

Universidad de Costa Rica
Facultad de Ciencias Económicas
Escuela de Administración Pública
Administración Aduanera y Comercio Exterior

Memoria de Seminario de Graduación para optar por el grado de Licenciatura
en Administración Aduanera y Comercio Exterior

“Propuesta de mejoramiento al proceso de Regularización Tributaria
Aduanera y su aplicación para la Dirección General de Aduanas”

Realizado por:

Meléndez Ortega, Eduardo Enrique A63499

Mena Quirós, Luis Guillermo A63520

Ramírez Pérez, Oscar Andrés A75207

Ciudad Universitaria Rodrigo Facio

San José, Costa Rica

Julio, 2016

Acta de Aprobación del Tribunal

Acta #74-2016
Tribunal de Trabajo Final de Graduación
Escuela de Administración Pública

Acta de la Sesión 74-2016 del Tribunal de Trabajo Final de Graduación de la Escuela de Administración Pública, celebrada el 04 de agosto del 2016, con el fin de proceder a la Defensa del Trabajo Final de Graduación de: Luis Guillermo Mena Quirós carné A63520, carné Eduardo Meléndez Ortega carné A63499 y Oscar Andrés Ramírez Pérez, A75207, quienes optaron por la modalidad de: Seminario de Graduación.

Presentes:

Dr. Leonardo Castellón Rodríguez quien presidió; Dr. Rodolfo Arce Portuguez como tutor; M.Sc. Ana Lucía González Corrales como lectora, MBA. Rafael Bonilla Vindas como lector y M.Sc. María Luisa Ramírez Santolaya, quien actuó como representante de los profesores.

Artículo 1

El Presidente informa que el expediente de los estudiantes postulantes contiene todos los documentos que el Reglamento exige. Declara que han cumplido con todos los requisitos del Programa de la Carrera de *Licenciatura en Administración Aduanera y Comercio Exterior*.

Artículo 2

Los estudiantes hicieron la exposición del Trabajo Final titulado **“Propuesta de mejoramiento al proceso de regularización tributaria aduanera y su aplicación en la Dirección General de Aduanas”**

Artículo 3

Terminada la disertación, los miembros del Comité Evaluador, interrogaron a los postulantes el tiempo reglamentario. Las respuestas fueron satisfactorias, en opinión del Comité.
(satisfactorias/insatisfactorias)

Artículo 4

Concluido el interrogatorio, el Tribunal procedió a deliberar.

Artículo 5

Efectuada la votación, el Comité Evaluador consideró el Trabajo Final de Graduación Satisfactorio, y lo declaró aprobado.
(Satisfactorio/insatisfactorio) (aprobado/no aprobado)

Artículo 6

El presidente del Comité Evaluador comunicó en público a los aspirantes, el resultado de la deliberación y los declaró Licenciados en Administración Aduanera y Comercio Exterior.

Se les indicó la obligación de presentarse al Acto Público de Juramentación. Luego se dio lectura al acta que firmaron los miembros del Comité y los estudiantes a las 15 horas.


Dr. Leonardo Castellón Rodríguez
Director de la Escuela


Luis Guillermo Mena Quirós
Carné A63520


Dr. Rodolfo Arce Portuquez
Tutor del Trabajo


Eduardo Meléndez Ortega
Carné A63499



M.Sc. Ana Lucía González Corrales
Lectora

Oscar Andrés Ramírez Pérez
Carné A75207

MBA. Rafael Bonilla Vindas
Lector

M.Sc. María Luisa Ramírez Santolaya
Representante de los profesores

Según lo establecido en el Reglamento de Trabajos Finales de Graduación, artículo 39 "... En caso de trabajos sobresalientes; si así lo acuerdan por lo menos cuatro de los cinco miembros del Comité, se podrá conceder una aprobación con distinción".



Se aprueba con Distinción

Observaciones:

Original: Estudiantes, copia: Esc. Adm. Pública

Todos los derechos reservados.

Prohibida la reproducción total o parcial de esta obra sin previa autorización de los autores.

Dedicatoria

Dedicado primeramente a Dios ya que sin su gracia y misericordia nada sucede en nuestras vidas, y este es el tiempo que él tiene para nosotros de vivir esta experiencia por la cual nos esforzamos mucho tiempo. Igualmente, dedicado a mi familia, mis dos mamás y herman@s, quienes desde niño iniciaron con mi formación personal y profesional, y la finalización de esta etapa premia todo su esfuerzo realizado durante muchos años. Finalmente, a mis amigos de Universidad y compañeros de tesis, quienes han sido un apoyo constante para obtener nuestro título de Licenciatura.

Memo.

Dedico este trabajo en primer orden a Dios, la honra y la gloria sean para él, gracias por multiplicar las fuerzas cuando ya no habían, gracias por darme paciencia y sabiduría. En segundo lugar, lo dedico a mis padres, se los dedico porque han estado a mi lado en cada paso que doy, se los dedico porque siempre me han impulsado a seguir adelante, se los dedico porque son mi ejemplo y motivación. A vos mi viejo, mi tata, te lo dedico porque sé los sacrificios que pasaste para comprarme uniformes, bultos, cuadernos, libros, para darme los 200 colones para merienda en la escuela y los 500 en el colegio, me servían una barbaridad. A vos, mi mama, mi amiga, te lo dedico por todas las noches y madrugadas que pasaste haciendo uniformes, pegando escudos, lavando ropa y aplanchándola, todavía me acuerdo cuando me hacías los almuerzos para irme a la escuela, esa carne molida arreglada. No lo digo mucho, pero los amo y les agradezco por todo. Lo dedico también a mis hermanas, a las dos a Mona y a Agua, pero debo decir que en especial a mi hermana menor, a vos flaca te lo dedico por prestarme la compu durante este tiempo, gracias Lau por eso y por todo. Por último, lo dedico a mi novia, quién me ha “empujado”

para seguir adelante, a vos que sufriste conmigo los esfuerzos de salir tarde del trabajo y acompañarme, aunque sea acostada en el sillón hasta la madrugada mientras yo me conectaba a hacer tesis, pero ahí estuviste, siempre estuviste ahí. A vos también te lo dedico por los cambios a último minuto de planes, por la paciencia, por aguantar mi chicha, mi estrés, gracias igual por siempre enfocarme en lo más importante, Dios.

