

Naturaleza, características y aplicación de las infracciones aduaneras conforme a la Ley General de Aduanas

Stephanie Garnier Sibaja¹

Resumen

El Derecho Aduanero establece los deberes y obligaciones de los sujetos que intervienen en este ámbito para garantizar el correcto control y fiscalización de los procesos de importación, tránsito y exportación de mercancías. En virtud de los roles que ejercen los auxiliares de la función pública, la legislación establece un régimen sancionatorio aduanero, el cual corresponde a una rama del Derecho que involucra elementos y principios del Derecho Penal; pero es derivado principalmente en el poder punitivo que ostenta el Estado para sancionar con base en el Derecho Administrativo. Parte de la confusión sobre la aplicación de las multas en esta materia, radica en que estas son confundidas con elementos propios del Derecho Penal, como el análisis de culpabilidad. En ese sentido, es pertinente examinar la naturaleza jurídica y elementos particulares de las infracciones administrativas aduaneras y su respectiva aplicación.

Palabras claves

Aduanas, auxiliar de la función pública, infracción administrativa aduanera, obligaciones, régimen sancionatorio.

Abstract

Customs regulations aim to determine the duties and obligations of the parties involved in this specific practice, in order to ensure the proper control and inspection of the import, transit and export of goods. Due to the roles performed by the public service ancillaries, the legislation has established a special sanctionary regime, which corresponds to a legal practice that involves elements and principles of Criminal Law; but it is derived mainly on the punitive power of the State to sanction based on Public Law. Part of the confusion about the imposition of fines, is that they are usually mixed with elements proper of Criminal Law, such as the analysis of guilt. In that sense, it is relevant to examine the legal nature and particular elements of the customs administrative infractions and their respective application.

Keywords

¹ Bachiller en Derecho. Candidata a la Licenciatura en Derecho, ULACIT. Correo electrónico: sgarnier2@gmail.com

Customs, public service ancillary, administrative infraction, obligations, sanctionary regime.

Introducción

La legislación aduanera, como aquella rama del Derecho que regula las actuaciones relacionadas con el ingreso, salida, despacho, tránsito y custodia de las mercancías, vehículos y unidades de transporte que ingresan al territorio nacional, también está sujeta al Derecho Administrativo Sancionador (Tijerino, 2011). En el ámbito aduanero los incumplimientos a las regulaciones dispuestas en la Ley General de Aduanas, en adelante por sus siglas LGA (Asamblea Legislativa de Costa Rica, 1995), pueden conllevar a multas, suspensiones e incluso comisión de delitos con penas privativas de libertad.

Por su parte, los auxiliares de la función pública —siendo estos según la LGA— los sujetos autorizados por la administración aduanera para participar en los procesos y regímenes e intervenir en el control y fiscalización de las mercancías, están sujetos a sanciones específicas en caso de incurrir en conductas u omisiones contrarias a sus deberes (Tijerino, 2011). Por ello, en razón de las funciones que desempeñan los auxiliares, el Estado estableció dicho régimen sancionatorio en protección de los intereses del Estado y la Hacienda Pública por su alta incidencia fiscal (Ministerio de Hacienda, 2014).

Como consecuencia de las funciones de fiscalización y control de mercancías que han sido comisionadas a los operadores, es por medio de las infracciones aduaneras que la Administración resguarda la observancia de la normativa aplicable y sanciona su incumplimiento (Huamán, 2017). Dentro del análisis de las disposiciones sancionatorias contenidas en la LGA, se destacan tres tipos de transgresiones al régimen jurídico aduanero, siendo estas: i) los delitos aduaneros (que corresponden a contrabando y defraudación fiscal), ii) las infracciones administrativas aduaneras; y, iii) las infracciones tributarias aduaneras.

En términos generales, el CAUCA define el concepto de infracción aduanera en su artículo 98, como cualquier “acción u omisión que signifique transgresión de la legislación aduanera, que no cause perjuicio fiscal, ni constituya delito”. En contraparte, es necesario hacer la distinción de las infracciones tributarias aduaneras siendo que estas sí generan un perjuicio fiscal con respecto a los tributos que deja de percibir el fisco al nacionalizar las mercancías (Guadalupe y Vargas, 2015).

Consecuentemente, por su naturaleza, el régimen sancionatorio aduanero incide en varias ramas del derecho como el penal, administrativo, fiscal y administrativo (Tijerino, 2011). Por ello, con base en las características y ámbito de aplicación se procederá conforme a la LGA a efectos de que “se les inicie una investigación, bajo el supuesto de haber cometido una infracción aduanera y los recursos administrativos u otros derechos contemplados en la legislación de Costa Rica para ejercer su defensa” (Agencia de los Estados Unidos para el Desarrollo Internacional, 2014) lo cual se analiza a lo largo del presente artículo.

Sobre la potestad sancionadora de la Administración Pública

La Administración Pública, en su condición de garante del buen funcionamiento y preservación del orden y la paz social, tiene también la potestad de aplicar sanciones a razón de la “inobservancia de las acciones u omisiones que le son impuestas por el ordenamiento al administrado” (Vargas, 2014, p. 59). En caso de incumplimiento, tal como lo señalan Arnesto y Fallas (1998), el Derecho Administrativo Sancionador, en su aplicación en sentido estricto, tiene un enfoque represivo cuyo fin es penar las infracciones que se cometan en contra de la legislación nacional, sin necesariamente buscar una indemnización o restitución del interés contenido en la norma. Esto con el fin de garantizar que los administrados actúen en cumplimiento de sus deberes y obligaciones previstos en la normativa correspondiente.

La capacidad sancionadora de la Administración Pública, al igual que en el Derecho Penal, se deriva de la capacidad del poder punitivo del Estado, a pesar de que el Poder Judicial es quien ejerce la administración de justicia (Guadalupe y Vargas, 2015). Al respecto, Vargas (2014) expone que el Derecho Administrativo Sancionador no depende ni se circunscribe al Derecho Penal, sino que ambos sistemas correctivos coexisten, diferenciándose entre sí, únicamente por el grado de alcance que tiene cada uno de estos respectivamente.

