tribunal empezó a exponer que la norma tutelaba tanto el bien jurídico “erario público”, como el “control aduanero” y el “respeto al régimen jurídico aduanero”.

Por tanto, se concluye del análisis evacuado, que la supresión del elemento de tipo objetivo “perjuicio fiscal” vino a afectar no solo la tipicidad objetiva en cuanto al factor de

resultado de daño económico ya no requerido, sino que también modificó el análisis de antijuridicidad material.

La infracción prevista en el inciso 25 evolucionó a un tipo de peligro abstracto, que se consume con la mera actividad descrita en el tipo, de la cual se asume una peligrosidad general para el bien jurídico control aduanero.

Cabe resaltar que con esta variación, de conformidad con lo estipulado como supuesto de hecho en la norma actual, podrían constituir una actuación punible incluso aquellos casos en que en virtud de un error u omisión se causare un beneficio fiscal para la Administración (entiéndase un caso en el cual el contribuyente pague en exceso un determinado tributo aduanero o que realice un pago cuando no estaba en el deber de hacerlo).

Asimismo, como se señaló en el apartado de tipicidad, el inciso 25 no prevé un tope al perjuicio fiscal que limite los errores y omisiones a los cuales se les podría sancionar con la multa prevista en esta norma. De modo que podría sancionarse con la multa de 500 dólares, infracciones que causen perjuicios fiscales incluso superiores a 500 dólares, como aquellas que no tengan incidencia fiscal alguna o inclusive casos en que más bien a partir del error u omisión se genere un beneficio para las arcas estatales.

Por último, debe agregarse que la norma en cuestión establece como sanción una multa fija que solo es objeto de rebaja de conformidad con el artículo 233 de la Ley General de

Aduanas, cuando medie cancelación del adeudo tributario y en los casos en que no se cause perjuicio fiscal, cuando se autoliquide y pague la multa, previo a la notificación del inicio del procedimiento sancionatorio.

De este modo, la norma pasó de ser un tipo sancionatorio que castiga los errores con incidencia en deberes materiales tributarios, a uno que castiga también los errores que tengan lugar en la documentación que se transmite en virtud de las obligaciones formales a las que se está sujeto ante el Sistema Aduanero Nacional, cuando se participa en el comercio internacional

El cambio incorporado con la reforma que persigue fines legítimos implicó una expansión punitiva administrativa, que no se hizo acompañar con una modulación de la potestad, sino que conservó el mismo diseño de multa.

Esto hizo levantar la voz de los agentes en sus recursos, alegando la desproporcionalidad de la sanción, siendo que, si bien su monto no es exorbitante, por la facilidad de incurrir en su comisión, a nivel macro, sí representa una fuerte lesión a las libertades económicas.

RECOMENDACIONES

Se considera viable un retorno hacia el esquema original devolviéndole al artículo 236 inciso 25 de la ley aludida, el elemento objetivo del perjuicio fiscal, toda vez que con el actual planteamiento lejos de traer beneficios al erario público y una eficaz recaudación con este nuevo carácter abstracto, se esta desmotivando a los inversionistas que comercializan y crean fuentes de empleo, por cuanto al internar bienes o materias primas, cualquier error de interpretación subjetiva se reflejara en costos en su producción, por lo que prefieren trasladar sus operaciones a otro país en donde el carácter objetivo de la norma aun forma parte del encause de cualquier sanción administrativa.

REFERENCIAS CITADAS

- Agostino Giraldez; Sol y Acosta Casco; Natalia Las eximentes de responsabilidad en materia de infracciones tributarias, Revista Tributaria N° 248, Año 2015, (Montevideo, Uruguay: Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios).
- Cano Campos; Tomás La culpabilidad y los sujetos responsables en las infracciones de tráfico. DA. Revista de Documentación Administrativa. (Madrid, España: Instituto Nacional de Administración Pública, N° 284-285, mayo-diciembre 2009)
- Cornick; Jorge La reforma del sistema tributario en Costa Rica 1994-1997, (San José, Costa Rica, Ed. Eureka Comunicación, 1998)
- Chirino Sánchez; Alfredo Issa El-khoury Jacob; Henry Bien Jurídico y derecho de castigar del Estado. Comentarios sugeridos por una sentencia de la Sala Constitucional, (San José, Costa Rica: Revista de la Asociación de Ciencias Penales de Costa Rica, año 5, número 7, Julio de 1993)
- Hernández Sampieri, Roberto; Fernández Collado, Carlos; Baptista Lucio, Pilar. **Metodología de la Investigación**. Distrito Federal, México. Editorial McGraw-Hill. Segunda Edición. 1998.
- Jiménez de Azua: Luis. Principios Del Derecho Penal. La Ley y el Delito, (Buenos Aires, Argentina: Ediciones Abeledo Perrot, 2005)
- Martín Queralt, Juan; Lozano Serrano, Carmelo; Casado Ollero, Gabriel; Tejerizo López, José M. Curso de Derecho Financiero y Tributario. Madrid, España. Editorial Tecnos (Grupo Anaya S.A. Duodécima edición. 2001).

Muñoz Conde, Francisco. Teoría General del Delito (Bogotá, Colombia: Editorial Temis S.A., 2016).