Para ustedes: Edu.

Este trabajo se lo dedico primeramente a Dios que nos ayudó a terminar y nunca darnos por vencido pese al tiempo que duramos haciendo la tesis. Además, le dedico este esfuerzo a mi familia, en especial a mis padres y a mi abuelo por siempre creer en mí y a la familia de mis compañeros que tanto apoyo nos brindaron y por la paciencia y recibimiento en cada una de las casas en las que nos reuníamos semana a semana para terminar este trabajo. Le dedico también este esfuerzo a mi novia Gabriela que tanto apoyo me brindó y que nunca dejó que me ganara el stress o la frustración y por siempre impulsarme a ser mejor. Y por último a mis dos compañeros de tesis que aunque pasó mucho tiempo para lograr la meta al final lo conseguimos juntos y con los resultados que esperábamos desde el principio.

Oscar

Agradecimientos

"Porque todas las cosas proceden de él, y existen por él y para él. ¡A él sea la gloria por siempre! Amén". Romanos 11:36.

Gracias a Dios por permitirnos culminar con éxito esta etapa de nuestras vidas. Asimismo, agradecemos profundamente a cada una de las personas que nos colaboraron y son parte del proyecto de graduación. Especial reconocimiento a nuestros entrevistados Doña Mariela Chacón, Don Gerardo Bolaños, Don Andrei Calderón, Don Esteben Méndez, Don Julio Aguilar, Doña María Sequeira y Don Javier Rivera por compartirnos parte de su experiencia y conocimientos.

Adicional, queremos agradecer a nuestro tutor Don Rodolfo Arce y nuestros lectores Srta. Ana Lucía González y el Sr. Rafael Bonilla, quienes, con su experiencia, profesional y académica, nos guiaron durante el desarrollo y finalización del trabajo final de graduación.

A su vez, queremos hacer un agradecimiento especial a nuestra compañera y profesora de la sede de Puntarenas de la UCR Gabriela Navarro, quien desinteresadamente nos ayudó y colaboró en varias etapas de la tesis, nos brindó asesoría y guía desde un punto de vista didáctico.

Por último, agradecemos a la Sra. Hannia Pérez, madre de nuestro compañero Oscar Ramírez por recibirnos en su casa, el apoyo y la asesoría que nos brindó durante todo el proceso.

Índice General

Acta de Aprobación del Tribunal.....	ii
Agradecimientos	vi
Índice General.....	vii
Índice de Tablas	xvi
Índice de Ilustraciones	xvii
Índice de Gráficos	xviii
Resumen Ejecutivo	xix
Introducción	1
Problema a Resolver	3
Justificación	3
Objetivo General.....	6
Objetivos Específicos	6
Metodología.....	7
1.1 Tipo de Investigación:.....	7
1.2 El Método Investigación – acción.....	7
1.2.1. Características de la investigación-acción	8
Sección I	11
Capítulo 1. Entorno.....	11
1.1 Historia de la Regularización.....	11
1.2.2. La Regularización en la Ley General de Aduanas.....	19
1.2.3. La Regularización en el Código Aduanero Uniforme Centroamericano.....	23
1.2 Importancia de la Recaudación de Tributos.....	31

1.3	Evasión de Impuestos.....	34
1.3.1	Principales Causas de la Evasión Fiscal	35
	Ausencia de conciencia tributaria individual y colectiva.	35
	Errores técnicos y de control	36
	Desequilibrios de naturaleza política.....	36
	Evasiones accidentales.....	36
	De naturaleza económica.....	36
	De naturaleza psicológica.	37
1.3.2	Efectos de la evasión fiscal.....	37
1.3.3	Cuantificación de la evasión de impuestos en aduanas	38
1.4	Delitos	39
Capítulo 2. Accionar Estatal		62
2.1	La Cultura Tributaria.....	62
2.2	Proceso Fiscalizador.....	69
2.3	Regularización.....	72
2.3.1.	Responsabilidad Solidaria dentro de la Regularización	74
2.4	Procedimiento ordinario.....	76
2.5	Diferencia entre proceso y procedimiento	81
Capítulo 3. Importancia y conceptualización de otros casos a nivel internacional donde se apliquen arreglos de pago con la Administración.....		82
3.1	Guatemala.	82
3.1.1	¿Desde cuándo se aplica?	82
3.1.2	¿En qué tipo de documento se encuentra?.....	83

3.1.3	Vigencia.....	83
3.1.4	Objetivo de creación de la figura.....	83
3.1.5	¿Según la legislación, cómo se inicia el procedimiento (voluntario o de oficio) y si el pago es obligatorio o voluntario?	83
3.1.6	Determinación de Oficio de la OTA.....	84
3.1.7	Características de pago	85
3.1.8	Determinación Voluntaria de la OTA.....	85
3.1.9	¿Cuánto tiempo dura el procedimiento?	86
3.1.10	Formas de pago.....	86
3.1.11	Importe mínimo y Declaración de incobrabilidad	87
3.1.12	Intereses	88
3.1.13	Sanción.....	88
3.1.14	Concepto de Mora.....	89
3.2	México.....	89
3.2.1	¿Desde cuándo se aplica?	91
3.2.2	¿En qué tipo de documento se encuentra?	91
3.2.3	Vigencia.....	91
3.2.4	Objetivo de creación de la figura.....	91
3.2.5	¿Según la legislación, cómo se inicia el procedimiento (voluntario o de oficio) y si el pago es obligatorio o voluntario?	91
3.2.6	Tiempo que dura el procedimiento	93
3.2.7	Formas de pago.....	93
3.2.8	Importe mínimo y Declaración de incobrabilidad	94