Al respecto, la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia (2000) ha reconocido esta correlación entre el Derecho Administrativo Sancionador y el Derecho Penal respecto a la aplicación de los mismos principios, con sus respectivos matices “de manera que resulten de aplicación a las infracciones administrativas *mutatis mutandis* ² los principios de legalidad, tipicidad y culpabilidad propios de los delitos” (Considerando IV). De conformidad con lo dispuesto en el artículo 11 de la Constitución Política de Costa Rica (Asamblea Nacional Constituyente, 1949), en concordancia con el artículo 11 de la Ley General de la Administración Pública (Asamblea Legislativa, 1978), el principio de legalidad rige en la totalidad las relaciones de la función pública para que todas las actuaciones sean conformes con el ordenamiento jurídico.

En el régimen sancionatorio aduanero, el principio de legalidad aplica al igual que en derecho penal dado que su aplicación está condicionada a cualquier disposición legal que expresamente establezca una sanción ligada a una determinada acción u omisión según la Sala Constitucional (2000) y, de igual manera, en dicha resolución, la Sala hace referencia a que en materia administrativa este principio debe cumplir el mismo propósito y elementos que el principio de tipicidad siendo que las normas en esta materia también cumplan con las mismas condiciones de los tipos penales, a saber: ley escrita, ley previa y ley cierta; con el fin de evitar sanciones arbitrarias e infundadas.

En cuanto a la tipicidad, Nuño (2016) recalca su importancia en materia sancionatoria dado de esta se desprende el principio de proporcionalidad y equilibrio entre la norma y la sanción. Por su parte, Vargas (2014) complementa que, al haber tipicidad, existe transparencia de las infracciones en las que el administrado puede incurrir, así como de la

² Cambiando lo que deba cambiarse. Se aplica a casos muy similares cuya diversidad secundaria no se especifica por intrascendente o notoria (Cabanellas, 1993, p. 209).

sanción respectiva para cada una de estas. Por ello, al igual que en Derecho Penal, tampoco es admisible la interpretación por analogía de las normas administrativas sancionadoras dado que de lo contrario se generaría inseguridad jurídica al administrado (Sala Constitucional, 2000).

A su vez, sobre el régimen aduanero, Deluca (2013) considera que en virtud de que solamente aquellos bienes jurídicos fundamentales son protegidos por el Derecho Penal, surgen este tipo de ramas sancionatorias de modo que “el derecho penal e infraccional aduanero se presenta como una verdadera expresión de nuevas y complejas modalidades de delitos que atienden al interés de la comunidad en preservar el correcto desarrollo de las relaciones económico-comerciales” (p. 263). En consecuencia, en atención al auge de las relaciones internacionales y la globalización, el Estado ha considerado necesario establecer este régimen especial de normas punitivas sancionatorias para evitar la consumación de delitos de esta clase, con el fin de prevenir y hacer cumplir los respectivos procesos, en protección a los bienes jurídicos que resguarda (Deluca, 2013).

Legislación nacional en materia aduanera y sujetos sancionables

Respecto al marco normativo en materia aduanera, la normativa comunitaria a nivel de Centroamérica ha adoptado, por medio del Convenio de Kyoto, regulaciones internacionales en cuanto a la armonización y estandarización de regímenes aduaneros (Guadalupe y Vargas, 2015). Por medio del Código Aduanero Uniforme Centroamericano, en adelante por sus siglas CAUCA (Asamblea Legislativa, 1995), y el Reglamento al Código Aduanero Uniforme Centroamericano (Presidencia de la República, Ministerio de Comercio Exterior y Ministerio de Hacienda, 2002), se pretende homogenizar y establecer los lineamientos básicos aplicables para que cada uno de los países miembros de la región adecúe su legislación nacional con respecto a esta materia (Piedra, 2016). Esta regulación regional se ha ido actualizando su texto para adaptar las disposiciones a las variantes necesidades y cambios de los países (Monge, 2012).

La región conformada por Guatemala, El Salvador, Honduras, Nicaragua y Costa Rica se ha comprometido a desarrollar y actualizar constantemente el CAUCA con el fin de estandarizar la normativa en aras de unificar las economías, aumentar el desarrollo económico y consolidar el Mercado Común Centroamericano (Martín, 2013). En ese sentido, el Título VIII del CAUCA delimita de manera general las acciones u omisiones sancionables, los tipos, así como los recursos disponibles en los procesos sancionatorios. El CAUCA, además, establece para la región la definición general de infracción aduanera, en la que se considerará como todo incumplimiento a cualquier disposición aduanera, tributaria o penal, siendo que se hace la diferenciación entre estas tres clases para efectos de determinar la vía legal correspondiente (Piedra, 2016).

A nivel nacional, se denota que las disposiciones del CAUCA y su Reglamento son generales y más bien remiten a la legislación nacional de cada uno de los países para definir específicamente cada tema (Martín, 2012). Por tanto, mediante el Capítulo IV de la LGA sobre infracciones administrativas y tributarias aduaneras, se establecen cuáles son las infracciones aduaneras sancionables con multas pecuniarias que corresponden a los cien pesos centroamericanos, quinientos pesos centroamericanos o mil pesos centroamericanos

según los presupuestos para cada uno de estos. El artículo 230 de la citada LGA define dicho concepto, de modo que “constituye infracción administrativa o tributaria aduanera, toda acción u omisión que contravenga o vulnere las disposiciones del régimen jurídico aduanero, sin que se califique como delito.”

La importancia del régimen aduanero, según Martín (2012), corresponde a la recaudación de aranceles de los productos importados y exportados, así como de su función de llevar a cabo el control y revisión de las mismas para evitar el contrabando y la defraudación fiscal. Consecuentemente, Polo (como se citó en Martín, 2013) considera que estas sanciones son necesarias para el buen funcionamiento del sistema nacional aduanero dado que el Estado le confiere a los operadores competencia integral para la gestión y vigilancia de los procesos aduaneros. Por esto, la observancia de las disposiciones aduaneras radica en que por medio de esta se resguardan intereses del Estado, como la Hacienda Pública, salud, medio ambiente, seguridad, entre otros intereses colectivos (Tijerino, 2011).

En virtud de lo anterior, la obligación y sujeción a las normas de los auxiliares, se deriva del artículo 28 de la LGA el cual señala que:

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

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.