Ortiz Sánchez, Miguel A. Manual del Derecho Procesal Aduanero. San José, Costa Rica. Editorial Investigaciones Jurídicas S.A. Primera Edición.(1998.)

Pérez Royo; Fernando. Derecho Financiero y Tributario, Undécima Edición. (Madrid, España: CIVITAS, 2001)

Quirós Muñoz; Billy “La Unión Aduanera Centroamericana a la luz del Derecho Comunitario Centroamericano: ¿Es posible su armonización bajo su marco jurídico? ¿Constituye la Unión Aduanera un buen escenario para la integración centroamericana?”. San José, Costa Rica (Tesis sometida a la consideración de la Comisión del Programa de Estudios de Posgrado de Derecho para optar al grado y título de Doctorado Académico en Derecho, Universidad de Costa Rica, 2015),

Roxin; Claus Derecho Penal, Parte General, Tomo I, (Madrid, España: Civitas, 1997).

Silva Sánchez; Jesús María La expansión del Derecho penal. Aspectos de la política criminal en las sociedades postindustriales, 2ª ed., (Madrid, España: Editorial Civitas, 2001),

Leyes

- Código Arancelario Uniforme Centroamericano (CAUCA III)
- Ley General de Administración Pública
- Ley General de Aduanas y sus reformas
- Código de Normas y Procedimientos Tributarios
- La Ley Para Mejorar la Lucha contra el Contrabando,

Jurisprudencia:

- Sentencia 015-2018 Tribunal Aduanero Nacional. San José, a las catorce horas con veinticinco minutos del día trece de febrero de dos mil dieciocho.
- Sentencia 098-2018 Tribunal Aduanero Nacional. San José, a las nueve horas con catorce y un minutos del día veinticuatro de mayo de dos mil dieciocho.

- Sentencia 273-2018. Tribunal Aduanero Nacional. San José, a las nueve horas con veintiséis minutos del día quince de noviembre de dos mil dieciocho.
- Sentencia 293-2018. Tribunal Aduanero Nacional. San José a las nueve horas ocho minutos del veintinueve de noviembre de dos mil dieciocho.
- Sentencia 091-2018 Tribunal Aduanero Nacional. San José, a las nueve horas con treinta y un minutos del día diez de mayo de dos mil dieciocho.
- Sentencia número 061-2019. Tribunal Aduanero Nacional. San José, a las nueve horas con quince minutos del veintiuno de febrero del dos mil diecinueve.
- Sentencia número 022-2019. Tribunal Aduanero Nacional. San José a las catorce horas treinta minutos del veinticuatro de enero de dos mil diecinueve.
- Sentencia 062-2019. Tribunal Aduanero Nacional. San José, a las diez horas veinte minutos del día veintiuno de febrero de dos mil diecinueve.
- Sentencia 063-2019. Tribunal Aduanero Nacional. San José, a las nueve horas con veinticinco minutos del día veintiuno de febrero de dos mil diecinueve.
- Sentencia 070-2019. Tribunal Aduanero Nacional. San José, a las nueve horas con ocho minutos del día veintiocho de febrero de dos mil diecinueve.)
- Resolución N° 001013-F-S1-2017, Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia de Costa Rica, San José, a las diez horas veinticinco minutos del veinticuatro de agosto de dos mil diecisiete.)
- Voto No. 05016-04 de las 14:54 horas del 12 de mayo del 2004, DE LA Sala Cosntitucional.

REFERENCIAS CONSULTADAS

Asociación de Agentes de Aduana de Costa Rica. Informe Anual 2004. “La Crisis en las Aduanas, Una Trilogía Devastadora: Desconocimiento, Improvisación y Desinterés”. San José, Costa Rica. 2005.

Camargo G., Juan Manuel. Nuevo Derecho Aduanero. Santa Fe de Bogotá, Colombia. Editorial Ediciones Jurídicas Gustavo Ibáñez Ltda. 2000.

- Casado Ollero, Gabriel; Álvarez Echagüe, Juan Manuel; Oreamuno Linares, José María; Salto Van Der Laat, Diego. Fraude y Evasión Fiscal. San José, Costa Rica. Primera Edición. 2002.
- Castro Loría, Juan Carlos. Derecho Administrativo Sancionador y Garantías Constitucionales. San José, Costa Rica. Editorial Jurídica FPDP. Primera Edición. 2006.
- Domínguez Giraldo, Gerardo; Higueta Rivera, Lina María. El Nuevo control Fiscal. Bogotá, Colombia. Editorial Biblioteca Jurídica Diké. Primera Edición. 2001.
- Fajardo Salas, Dr. Gonzalo. Principios Constitucionales de la Tributación. San José, Costa Rica. Editorial Juricentro. 2005.
- Gamboa Calvo, Fernando A. El Principio de Realidad Económica como Principio Interpretativo en el Derecho Tributario (Una aproximación a su estudio sistemático). San José, Costa Rica. Primera Edición. 2000.
- Fajardo Salas, Gonzalo. Principios Constitucionales de la Tributación. San José, Costa Rica. Editorial Juricentro. Primera Edición. 2005.
- Gordillo, Agustín. Tratado de Derecho Administrativo. El Procedimiento Administrativo. Bogotá, Colombia. Editorial Biblioteca Jurídica Diké. Primera Edición. 2001.