3.2.9	Intereses	95
3.2.10	Sanción.....	97
3.2.11	Concepto de Mora.....	98
3.3	España	98
3.3.1	¿Desde cuándo se aplica?	99
3.3.2	¿En qué tipo de documento se encuentra?	99
3.3.3	Vigencia.....	99
3.3.4	Objetivo de creación de la figura.....	100
3.3.5	¿Según la legislación, cómo se inicia el procedimiento (voluntario o de oficio) y si el pago es obligatorio o voluntario?	102
3.3.6	Tiempo que dura el procedimiento	102
3.3.7	Formas de pago.....	103
3.3.8	Importe mínimo y Declaración de incobrabilidad	104
3.3.9	Sanción.....	104
3.3.10	Concepto de Mora.....	106
Capítulo 4. Marco teórico.		108
4.1	Plan de Mejoramiento	108
4.2	Administración Tributaria.....	109
4.3	Recaudación Tributaria	112
4.4	Impuestos directos e indirectos	113
4.5	Cultura Tributaria.....	115
4.6	Estructura Tributaria	116
4.7	Eficiencia Tributaria.....	116

4.8	Evasión fiscal	118
4.9	Integración Económica.....	120
4.10	Barreras Arancelarias al Comercio.....	121
4.11	Territorio Aduanero.....	122
4.12	Autoridades Aduaneras	123
4.12.1	Servicio Nacional de Aduanas.....	123
4.12.2	Tribunal Aduanero Nacional	123
4.13	Principios de la Administración Aduanera.....	126
4.13.1	Principio de Buena Fe.....	126
4.13.2	Principio de Autodeterminación de las obligaciones aduaneras.....	127
4.13.3	Principio de equilibrio entre la Facilitación y el Control.....	127
4.13.4	Principio de Transparencia	128
4.13.5	Integración Económica	128
4.14	Auxiliar de la Función Pública Aduanera	133
4.15	Jerarquía de las Leyes.....	133
4.16	Relación Jurídica Aduanera.....	134
4.17	Hecho Generador.....	134
4.18	Control Aduanero	135
4.19	Fiscalización Aduanera	136
4.20	Acto Administrativo	136
4.21	Gestión de Riesgo.....	137
4.22	Obligación tributaria aduanera y formas de extinción	138
4.23	Procedimiento Administrativo/Procedimiento Ordinario.....	140

4.24	Procedimiento sumario	143
4.25	Nulidad del procedimiento Administrativo	144
4.26	Medios de Impugnación	145
4.27	Rectificación.....	146
4.28	Regularización.....	146
4.29	Infracciones Aduaneras	147
4.30	Sanciones.....	147
4.31	Delitos.....	147
4.32	Ajuste del dinero en el tiempo.....	148
4.33	Intereses.....	148
4.34	Cancelación administrativa de una infracción aduanera	148
Sección II.....		150
Capítulo 1: Gestión del Servicio Nacional de Aduanas y La Dirección General de Aduanas ante El Sistema Aduanero Nacional.		150
1.1	Servicio Nacional de Aduanas	150
1.2	Dependencias del Servicio Nacional de Aduanas	151
1.2.1	Nivel Directivo	152
1.2.1.1	Dirección General de Aduanas.....	152
1.2.2	Nivel Central Rector	155
1.2.2.1	Dirección Normativa	155
1.2.2.2	Dirección de Gestión de Riesgo	155
1.2.2.3	Dirección de Gestión Técnica	156
1.2.2.4	Órgano Nacional de Validación y Verificación Aduanera.....	157

1.2.2.5	Dirección de Fiscalización	157
1.3	Plan Estratégico del Servicio Nacional de Aduanas 2012-2017.....	158
1.4	Plan Estratégico del Servicio Nacional de Aduanas 2015-2018.....	161
1.5	Regularización dentro de los Planes Estratégicos del Servicio Nacional de Aduanas.	164
Capítulo 2: Concepto y evolución de la Figura de la Regularización Tributaria Aduanera en Costa Rica.....		165
2.1	Decreto Ejecutivo 33915-H	167
2.2	Directriz DIR DN 004-2008.....	167
2.3	Decreto Ejecutivo 35334-H	170
2.4	Procedimiento de Regularización	177
Capítulo 3: Procedimiento actual de Regularización de las Obligaciones Tributarias Aduaneras en Actuaciones de Fiscalización.....		182
Sección III.....		189
Capítulo 1: Comparación de la Regularización Tributaria Aduanera con procesos similares de otros países.....		189
1.1	Aspectos formales	189
1.2	Aspectos Procedimentales.....	191
1.3	Aspectos de Pago	193
1.4	Aspectos Sancionatorios	194
1.5	Aspectos Accesorios	195
1.6	Otras Opciones	197
Capítulo 2: Percepción y experiencia de los Importadores y Auxiliares a los que se les haya aplicado procesos de Regularización Tributaria Aduanera		202