De conformidad con el CAUCA y la LGA, los auxiliares de la función pública serán los que se dediquen a actividades llevadas a cabo por agentes aduaneros, transportistas, almacenes fiscales, depósitos aduaneros, entre otros; así como cualquier persona física o jurídica que participe en estas gestiones. Por lo que, en complemento con el artículo 28 de la LGA citado supra, la LGA contempla la responsabilidad solidaria entre el auxiliar, las personas jurídicas, declarantes e incluso subcontratistas, según corresponda, ante la Administración por cualquier responsabilidad civil, penal, adeudo fiscal y/o multas que se genere. Para estos efectos, y para garantizar el pago por cualquier perjuicio fiscal o responsabilidad contra el Estado, los auxiliares, para acreditarse como tales, deben rendir garantía según corresponda a sus funciones de conformidad con los artículos 89 y

siguientes del Reglamento a la Ley General de Aduanas, en adelante por sus siglas RLGA (Presidencia de la República y Ministerio de Hacienda, 2000).

Las infracciones administrativas en materia aduanera

a) Procedimiento y aplicación

En el caso particular de Costa Rica, la legislación nacional (LGA) establece expresamente sobre este tema que las infracciones aduaneras son aplicables en la vía administrativa, ya sea a través de la aduana competente, de conformidad con su competencia territorial, o bien, por medio de la Dirección General de Aduanas. La Dirección General de Aduanas, según el artículo 11 de la LGA, es el “órgano superior jerárquico nacional en materia aduanera. En el uso de esta competencia, le corresponde la dirección técnica y administrativa de las funciones aduaneras.”

Asimismo, el artículo 11 de la LGA señala que “la Dirección coordinará y fiscalizará la actividad de las aduanas y dependencias a su cargo, para asegurar la aplicación correcta y uniforme del régimen jurídico aduanero, acorde con sus fines y los objetivos”. Por su parte, la aduana es corresponde a una unidad técnico-administrativa que se encarga de fiscalizar el ingreso, despacho y salidas de mercancías dentro de su zona de competencia establecida por medio del RLGA.

Respecto al procedimiento para la aplicación de la multa, conforme a la LGA, la aduana o la Dirección General de Aduanas deberá notificar al presunto infractor con la debida fundamentación del incumplimiento; y deberá dar a aquél último cinco días para presentar su defensa. Una vez dictado el acto final, el interesado podrá impugnar dicho acto mediante los recursos de reconsideración o apelación, en cuyo caso la apelación se tramitará ante el Tribunal Aduanero Nacional, según lo establecido en los artículos 198 y siguientes de la LGA. Esta facultad de la Administración para sancionar las faltas o incumplimientos prescribirá a los seis años contados a partir de la comisión de la misma.

Las infracciones sancionables con multa están contenidas en los artículos que van del 235 al 236 bis —las cuales van de menor a mayor gravedad según sea el caso— y sancionan el incumplimiento a las obligaciones derivadas del artículo 30 de la LGA y el RLGA, así como los deberes específicos que se le establecen para cada uno de los auxiliares en el ejercicio de sus funciones. Al respecto, algunas de las conductas sancionables son: la omisión de presentar declaraciones aduaneras, presentarla de forma tardía o con errores, no mantener actualizados los registros, no contar con la infraestructura mínima para reconocimiento de mercancías, no reexportar en tiempo, realizar tránsito o transbordo sin autorización, incumplir medidas de seguridad, pérdidas, daños y robos de mercancías, entre otros.

En consecuencia, cabe destacar que el procedimiento sancionatorio es independiente a un procedimiento determinativo, siendo este último en el cual se discute el criterio contrapuesto entre la autoridad aduanera o el auxiliar; siendo que una vez en firme el proceso determinativo y verificado que el operador incurrió en una conducta sancionable, inicia el proceso de la aplicación de la multa (Ministerio de Hacienda, 2014). En este

sentido la Sentencia 089-2014 del Tribunal Aduanero Nacional (como se citó en Ministerio de Hacienda, 2014) señala que:

no es legalmente procedente que pretenda en este momento, mezclar, confundir o unificar la litis u objeto de dos procedimientos que conforme con la normativa aduanera son claramente diferenciados, tienen su propia finalidad, se dan en momentos diferentes de la operativa aduanera, tienen sus propias etapas y en los cuales existe un momento procesal oportuno para que las personas que se sientan afectadas, puedan oponerse (p. 3).

b) Distinciones con respecto a las infracciones tributarias

Dentro del proceso de nacionalización de mercancías, los agentes aduaneros —quienes cuentan con preparación técnica en dicha área y se encuentran debidamente autorizados por la autoridad competente— son los encargados de tramitar las declaraciones aduaneras de las cuales surgen obligaciones y responsabilidades de la información proporcionada por su mandante (Tijerino, 2011). Entre otros, la declaración aduanera contempla la clasificación arancelaria de la mercancía, clase, calidad y cantidad de la misma con el fin de poder identificarla; y con base en la información declarada el auxiliar debe calcular los aranceles correspondientes que se deberán cancelar a favor del fisco (Tijerino, 2011). Sobre esto, el artículo 86 de la LGA dispone que lo siguiente:

Para todos los efectos legales, la declaración aduanera efectuada por un agente aduanero se entenderá realizada bajo la fe del juramento. El agente aduanero será responsable de suministrar la información y los datos necesarios para determinar la obligación tributaria aduanera, especialmente respecto de la descripción de la mercancía, su clasificación arancelaria, el valor aduanero de las mercancías, la cantidad, los tributos aplicables y el cumplimiento de las regulaciones arancelarias y no arancelarias que rigen para las mercancías, según lo previsto en esta Ley, en otras leyes y en las disposiciones aplicables.

Consecuentemente, uno de los objetivos del presente régimen jurídico corresponde a la adecuada recaudación de tributos (Marín, 2012) cuya gestión y competencias otorgadas tienen alta incidencia fiscal (Tribunal Aduanero Nacional, 2018c). En virtud de ello es que la materia aduanera contempla disposiciones tributarias, dado que la autoridad aduanera es la encargada de recaudar dichos tributos a y tutelar este bien jurídico (Alais, 2010). Así las cosas, conforme con lo dispuesto en el artículo 232 de la LGA, dicha normativa tiene carácter de ley especial que rige en esta materia en específico. La LGA será aplicable siempre y cuando se trate de aranceles de importación, como derivado de las obligaciones tributarias aduaneras derivadas de las declaraciones aduaneras, que estén a cargo del control y fiscalización de la Administración Aduanera.

Respecto a la diferenciación entre las infracciones aduaneras y las infracciones tributarias, Camargo (como se citó en Guadalupe y Vargas, 2015), señala que:

una infracción aduanera será de naturaleza tributaria sólo cuando aquellos elementos y propiedades estén vinculados a los aspectos sustantivos que regulan la obligación tributaria, tales como el hecho generador, el sujeto pasivo, la base imponible, la transmisión y la extinción de la obligación; mientras que una infracción será de naturaleza administrativa cuando no tenga correlato con la obligación tributaria. En resumidas cuentas, toda infracción que no tenga naturaleza tributaria, será de naturaleza administrativa (pp. 252-253).

En ese sentido, las infracciones administrativas aduaneras dispuestas en la LGA, sancionan cualquier perjuicio fiscal que se haya generado en virtud de una errónea clasificación arancelaria que incida en el cálculo de aranceles, equivocada determinación, entre otros supuestos, siempre y cuando dicha diferencia a pagar a favor del Estado no supere los quinientos pesos centroamericanos (equivalente a quinientos dólares de los Estados Unidos de América). No obstante, los artículos 242 y 242 bis de la LGA, establecen las infracciones tributarias aduaneras las cuales serán aplicables cuando el perjuicio fiscal se encuentre dentro del umbral de más de quinientos dólares y hasta cinco mil dólares, ya que de superar dicho se estaría en presencia del delito de defraudación fiscal enunciado en los artículos 214 y siguientes. Por lo tanto, en materia aduanera es posible incurrir en sanciones administrativas, tributarias o penales según el perjuicio que se genere (Piedra, 2016).

c) Aplicación objetiva de las infracciones administrativas aduaneras

Las sanciones aduaneras, al igual que las administrativas, son aplicables al cumplirse con los elementos subjetivos y objetivos de la norma; sin embargo, a diferencia del Derecho Penal, en este ámbito no se requiere analizar la tipicidad, antijuricidad y la culpabilidad,

para conocer el motivo o intención del infractor (Guadalupe y Vargas, 2015). Por consiguiente, la legislación, al establecer las facultades y obligaciones de los respectivos auxiliares de la función pública, determina también las acciones u omisiones se considerarán considera necesarias para garantizar el cumplimiento de los procesos aduaneros (Marín, 2012).

En ese sentido, en el Derecho Administrativo Sancionador, tal como lo explica Nuño (2015), técnicamente no se aplica el principio de culpabilidad, ya que, por la naturaleza de las conductas tipificadas, el interés de la Administración radica únicamente en sancionar la inobservancia de la ley. Complementariamente, a propósito de las infracciones aduaneras, Camargo (como se citó en Guadalupe y Vargas, 2015) afirma que:

si el único factor del que depende la sanción es que se ejecute o no un acto, una tipificación exacta (en una ley o norma con dicho rango) es el único medio que permite aseverar sin lugar a dudas que el acto ha sido o no consumado (p. 256).

Por tanto, las sanciones administrativas se consuman por el mero hecho de incurrir en la conducta descrita en la norma sin importar si el sujeto actuó con culpa o dolo (Guadalupe y Vargas, 2015). De ese mismo modo, Gamero y Fernández (como se citó en Nuño, 2015), consideran que se estará ante una conducta sancionable “cuando se aprecia identidad entre sus componentes fácticos y los descritos en la norma jurídica, es decir, cuando existe homogeneidad entre el hecho cometido y los elementos normativos” (p. 7). Guadalupe y Vargas (2015) coinciden con la aplicación objetiva de la infracción, dado que hacen referencia a la aplicación objetiva de las infracciones siendo estas procedentes una vez que la autoridad verifica que el hecho ejecutado sujeto se apega a la conducta calificada como infracción.

Consecuentemente, en el dictamen N° 2015-11079 de la Procuraduría General (como se citó en Sala Constitucional, 2015), respecto a una acción de inconstitucionalidad presentada a una norma sancionadora de la Ley General de Aduanas, indicó que:

estamos en presencia de una sanción que se da ante el incumplimiento de un deber formal, que se presenta como una figura de pura actividad y mediante la cual se pretende tutelar no solo las potestades de control y fiscalización de la administración aduanera sino la hacienda pública, al garantizarse la recaudación efectiva de los tributos aduaneros. (Resultando N°. 7.)

No obstante, la reforma a la LGA mediante la Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria (Asamblea Legislativa, 2012), Ley N° 9069 del 28 de setiembre de 2012, la legislación incorporó el artículo 231 bis respecto al elemento subjetivo de las infracciones el cual establece lo siguiente: “Las infracciones administrativas y tributarias aduaneras son sancionables, incluso a título de mera negligencia en la atención del deber de cuidado que ha de observarse en el cumplimiento de las obligaciones y los deberes tributarios aduaneros” (Asamblea Legislativa de Costa Rica, 1995). Es decir, dicho artículo 231 bis citado supra introduce en la LGA el elemento subjetivo por cuando añade la responsabilidad subjetiva del infractor por mera negligencia o falta al deber de cuidado (Tribunal Aduanero Nacional, 2018a). Esto dado que de lo contrario “resulta inadmisibles un régimen de responsabilidad objetiva, es decir, un principio de imputación únicamente objetivo del hecho a una persona sin que intervenga ningún elemento subjetivo” (Nuño, 2015, “a) El principio de culpabilidad ‘a título de simple inobservancia’”, párr. 8).

Conforme a lo anterior, para la aplicación de las infracciones aduaneras se debe verificar entonces el elemento subjetivo —falta al deber de cuidado de cualquier persona física o jurídica que realice gestiones aduaneras de forma habitual— y constatar el elemento objetivo, el cual corresponderá al verbo de la norma que describe la conducta considerada por el legislador como sancionables (Tribunal Aduanero Nacional, 2018c).

d) Eximentes de responsabilidad

A pesar de que el régimen sancionatorio aduanero establece claramente las actuaciones u omisiones sancionables en el Capítulo IV, el párrafo 4 del artículo 231 de la LGA dispone que “serán eximentes de responsabilidad, los errores materiales sin incidencia fiscal, la fuerza mayor y el caso fortuito, en aplicación de los principios de razonabilidad y proporcionalidad”.