Capítulo 3: Percepción y Experiencia de la Administración que aplica la Regularización Tributaria Aduanara y de agentes expertos en el proceso.	212
Sección IV.....	223
Capítulo 1. Propuesta de Mejoramiento de la Regularización Tributaria Aduanera en Costa Rica	223
1.1 Fomento al cumplimiento voluntario del administrado	223
1.1.1 Condiciones	226
1.1.2 Aplicación.....	226
2.3.2. Beneficios	227
2.3.3. Reforma del artículo 90 y Adición del artículo 90 Bis a la LGA	227
2.3.4. Reforma el artículo 536 ter del RLGA	228
1.2 Mejora a la aplicación del procedimiento de regularización	229
1.2.1 Beneficios	233
1.2.2 Reforma al artículo 233 de la LGA	233
1.3 Cambios al Procedimiento Actual de Regularización.....	236
1.3.1 Sobre los plazos	236
1.3.1.1 Beneficios	237
1.3.2 Facilidades de pago.....	238
1.3.2.1 Beneficios	239
1.3.3 Medios de Pago.....	239
1.3.3.1 Beneficios	240
1.3.4 Reforma del Artículo 24 bis de la Ley General de Aduanas	240
1.3.5 Adición del artículo 24 ter de la Ley General de Aduanas	241

1.3.6	Reforma al procedimiento de Regularización Tributaria Aduanera	242
	Sección V	252
	Conclusiones y Recomendaciones	252
1.2	Recomendaciones	268
	Anexos	275
	Bibliografía	340

Índice de Tablas

Tabla 1 Porcentaje y Cantidad de DUAS totales tramitados por aduana según tipo de aforo desde Enero 2010 a Junio 2011	2
Tabla 2 Porcentaje de Ingresos totales del Gobierno Central por tipo de impuesto por concepto de Comercio Internacional (2007-2014)	12
Tabla 3 Ingresos totales entre 2012-2014 (participación)	33
Tabla 4 Recaudación de Impuestos por Aduana sobre el valor CIF para el año 2014	34
Tabla 5 Diferencias entre Procedimientos Ordinarios y Sumarios	81
Tabla 6 Factores sobre Figura de Amnistía	191
Tabla 7 DUAS por Aduana y Año 2009-2015	223
Tabla 8 Regularizaciones por Año 2010 - 2015	229

Índice de Ilustraciones

Ilustración 1 Inicio del Procedimiento Ordinario	78
Ilustración 2 Etapas del Procedimiento Ordinario	80

Índice de Gráficos

Gráfico 1 Costa Rica: Ingresos Tributarios y Producto Interno Bruto entre 2010-2014.....	32
Gráfico 2 Etapas del procedimiento de Regularización en cantidad de días	186
Gráfico 3 Porcentaje de Recaudación de Regularización y Procedimiento Ordinario 2010-2015	230

Resumen Ejecutivo

Una de las prioridades de la Administración Aduanera es evitar la defraudación tributaria, para así tener una eficiente recaudación de impuestos. Para esto se establecen controles en donde se examinen algunas mercancías que hayan sido producto de importación. Estos controles se dan en distintos momentos, ya sea de forma inmediata al arribo de las mercancías o posterior a la autorización del levante de éstas.

Debido a la gran cantidad de declaraciones presentadas y a la disponibilidad de recurso humano por parte de la administración, la capacidad de fiscalización por parte de la Aduana es limitada. Es por ello que se hace necesario el funcionamiento de una cultura tributaria eficiente en donde el administrado cuente con incentivos y responsabilidades suficientes que lo lleven a constituirse en un participante activo del proceso fiscalizador de sus declaraciones aduaneras. En esa misma línea a lo largo del tiempo se han hecho esfuerzos por dotar a la Administración de herramientas para combatir la evasión fiscal. Sin embargo, los fallos en las declaraciones es algo que se va a seguir presentando, y es responsabilidad tanto de la administración como del administrado el poner en regla su situación tributaria.

De lo anterior, nacen las figuras subsanadoras del adeudo tributario en nuestras aduanas, como lo es el caso de la regularización, en donde, a pesar de que contamos actualmente con una Ley que le da motivación, no existe hasta el momento un diagnóstico del procedimiento en donde se pueda evaluar el alcance, la eficiencia y el objetivo del mismo. Esto debido a que la Regularización Tributaria Aduanera en Costa Rica es una figura reciente y que se considera todavía tiene muchas oportunidades de mejora, es por ello que en este trabajo se toma en cuenta la historia y evolución de la figura, su incorporación en el ordenamiento jurídico nacional, la aplicación de figuras similares en otros países y entrevistas a expertos, funcionarios y administrados.

Elegimos tres países para estudio de sus figuras subsanadoras de los adeudos tributarios, debido a sus características, similitudes y diferencias con la figura de nuestro país. Dentro de los aspectos más relevantes se encuentran los plazos de aplicación, las facilidades y medios de pago, desde cuándo se aplica, las opciones de cumplimiento voluntario y los beneficios y sanciones aplicables por acogerse a las diferentes figuras.

Adicionalmente, otro de los objetivos del presente trabajo consistió en una serie de entrevistas realizadas a diferentes involucrados dentro del Sistema Aduanero Nacional: Importadores, Exportadores, Agencias de Aduanas, Asesores Externos, Exdirectores de la Dirección General de Aduanas y funcionarios de los Departamentos de Fiscalización y Normativa. Todos coinciden en que la figura presenta diferentes fortalezas, debilidades y oportunidades de mejora.

Dentro de las oportunidades de mejora que se han determinado para la figura se encuentran sus plazos, sus facilidades y medios de pago y el hecho de crear multas diferenciadas y castigar casos de reincidencia. Por último, se considera que debe ser promovida por parte de la administración, la figura de la rectificación tributaria aduanera, la cual se considera una herramienta que busca incentivar los principios de transparencia y buena fe por parte de los sujetos pasivos, y con esto se busca fomentar las auditorías internas por parte de los administrados y que sean ellos mismos participantes en el proceso de fiscalización posterior.