Para que los presuntos infractores puedan acogerse a dicha exención de responsabilidad, es necesario que se fundamente correctamente y demuestre que efectivamente se trata de un error material, caso fortuito o fuerza mayor durante el proceso de fiscalización (Tribunal Aduanero Nacional, 2018a). El error material de conformidad con el análisis de Socías (2002) se refiere a aquellos errores mecanográficos, defectos en la composición tipográfica, entre otros; que al fin y al cabo no alteren el sentido del acto, y por tanto, que no sea necesario hacer una interpretación jurídica del acto. ³ En efecto, Nuño (2015) explica lo siguiente:

La aplicación de tales eximentes de responsabilidad deben ser apreciadas a tenor de las circunstancias de cada caso y teniendo en cuenta el principio de buena fe. En todo caso, la Administración debe razonar la responsabilidad

³ Según Socías (2002) “lo que la doctrina administrativista denomina error material proviene, (...) del error obstativo o error en la declaración de la voluntad. Este tipo de error, (...) no se presenta siempre de manera uniforme, sino que puede expresarse de tres formas diversas: el error que recae en el acto de declaración, el que recae en el contenido de la declaración y el que recae en la transmisión de su voluntad.” (p. 164).

del infractor del ilícito, no pudiendo solamente afirmar que existen causas que puedan conllevar esa culpabilidad (“c) Responsabilidad solidaria y subsidiaria”, párr. 5).

Además, se considera que estos errores únicamente afectan la exteriorización de la manifestación de la voluntad, pero que la declaración jurídica es completamente válida y acorde a lo que se pretende manifestar (Socías, 2002). En ese sentido, se ha de entender entonces en esta materia que las multas no serán aplicadas a los auxiliares cuando se trate de errores que no incidan en el fondo de las declaraciones y que correspondan a erratas que se puedan rectificar por lógica, ni que generen un perjuicio fiscal (Socías, 2002).

Ahora bien, siendo que los otros eximentes de responsabilidad son en caso fortuito o fuerza mayor, entendidos estos como “el suceso inopinado, que no se puede prever ni resistir” (Cabanellas, 1993, p. 51) o “impedimento que sobreviene para cumplir la obligación, debido a un suceso extraordinario ajeno a la voluntad” (Jiménez, 2010, p. 85). En ese sentido, tal como indica Cuello (como se citó en “Boletín Judicial”, 2015), es necesario que para que sea procedente la eximente de responsabilidad, el error o la omisión no puede ser atribuible al incumpliente.

De igual manera, es necesario que el incumplimiento a la disposición legal no haya sido previsible, o bien, aunque fuese previsible no se pudiera evitar (Tribunal Aduanero Nacional, 2018a). Por ejemplo, los incumplimientos ocasionados por problemas con el sistema informático de transmisión de datos, cierre de vías de transporte, paralizaciones, huelgas, entre otras eventualidades serán considerados como eximentes de responsabilidad (Humán, 2017). De lo contrario, de no figurar ninguno de los presupuestos indicados en la norma, los errores en las declaraciones o inobservancia de las obligaciones formales que son sancionadas por su incumplimiento, serán consideradas como previsibles en atención al principio de deber de cuidado de los sujetos que intervienen en los procesos aduaneros (Tribunal Aduanero Nacional, 2018a).

Por último, respecto al principio de razonabilidad y proporcionalidad que se menciona en el artículo en análisis, Ordóñez (como se citó en Tribunal Aduanero Nacional, 2018a) considera que se cumple con dichos principios siempre y cuando la Administración no establezca deberes, obligaciones, infracciones o prestaciones más allá que aquellas que sean necesarias para el debido cumplimiento de la función e interés público. No obstante, en el caso de las sanciones, estas deben ser acordes con el objetivo o bien jurídico que pretenden proteger y en caso de que se considere que existe violación a estos principios en el ámbito sancionatorio, deberán conocerse por la Sala Constitucional por ser la instancia competente (Tribunal Aduanero Nacional, 2018a).

e) Reducciones a la sanción

La LGA faculta al declarante para que pueda rectificar en cualquier tiempo la información contenida en la declaración transmitida a la autoridad, sin perjuicio de la eventual

responsabilidad al respecto de conformidad con el artículo 90. No obstante, la Administración Aduanera adoptó en la legislación aduanera dicho instituto jurídico contenido en el Código Tributario para reducir las multas según el momento procesal en el que se encuentre (Sala Constitucional, 2015).

De esta forma, los artículos 233 y 233 bis de la LGA disponen los porcentajes respectivos que aplicarán dependiendo de si ha habido intervención de la aduana o Dirección General y el estado en el que se encuentre el proceso. Al respecto, en caso de que el declarante subsane voluntariamente los errores u omisiones procederá una reducción del 75% de la multa; mientras que si el auxiliar subsana el error cuando la autoridad competente haya iniciado el proceso de determinación, dependiendo de la etapa procesal, la rebaja podrá ir desde el 25% hasta un 55%.

El beneficio de la rebaja de la sanción dispuesto en dicha norma, no corresponde a un mecanismo de graduación de la pena; más bien corresponde a la rebaja de la sanción en caso de que el infractor la repare voluntariamente sin intervención de la autoridad respectiva (Sala Constitucional, 2015).

Procesos recurridos ante el Tribunal Aduanero Nacional

La competencia territorial y funcional de las aduanas está determinada en el artículo 3 del RGLA, siendo que la aduana de control según su jurisdicción, será la autoridad competente para interponer multas pecuniarias —administrativas o tributarias— o bien, al igual que la Dirección General de Aduanas. Como se mencionó anteriormente, la LGA establece que, en caso de disconformidad de la primera instancia, los administrados podrán interponer recurso de reconsideración y apelación; del cual en caso de apelación, le competará resolver al Tribunal Aduanero Nacional por medio del cual se agota la vía administrativa.

La sentencia del Tribunal Aduanero Nacional, N° 005-2018 de fecha 19 de enero de 2018 respecto a la apelación de la interposición de una multa de quinientos pesos centroamericanos, sanciona a un agente aduanero en aplicación del artículo 236 inciso 25) de la LGA, como consecuencia de la errónea clasificación arancelaria de varias mercancías que generaron una diferencia de tributos que fueron debidamente cancelados por el importador. De conformidad con la resolución, el recurrente alega que i) corresponde a un error involuntario, ii) se trata de un error material y por ello se debe eximir de responsabilidad; y, iii) que no hay tipicidad (Tribunal Aduanero Nacional, 2018). Bajo esa tesitura, el inciso 25) del artículo 236 de la LGA respecto al fundamento jurídico de la multa, se establece que esta procede cuando

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.

El Tribunal declaró sin lugar el recurso, dado que considera que procede la interposición de la multa respectiva dado que se “demostró la negligencia con que actuó el agente aduanero, al haber consignado la clasificación arancelaria de las mercancías, lesionado lo dispuesto en el artículo 86 de la LGA y 314 de su Reglamento, sin que se haya probado en expediente algún eximente de responsabilidad” (Tribunal Aduanero Nacional, 2018, p. 25). Consecuentemente, la resolución hace referencia a los elementos y naturaleza del proceso, siendo que la sanción se aplica de forma objetiva por el mero hecho de declarar erróneamente los productos; de igual manera, el Tribunal desestima los alegatos de defensa del recurrente ya que la multa está expresamente contenida en la LGA y el error no corresponda a un error material (Tribunal Aduanero Nacional, 2018).

De igual manera, la Sentencia N° 031-2018 del 22 de febrero de 2018 del Tribunal Aduanero Nacional, se apela una multa interpuesta a un agente aduanero de conformidad con el artículo 236 inciso 25), a razón de haber omitido información requerida en la declaración aduanera, que incide además en el cálculo de tributos. En este caso, el recurrente alega haber cancelado la diferencia de tributos generada por la omisión, por lo que considera haber subsanado el perjuicio fiscal, por lo cual considera que no hay mala fe; y además invoca la aplicación del principio de proporcionalidad en su favor para la aplicación de la sanción (Tribunal Aduanero Nacional, 2018b).

Por último, otro recurso de apelación resuelto en Sentencia del Tribunal Aduanero Nacional del 115-2018 del 7 de junio de 2018, al agente aduanero se le impone una multa por haber declarado equivocadamente el peso total —bruto y neto— de la mercancía a exportar. Con base en el fundamento jurídico anterior se aplica la sanción de quinientos dólares, pero con una rebaja del 75% dado que el agente aduanero rectificó voluntariamente la declaración sin que haya sido fiscalizado (Tribunal Aduanero Nacional, 2018c). El recurrente interpone dicho recurso alegando principalmente que i) el error cometido no es sancionable, ii) que corresponde a un error material amparado a la eximente de responsabilidad y iii) falta de derecho (Tribunal Aduanero Nacional, 2018c).

Así las cosas, ante la interposición de las multas establecidas en la LGA, el requisito de tipicidad que exigen las infracciones administrativas es esencial para efectos de su validez y eficacia, para lo cual se encuentran expresamente contenidas en la LGA (Ministerio de Hacienda, 2014). Además, la falta de derecho se rechaza dado que existe norma en el ordenamiento jurídico de la cual deriva la obligación de la autoridad de cumplir lo dispuesto, conforme al principio de legalidad e inderogabilidad singular de las normas y en atención a su facultad punitiva que le reconoce la ley (Tribunal Aduanero Nacional, 2018c).

Por otro lado, no procede la aplicación de la eximente de responsabilidad establecido en el artículo 231 dado que en el expediente es necesario demostrar que se está ante una situación de caso fortuito, fuerza mayor o un error material (Tribunal Aduanero Nacional, 2018c). Conforme con lo analizado por Socías (2002), en caso de que correspondieran a errores materiales se hubiera preservado como válida la información declarada sin necesidad de modificarla sustancialmente.

Por tanto, el Tribunal Aduanero Nacional (2018a) desestimó los alegatos de los recurrentes dado que consideran que los errores u omisiones cometidos eran previsibles y evitables por el declarante. Más bien se considera que sus actuaciones corresponden a conductas negligentes y faltas al deber de cuidado en las declaraciones que realizan bajo fe de juramento y por ello, los jueces proceden a declarar sin lugar el recurso por cumplirse efectivamente con los presupuestos necesarios para la aplicación de la sanción (Tribunal Aduanero Nacional, 2018c).

Proporcionalidad y razonabilidad de las infracciones

El principio de razonabilidad tal como lo explica Oviedo (como se citó en Tirado, 2011), “implica evaluar una determinada medida desde el punto de vista de su justificación racional, (...) que consista en verificar que toda medida que limite o restrinja la libertad o los derechos fundamentales, se encuentre justificada en la consecución de un fin legítimo.” (p. 458). De igual manera, el mismo autor se refiere al análisis de proporcionalidad como “la relación existente entre [la medida] y el fin que pretende alcanzar, la cual sería efectuada sobre la bases de las exigencias de idoneidad, necesidad y proporcionalidad *stricto sensu*.” (p. 458).

Así las cosas, se han presentado acciones de inconstitucionalidad contra ciertos incisos contenidos en los artículos 235 y 236 de la LGA, por considerar que incumplen y lesionan los principios de tipicidad, proporcionalidad y razonabilidad (Sala Constitucional, 2001).

Las sanciones de multa corresponden a montos específicos fijados por ley, y no con base en el perjuicio fiscal efectivamente generado; respecto a esto, se ha alegado la desproporcionalidad de las sanciones al considerar que se debería aplicar el mismo principio que establece el artículo 81 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios (Asamblea Legislativa, 1971), cuya sanción se calcula con base en un porcentaje determinado sobre la diferencia de impuestos que se haya generado (Sala Constitucional, 2013). La Sala Constitucional (2013), se aparta de dicho criterio, ya que considera que:

La medida es totalmente proporcionada, toda vez que el fin buscado, cual es la tutela al orden jurídico aduanero y, por ende, a la Hacienda Pública (...), queda garantizado con una sanción ejemplarizante, máxime que el mismo ordenamiento aduanero establece eximentes de responsabilidad cuando se trate de meros errores materiales o de hecho que no tengan incidencia fiscal, ello en aplicación de los principios de razonabilidad y proporcionalidad.

(Resultando 3.)

En ese sentido, la Sala Constitucional (2013) explica que en protección de bienes jurídicos considerados valiosos para la Administración, como lo son el Fisco y la observancia de los deberes formales en la gestión de control y fiscalización en la función administrativa aduanera, el legislador no consideró necesario prever una graduación de las sanciones - aparte de la indicada en el artículo 231 de la LGA.

Por otro lado, la tipicidad y razonabilidad de las infracciones aduaneras ha sido cuestionada ante la Sala Constitucional (2001) al considerarse que las normas que determinan las infracciones en esta materia “son normas estructuralmente incompletas que contienen sanciones abiertas o en blanco, utilizan vocablos que no se circunscriben dentro del tipo, y de manera muy generalizada e indeterminada incluyen términos genéricos, sin que se establezca dentro del contexto propio” (Considerando I.). En contraste, la Sala Constitucional (2001) se señala que la redacción de las normas que establecen infracciones, permiten aplicar la sanción a situaciones individualizadas sin lesionar los derechos procesales e intereses del administrado.