Además se ha determinado la necesidad de fomentar una eficiente cultura tributaria, de recaudar mejor, y de propiciar una mayor participación del sujeto pasivo en el proceso recaudatorio, se busca empoderar al administrado de los procesos fiscalizadores y que este sea el primer filtro de las declaraciones presentadas.

Es ante esto, que se genera la propuesta de mejoramiento en base a tres ejes:

1. Fomento al cumplimiento voluntario del Administrado.

A razón de la capacidad limitada de revisión por parte de la Administración de los diferentes procesos de fiscalización, ya sea de regularizaciones o del inicio de procedimientos ordinarios es que se considera necesario fomentar la participación activa del sujeto pasivo en el control a posteriori de las declaraciones de aduanas. Es por esto que se propone reforzar y reformar la figura de la Rectificación, como la herramienta idónea para que el administrado pueda subsanar sus adeudos tributarios de forma voluntaria. Por ende, se establece un escalonamiento en la rebaja de las multas según el momento de presentación de la solicitud de rectificación con respecto a la fecha de aceptación de la declaración, a saber:

1. De 0 a 3 meses se procederá al rebajo de un 95% de la multa correspondiente al monto total adeudado.
2. De 3 a 6 meses se procederá al rebajo de un 90% de la multa correspondiente al monto total adeudado.
3. De 6 a 12 meses se procederá al rebajo de un 85% de la multa correspondiente al monto total adeudado.

A partir del día siguiente del doceavo mes se aplicará el artículo correspondiente al procedimiento actual de rectificación establecido en la Ley General de Aduanas.

2. Mejora a la aplicación del procedimiento de Regularización.

De acuerdo a la aplicación actual de la figura de regularización se desprenden 3 grandes problemas, el primero es sobre la insostenibilidad de su aplicación a nivel general, el segundo sobre la finalidad de la figura como tal y tercero del impacto de la figura sobre la cultura tributaria del administrado.

Por otro lado, la regularización como un medio de fiscalización y promotor de cultura tributaria debería crear conciencia en el administrado. No debe verse la figura como un

premio a la declaración incorrecta de la autoliquidación sino que la misma debe crear alerta en el administrado de que sus actuaciones están siendo fiscalizadas y por ende debe fortalecer sus controles con el fin de declarar correctamente sus actuaciones evitándose posibles pagos adicionales por multas.

Con base en estos hallazgos se propone una aplicación escalonado del pago de multa por concepto de regularización de acuerdo a la reincidencia por un periodo de tiempo, explicado a continuación:

1. En una primera ocasión en que se llame a regularizar al sujeto, la multa será de un 30% de los tributos dejados de pagar en primera instancia.
2. En una segunda ocasión en que se llame a regularizar al sujeto, la multa será de un 50% de los tributos dejados de pagar en primera instancia.
3. En una tercera ocasión en que se llame a regularizar al sujeto, la multa será de un 75% de los tributos dejados de pagar en primera instancia.

Si por medio de la actuación de fiscalización de la Administración, se identifica que un sujeto pasivo puede ir por cuarta vez a una propuesta de regularización, se debería enviar al departamento de fiscalización de empresas para que se abra una auditoría completa por el periodo correspondiente y se debería negar los beneficios de la aceptación de la figura de regularización y hacer el traslado directo a la Dirección Normativa para la apertura de un Procedimiento Ordinario. Esto aplica desde la cuarta vez de la identificación de una irregularidad y para los posteriores eventos.

3. Cambios al Procedimiento Actual de Regularización.

Con base en los análisis de buenas prácticas de figuras similares en otros países y de la percepción de expertos en el tema, importadores y de auxiliares de la función pública se detallan diferentes puntos de mejora. Entre ellos están:

1. Los plazos a los que está sometida la figura

La propuesta es que estos tiempos se reestructuren con respecto al proceso actual. Lo que se busca es lograr mayor eficiencia por parte de la administración al momento de la notificación, darle al administrado mayor oportunidad de defensa y análisis, brindar un mayor plazo de pago y dar la posibilidad de reducir el tiempo de aceptación a incluso 1 día hábil después de la notificación.

2. Facilidades de pago

Actualmente, se encuentra en proceso de consultas un proyecto de Ley, el cual establece la posibilidad de pagos fraccionados por parte de los administrados una vez que hayan aceptado la propuesta de regularización y que la Administración a su vez haya aceptado esta facilidad de pago.

Se entiende por fraccionamiento, el pago a un plazo determinado con cuotas mensuales, las cuales se manejarán como un crédito sobre el saldo pendiente. Esta facilidad de pago no se pretende otorgar a todos los administrados sino por el contrario deben existir condiciones a cumplir de previo para su otorgamiento. Las mismas son sobre el buen historial, el perfil de riesgo del sujeto, falta de liquidez demostrada y que se trate de una cuantiosa suma a regularizar.

3. Medios de pago

Los procesos de recuperación de créditos a favor del administrado son engorrosos, lentos y en alguna medida ineficientes en razón de que el Estado puede tardar hasta 2 o 3 años para devolver dinero que haya ingresado por error, y en la mayoría de las ocasiones devuelve solamente los impuestos pagados de más, mas no así los intereses generados en ese tiempo. Además el administrado no siempre cuenta con la liquidez necesaria para hacerle frente a un proceso de pago por concepto de adeudos tributarios se propone que sea aceptado como medio de pago la figura de compensación. Esta consiste en que el administrado pueda hacer el pago correspondiente del adeudo tributario con los créditos a favor que tenga con el Estado y que no hayan sido devueltos. Esto supondría que la Administración ya reconoció

su error y determinó que efectivamente existe algún saldo a favor del administrado, sin embargo, a pesar de esto el dinero no ha sido devuelto al sujeto pasivo.

Por tanto, consideramos que debe ser acogida esta propuesta para ser implementada en su totalidad, y se recomienda que se hagan las reformas correspondientes a todos los niveles legales, para la aplicación en la Dirección General de Aduanas, adicionalmente se determina que este procedimiento debe ser llamado formalmente como Regularización Tributaria Aduanera.

Por último instamos a la Administración para que promueva la generación de planes a largo plazo (10 ó 15 años) que ayuden a fortalecer la cultura tributaria, basados en la transparencia, en la buena fe, y en la ayuda mutua entre la administración y el administrado. Se recomienda además planes sostenibles en el tiempo y que promuevan el seguimiento y la evaluación integral periódica, con el fin de tener constantemente planes de mejora que respondan a la realidad nacional e internacional del momento, mejorando así la competitividad de la Aduana.

Introducción

El Comercio Internacional constituye una excelente herramienta para el desarrollo de un país, más que eso, hoy en día es una necesidad. Ante esto se hace inminente el crecimiento de la cantidad de intercambios de bienes y servicios entre naciones.

Si bien es cierto la tendencia a nivel mundial va orientada hacia la liberalización de las trabas arancelarias y no arancelarias existentes, también es cierto que cada país toma medidas para proteger sus intereses, llámese ramas de producción sensibles, recaudación tributaria, entre otras, para evitar fraudes, corrupción, contrabando, y demás prácticas desleales de comercio.

Según lo anterior, una de las prioridades del Estado es justamente evitar la defraudación tributaria, para así tener una eficiente recaudación de impuestos. Para esto se establecen controles selectivos y aleatorios en donde se examinan algunas mercancías que hayan sido producto de importación. Estos controles se dan en distintos momentos, ya sea de forma inmediata al arribo de las mercancías o posterior a la autorización del levante de éstas (durante un plazo máximo de prescripción de 4 años).

En la mayoría de los casos las importaciones no están sujetas a controles físicos ni documentales por parte de la aduana “al 2010 para el régimen de importación definitiva representaron (promedio de las 7 aduanas de todo el país) un 84.7% los aforos verdes, solo un 1% los amarillos y los aforos físicos un 14.2%. Por su parte durante el primer semestre del 2011 estos datos se mantuvieron similares con un 86.3% verdes, 0.8% amarillos y 12.7% rojos”, sin embargo, esto no quiere decir que no exista ningún error que pudiese afectar el monto tributario a pagar durante el acto de nacionalización de las mercancías. Ante estos posibles errores nacen distintas maneras para enmendar esta situación, una de éstas se da de forma voluntaria por parte del sujeto pasivo mediante el proceso de rectificación. La otra posibilidad es en caso de que el sujeto pasivo no determine error alguno en su actuación o no declare su error ante la autoridad aduanera, la Administración

en su función fiscalizadora da nacimiento a la regularización. (Dirección de Fiscalización Operativa y Evaluativa, 2011).

Tabla 1 Porcentaje y Cantidad de DUAS totales tramitados por aduana según tipo de aforo desde Enero 2010 a Junio 2011

ADUANA	VERDE		AMARILLO		ROJO		TOTAL	
	2010	2011	2010	2011	2010	2011	2010	2011
Santamaría	86,6%	89,1%	0,6%	0,5%	12,6%	10,4%	258,297	140,725
Central	78,3%	78,6%	0,9%	0,9%	20,8%	20,5%	53,133	29,580
Limón	83,4%	84,1%	1,0%	1,0%	15,2%	14,2%	39,928	19,477
Caldera	79,4%	78,8%	3,0%	2,6%	17,0%	17,1%	18,784	9,767
Peñas Blancas	84,6%	85,2%	2,4%	1,7%	12,9%	13,0%	39,637	20,893
Paso Canoas	78,4%	76,0%	0,7%	0,5%	20,8%	23,4%	5,036	2,628
La Anexión	73,3%	81,9%	0,8%	1,4%	25,9%	15,7%	599	348
Total							415,414	223,418

Fuente: Elaboración propia con datos de la Dirección de Registro y Estadística de la DGA

La Regularización Tributaria Aduanera es incorporada en la Legislación Aduanera de nuestro país hasta el año 2007 mediante el artículo 76 del Reglamento a la Ley General de Aduanas, según Decreto 33915-H del 30 de enero del 2007. Sin embargo, mediante aplicación supletoria existe desde el año 1971 con lo establecido en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios (Ley No. 4755), donde se establece un procedimiento de cobro a posteriori del hecho generador para diferentes instituciones descentralizadas del Estado, mencionado en el Artículo 38 como “Prórrogas y Facilidades de Pago”, con algunas similitudes al procedimiento actual.

A pesar de los constantes ajustes que se han realizado en el procedimiento y legalidad de la figura, siguen existiendo deficiencias que generan incertidumbre para el administrado, y no se cumple totalmente con los objetivos para los cuales se creó la figura.

Aunado a estos problemas, se ha evidenciado un cambio en la tendencia del uso de la figura que depende de las interpretaciones de la finalidad de la regularización y de los objetivos perseguidos por el gobierno sobre la recaudación tributaria.

Por consiguiente, la presente propuesta va enfocada en realizar un análisis de la legislación actual, y su aplicación, considerando la percepción de expertos en el tema, y como ésta constante evolución ha contribuido a mejorar la cultura tributaria

Problema a Resolver

¿Requiere el Sistema Aduanero Nacional de una figura como la Regularización Tributaria Aduanera, para ser más eficiente en el cobro de tributos producto de las acciones fiscalizadoras por la DGA?

Justificación

Como se menciona en la “*Ley de Fortalecimiento de la Gestión tributaria*”, existen desde hace algunos años en Costa Rica las figuras del delito tributario y delito aduanero, creados, respectivamente por la Ley 7900, vigente a partir del 1 de octubre de 1999 y la Ley 7557, vigente desde el 01 de julio de 1996, con el fin de combatir y castigar el fraude tributario, de acuerdo con las exigencias de la sociedad.