Complementariamente, la Procuraduría General de la República (como se citó en Sala Constitucional, 2013) en Resoluciones SS-DN-2031-2011 y AS-DN-1618-2012, consideró que bajo el análisis integral de la normativa aduanera, las sanciones residuales contenidas en la LGA son constitucionales, puesto que los tipos de infracciones se interrelacionan directamente con los deberes y obligaciones de los auxiliares descritos a lo largo de la propia LGA; aparte de que persiguen un fin legítimo.

Así las cosas, las sanciones aduaneras están debidamente justificadas y atienden a los principios de proporcionalidad y razonabilidad, dado que los auxiliares están obligados a conocer sus deberes formales, así como contar con la preparación técnica respectiva, pudiendo además realizar consultas a la autoridad aduanera competente para evitar presentar información incorrecta (Sala Constitucional, 2013). De no cumplir con la normativa y lineamientos aplicables, los operadores asumen la responsabilidad a título de culpa o negligencia por no apegarse a las disposiciones legales que amparan bienes jurídicos de interés para la colectividad (Sala Constitucional, 2013).

Conclusión

La potestad punitiva de la Administración por medio del procedimiento administrativo sancionador, debe garantizar en todo momento el resguardo de los principios y derechos del administrado ante la comisión de una infracción (Vargas, 2014). En el Derecho Aduanero, el procedimiento sancionatorio aduanero específico para esta materia, por medio de norma especial, no es la excepción dado que este no puede establecer condiciones menos favorables a los administrados que las otorgadas en el Derecho Administrativo (Guadalupe y Vargas, 2015). Sobre el régimen sancionador aduanero, Huamán (2017) explica que este:

busca tutelar la función esencial de la Administración Aduanera de facilitación del comercio exterior, reforzando el otorgamiento de suficientes garantías al administrado en el proceso sancionatorio, de tal manera que la

afectación o privación de sus derechos se restrinja a lo estrictamente necesario en armonía con los principios del derecho sancionador. (p. 338)

Es por medio de la potestad sancionatoria que se pretende garantizar el buen funcionamiento del aparato estatal y la consecución de los fines de la Administración, en atención a los derechos e intereses del administrado (Ministerio de Hacienda, 2014). Como consecuencia, la Administración ha de castigar la inobservancia a las normas aduaneras por parte de los auxiliares de la función pública, así como el perjuicio a los bienes jurídicos tutelados como la recaudación de impuestos (Sala Constitucional, 2013).

Por otro lado, es preciso recordar sobre la naturaleza de las infracciones contempladas en la LGA, que a pesar de que estas puedan ser de carácter administrativo, o bien, tributario; siempre que las de carácter tributario se deriven de la gestión y procesos aduaneros, regirá el proceso y la normativa especial aduanera. No obstante, tanto para las infracciones administrativas como tributarias indicadas taxativamente en la LGA, se aplicarán “atendiendo a los hechos objetivos y no a la posible intencionalidad del infractor, por lo que no procede invocar la falta de responsabilidad, desconocimiento de los hechos, para pretender desvirtuar la infracción cometida.” (Huamán, 2017, p. 312)

Como consecuencia, la importancia de la correcta declaración y suministro de información por parte de los auxiliares, a la autoridad aduanera, según Alais (2006), radica en la doble función de las declaraciones aduaneras tanto para fines tributarios, como para dar a conocer el destino y manejo que se le dará a la mercancía en cuestión. Por consiguiente, Alais también recalca que a partir de la información suministrada por los operadores, dependerá el cumplimiento de obligaciones y permisos; así como las responsabilidades de los demás auxiliares que intervengan en el manejo y control de las mercancías. Por ende, el rol de las infracciones administrativas aduaneras “recae en que [estas buscan] un adecuado sentido de justicia y equidad, a través de un equilibrio entre los intereses del Estado y los derechos de los operadores de comercio exterior y/o contribuyentes.” (Huamán, 2017, p. 315.).

Referencias

Agencia de los Estados Unidos para el Desarrollo Internacional, USAID, (2009). *Guía*

Aduanera de Costa Rica. Recuperado de:

https://www.hacienda.go.cr/docs/5224c2cfb7c51_GUIAADUANERADECOSTARICA.pdf

Alais, H. (2010). *La infracción aduanera 'Declaraciones inexactas' y la causal*

exculpatoria del art 959 inc. A) del Código Aduanero. Instituto Argentino de

Estudios Aduaneros: Argentina. Recuperado de

<http://www.iaea.org.ar/global/img/2010/08/La-infracci%C3%B3n-aduanera-H.-F.-Alais.pdf>

Arnesto, A. y Fallas, S. (1998). *Los principios del derecho administrativo sancionador en Costa Rica*. (Tesis para optar al grado de Licenciatura en Derecho). San José: Universidad de Costa Rica.

Asamblea Legislativa de la República de Costa Rica. (1971). *Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Ley N°. 4755*. Recuperado de http://www.pgrweb.go.cr/SCIJ/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?param1=NRTC&nValor1=1&nValor2=6530&nValor3=0&strTipM=TC

Asamblea Legislativa de la República de Costa Rica. (1978). *Ley General de la Administración Pública. Ley N°. 6227*. Recuperado de http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?nValor1=1&nValor2=13231

Asamblea Legislativa de la República de Costa Rica. (1995). *Código Aduanero Uniforme Centroamericano – CAUCA II. Ley N°. 7485*. Recuperado de http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?param1=NRTC&nValor1=1&nValor2=21381&nValor3=22708&strTipM=TC

Asamblea Legislativa de la República de Costa Rica. (1995). *Ley General de Aduanas. Ley N°. 7557*. Recuperado de http://www.pgrweb.go.cr/SCIJ/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?param1=NRTC&nValor1=1&nValor2=25886&nValor3=102218&strTipM=TC

Asamblea Legislativa de la República de Costa Rica. (2012). *Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria. Ley N°. 9069*. Recuperado de

http://www.pgrweb.go.cr/SCIJ/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?param1=NRTC&nValor1=1&nValor2=73336&nValor3=0&strTipM=TC

Asamblea Nacional Constituyente. (1949). *Constitución Política*. Recuperado de

http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?param1=NRTC&nValor1=1&nValor2=871&nValor3=0&strTipM=TC

Cabanellas, G. (1993). *Diccionario jurídico elemental*. (11^a. ed.). Argentina: Editorial Heliasta.