En esa misma línea a lo largo del tiempo se han hecho esfuerzos por dotar a la Administración de herramientas para combatir la evasión fiscal, tal es el caso de los artículos 211 y 214 de la Ley General de Aduanas, que tipifican los delitos de fraude aduanero; sin embargo, son grandes los portillos abiertos para que se den las malas prácticas.

De ahí parte la inquietud de los beneficios tributarios en nuestras aduanas, como lo es el caso de la regularización, en donde, a pesar de que contamos actualmente con una Ley que le da motivación, no existe hasta el momento un diagnóstico del procedimiento en donde se pueda evaluar el alcance, la eficiencia y el objetivo del mismo.

Tomando como base el decreto aplicado hasta el año 2013 y la *Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria (Ley 9069)* existen diferencias entre ambas normas que deben ser analizadas para entender los cambios entre ellas a nivel de procedimiento, de aplicación práctica y de eficiencia que nos permita identificar si las modificaciones establecidas en esta nueva Ley cumplen con los objetivos inicialmente propuestos para la figura de Regularización Tributaria Aduanera.

Dada la necesidad de tipificar los delitos aduaneros dentro de la Ley General de Aduanas, surge la necesidad de crear figuras para llevar un control, minimizar los riesgos de defraudación y recaudar los impuestos de forma eficaz. De esta forma, se cumple con uno de los puntos en los cuales se basa la creación de la regularización, el cual es el interés del Estado de recaudar lo dejado de pagar de forma rápida y no enfatizar en el aumento de las sanciones y deudores reconocidos; logrando dotar de legalidad en el procedimiento a la figura mediante una correcta aplicación, y a su vez cumpliendo con la disminución de los vacíos legales que dan pie a las malas declaraciones y la mala fe.

Por eso se considera que las sanciones deben seguir siendo manejadas de manera más proporcional, donde no sea menos beneficioso el pago de deudas de manera voluntaria que las deudas encontradas a partir de acciones fiscalizadoras.

La regularización está plasmada como un acto de buena fe, en el sentido que la figura trata de hacer correcciones culposas y no dolosas a las declaraciones aduaneras. Sin embargo, la mayor cantidad de casos que se llevan a cabo inician por medio de una denuncia o por diferencias con el Laboratorio Aduanero. Partiendo de lo anterior, es que el diagnóstico debe dejar claro los lineamientos de a quién, cuándo y por qué se aplica o no la figura siendo una tarea importante para el diagnóstico el disminuir los espacios que permitan esa actuación dolosa en el ejercicio de las tareas aduaneras y cumplir con el objetivo de la figura que es la recaudación de los impuestos eficientemente.

Luego de las modificaciones realizadas en la Ley 9069 y dejando claro las responsabilidades de todos los actores vinculados a la figura en el cumplimiento de las finalidades tributarias se debe generar un diagnóstico que permita identificar los espacios

de mejora y la concordancia de las modificaciones realizadas a la figura junto con los objetivos institucionales de la Dirección General de Aduanas.

De acuerdo a los períodos en estudio y como sustento al presente planteamiento es necesario un análisis conceptual de la figura, desde los diferentes campos que se ven involucrados en ellas, tales como, la parte administrativa, jurídica, tributaria, aduanera, entre otros. Lo cual junto con una inversión importante en asesoría a las personas encargadas de la revisión y aplicación de los procedimientos de regularización para que sean más efectivos, y sean menos los casos que llegan a un procedimiento ordinario que en general llevan al fracaso por falta de motivación, forma o contenido. Además, se pretende reducir la discrecionalidad de la Regularización Tributaria Aduanera, generando un standard de aplicación, con mayor transparencia y que logre la aceptación de los administrados para lograr el objetivo por el cual se creó.

Por otra parte, se pretende hacer una comparación de la figura de Regularización aplicada en Costa Rica, con figuras de aplicación y finalidad similar en otros países, como México, Guatemala y España. Lo cual nos permite analizar las buenas prácticas, la respuesta de los administrados, el énfasis de la administración a este tipo de medidas; y con ello identificar el estado actual de la figura nacional en comparación con las aplicadas en los otros países, y así determinar oportunidades de mejora, de acuerdo a las fortalezas y debilidades de nuestra figura.

Finalmente, la propuesta va enfocada en incentivar al administrado a realizar controles internos, y ser parte de la acción fiscalizadora del Estado, generando un cambio en la cultura tributaria. Lo que permite una comprensión y un uso más eficiente de figuras de normalización ante errores en declaraciones de aduanas, como la rectificación y regularización; logrando un mejor enfoque de los recursos al análisis de riesgo y eficiencia en el control aduanero.

Objetivo General

Diagnosticar el proceso de regularización tributaria aduanera que conduzca a la elaboración de una propuesta de mejoramiento para la DGA.

Objetivos Específicos

1. Conocer el entorno de los procesos de regularización de la obligación tributaria aduanera y su aplicación a nivel regional y nacional.
2. Describir la historia de la Dirección General de Aduanas, sus procesos de control aduanero, facilitación del comercio y fiscalización aduanera, haciendo énfasis en el proceso de Regularización Tributaria Aduanera, desde su primera aparición en el ordenamiento jurídico y hasta el momento.
3. Realizar una comparación entre las distintas prácticas existentes sobre Regularización Tributaria Aduanera entre el ámbito internacional y el nacional, que permita el análisis de las diversas opciones viables de mejoramiento con las percepciones dadas por los principales actores involucrados en el proceso realizado por la DGA.
4. Desarrollar una propuesta de mejoramiento al proceso de regularización tributaria aduanera y su aplicación para la DGA.