Corte Suprema de Justicia de Costa Rica. (2000). *Sala Constitucional RES.: 2000-8193*.

Recuperado de <https://nexuspj.poder-judicial.go.cr/document/sen-1-0007-131268>

Corte Suprema de Justicia de Costa Rica. (2015). *Sala Constitucional Res.: 2015-11079*.

Recuperado de <https://nexuspj.poder-judicial.go.cr/document/sen-1-0007-646209>

Corte Suprema de Justicia de Costa Rica. (2001). *Sala Constitucional RES.: 7624-2001*.

Recuperado de: <https://nexuspj.poder-judicial.go.cr/document/sen-1-0007-195792>

Deluca, S. (2013) Delitos e infracciones aduaneras en el CAM: Ausencias de fondo y forma. *Revista de la Secretaría del Tribunal Permanente de Revisión, 1 (1)*.

Recuperado de <http://www.revistastpr.com/index.php/rstpr/article/view/37>

Guadalupe, J. y Vargas, E. (2015). ‘Subjetivando la objetividad’: A propósito de la

determinación de las infracciones aduaneras. *Ius et Veritas: Revista de la Asociación IUS ET VERITAS, N° 51, 2015, pp. 248-259*. Recuperado de

<https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=6083485>

Huamán, M. (2017). Modificaciones a las infracciones y sanciones de los operadores de

comercio exterior según lo dispuesto en el Decreto Legislativo N° 1235 y normas complementarias. *Lex: Revista de la Facultad de Derecho y Ciencia Política de la*

Universidad Alas Peruanas, Vol. 15, Nº. 19, 2017, pp. 305-338. Recuperado de <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=6043564>

Jiménez, J. (2009). Caso fortuito y fuerza Mayor. Diferencia conceptual. *Universidad de Costa Rica. Portal de Revistas Académicas. Revista de Ciencias Jurídicas Nº 123 (69-98) setiembre-diciembre 2010.* Recuperado de <https://revistas.ucr.ac.cr/index.php/juridicas/article/download/13509/12778/>

Martín, J. (2013). *Análisis crítico del recurso de revocación aduanero en México y estudio comparado de legislación iberoamericana y nacional.* (Tesis para optar por el grado de Doctorado en Ciencias de lo Fiscal). Instituto de Especialización para Ejecutivos: México. Recuperado de <http://www.eumed.net/tesisdoctorales/2013/jmmtg/ficha.htm>

Ministerio de Hacienda (2014). *Boletín de Jurisprudencia Nº 60 julio-setiembre 2014.* Recuperado de https://www.hacienda.go.cr/docs/5492e4b3aa5d9_Boletin%20Jurisprudencial%20Tribunal%20Aduanero%20Nacional%20N.2-2014.pdf

Monge, J. (2012). *El régimen sancionatorio aduanero contenido en la ley aduanera nacional. Antecedentes, justificación y análisis.* (Tesis para optar por el grado de Licenciado en Derecho). Universidad del Istmo: Guatemala. Recuperado de <http://glifos.unis.edu.gt/digital/tesis/2012/44536.pdf>

Nuño, J. (2015). Derecho Administrativo Sancionador. Principios de la Potestad Sancionadora. *Gabilex: Revista del Gabinete Jurídico de Castilla-La Mancha, (5).* Recuperado de http://www.castillalamancha.es/sites/default/files/documentos/pdf/20160418/derecho_administrativo_sancionador_irene_nuno.pdf

Presidencia de la República y Ministerio de Hacienda. (2000). *Reglamento a la Ley General de Aduanas. Decreto Ejecutivo N°. 7557*. Recuperado de http://www.pgrweb.go.cr/SCIJ/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?nValor1=1&nValor2=48352

Presidencia de la República, Ministerio de Comercio Exterior y Ministerio de Hacienda. (2003). *Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano (RECAUCA). Decreto Ejecutivo N°. 31536-COMEX-H*. Recuperado de http://www.pgrweb.go.cr/SCIJ/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?param1=NRTC&nValor1=1&nValor2=52136&nValor3=56526&strTipM=TC

Socías, J. (2002). Error material, error de hecho y error de derecho. Concepto y mecanismos de corrección. *Revista de Derecho, N° 157 enero-abril 2002*. Recuperado de <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/246395.pdf>.

Tijerino, M. (2011). *La figura del agente de aduanas en el ordenamiento jurídico costarricense, sus actuaciones, responsabilidades actuales y retos futuros*. (Tesis para optar por el grado de Licenciado en Derecho) Universidad de Costa Rica: San José. Recuperado de <http://ijj.ucr.ac.cr/wp-content/uploads/bsk-pdf-manager/2017/06/La-figura-del-agente-de-aduanas-en-el-ordenamiento-juridico-costarricense.pdf>

Tirado, J. (2011). Principio de proporcionalidad y sanciones administrativas en la jurisprudencia constitucional. *Revista de la Facultad de Derecho (62)*. 457-467. Recuperado de <https://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:S2LB96ZhqNcJ:https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/5085094.pdf+&cd=5&hl=en&ct=clnk&gl=cr>

Tribunal Aduanero Nacional (2018a). *Sentencia 005-2018*. Recuperado de

https://view.officeapps.live.com/op/view.aspx?src=https://www.hacienda.go.cr/docs/5afdb6dc98435_Sente%20%20005-2018.doc

Tribunal Aduanero Nacional (2018b). *Sentencia 031-2018*. Recuperado de

https://view.officeapps.live.com/op/view.aspx?src=https://www.hacienda.go.cr/docs/5ad4dbb774f31_Sente%20%20031-2018.doc

Tribunal Aduanero Nacional (2018c). *Sentencia 115-2018*. Recuperado de

https://view.officeapps.live.com/op/view.aspx?src=https://www.hacienda.go.cr/docs/5b918a957a33a_Sente%20115-2018.doc

Vargas, K. (junio, 2014) Principios del procedimiento administrativo sancionador. *Revista*

Jurídica de Seguridad Social, (14). Recuperado de

<http://www.binasss.sa.cr/revistas/rjss/juridica14/art4.pdf>