Metodología

1.1 Tipo de Investigación:

Es una investigación del tipo cualitativa descriptiva en donde según (Hernández, Fernández , & Baptista, 2007) “Los estudios descriptivos buscan especificar las propiedades, las características y los perfiles importantes de personas, grupos, comunidades o cualquier otro fenómeno que se someta a un análisis. Miden, evalúan o recolectan datos sobre diversos aspectos, dimensiones o componentes del fenómeno a investigar”.

Esta investigación se realiza de esta forma ya que el objetivo es la recopilación de diferentes datos para generar un análisis a profundidad sobre la figura de regularización, desde el momento que aparece en el sistema legal de Costa Rica como un beneficio tributario dentro de la actividad económica aduanera y hasta el presente en donde se hace una propuesta integral de mejoramiento para el aprovechamiento de los recursos y un cambio en la cultura tributaria.

Además, la investigación es cualitativa ya que según (Hernández, Fernández , & Baptista, 2007) explica: “...los procesos y diseños de investigación cualitativa, emergen de la reflexión del investigador tras sus primeras aproximaciones a la realidad objeto del estudio”.

En esta investigación no sólo se busca la descripción del procedimiento, legalidad, eficiencia, entre otros aspectos claves de la figura de regularización, sino que busca una ejecución eficiente por parte de la administración y que ayude a mejorar la cultura tributaria.

1.2 El Método Investigación – acción.

Elliott (1993), citado por Latorre (2003, p.23), define la investigación-acción como “un estudio de una situación social con el fin de mejorar la calidad de la acción dentro de la misma”.

Por su parte Kemmis (1984) citado por Latorre (2003, p.23), cree que la investigación-acción no sólo se constituye como ciencia práctica y moral, sino también como ciencia crítica y la define como “una forma de indagación autorreflexiva realizado por quienes participan en las situaciones sociales para mejorar la racionalidad y la justicia de sus propias prácticas sociales o educativas, su comprensión sobre las mismas y las situaciones e instituciones en que estas prácticas se realizan”.

Asimismo Lomax (1990) citado por Latorre (2003, p.23), define la investigación-acción como “una intervención en la práctica profesional con la intención de ocasionar una mejora”. La intervención se basa en la investigación debido a que implica una indagación disciplinada.

Para Bartolomé (1986) citado por Latorre (2003, p.24), la investigación-acción “es un proceso reflexivo que vincula dinámicamente la investigación, la acción y la formación, realizada por profesionales de las ciencias sociales, acerca de su propia práctica. Se lleva a cabo en equipo, con o sin ayuda de un facilitador externo al grupo”.

1.2.1. Características de la investigación-acción

Kemmis y McTaggart (1988) citados por Latorre (2003, p.24), han descrito con amplitud las características de la investigación-acción.

1. Crea comunidades autocríticas de personas que participan y colaboran en todas las fases del proceso de investigación.
2. Es un proceso sistemático de aprendizaje, orientado a la praxis (acción críticamente informada y comprometida).
3. Induce a teorizar sobre la práctica.
4. Somete a prueba las prácticas, las ideas y las suposiciones.

En la misma línea Zuber-Skerritt (1992) citado por Latorre (2003, p.25), señala que la investigación-acción se caracteriza por ser:

1. Práctica. Los resultados y percepciones ganados desde la investigación no sólo tienen importancia teórica para el avance del conocimiento en el campo social, sino que ante todo conducen a mejoras prácticas durante y después del proceso de investigación.
2. Participativa y colaborativa. Al investigador no se le considera un experto externo que realiza una investigación con personas, sino un co-investigador que investiga con y para la gente interesada por los problemas prácticos y la mejora de la realidad.
3. Emancipatoria. El enfoque no es jerárquico, sino simétrico, en el sentido de que los participantes implicados establecen una relación de iguales en la aportación a la investigación.
4. Interpretativa. La investigación social no asume los resultados desde la visión de los enunciados del investigador positivista basados en las respuestas correctas o equivocadas para la cuestión de investigación, sino en soluciones basadas sobre los puntos de vista e interpretaciones de las personas involucradas en la investigación. La validez de la investigación se logra a través de estrategias cualitativas.
5. Es un proceso político porque implica cambios que afectan a las personas.
6. Procede progresivamente a cambios más amplios.
7. Empieza con pequeños ciclos de planificación, acción, observación y reflexión, avanzando hacia problemas de más envergadura; la inician pequeños grupos de colaboradores, expandiéndose gradualmente a un número mayor de personas.

Tipología de Investigación	Investigación bibliográfica e investigación on-line, además, investigaciones de campo.
Metodología utilizada	La investigación se centra en: El análisis concreto en la base legal de la aplicación actual de la regularización y la ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria. Además de entrevistas con los principales actores e interesados en la buena aplicación de los fines para los cuales fue creada la figura; adaptando las preguntas al diseño de la presente investigación.

<p>Instrumento de Investigación</p>	<p>Con el afán de obtener la información lo mayor depurada posible, se elaborarán cuestionarios abiertos con preguntas de análisis dirigidas de forma estratégica para cada uno de los actores a investigar, logrando abarcar los distintos puntos de vista.</p> <p>A su vez la investigación documental legal escrita de todas las fuentes que le dan la motivación a la figura, principalmente el decreto en estudio y la ley.</p>
<p>Descripción de Documentos</p>	<p>Libros, artículos, revistas, ensayos, entre otros documentos relacionados con la figura de regularización y temas pertinentes.</p> <p>Leyes, reglamentos y decretos relacionados con el actual cuerpo legal de la figura de regularización y beneficios tributarios.</p> <p>Legislación de otros países en temas aduaneros y tributarios sobre experiencias con figuras similares a la regularización.</p>
<p>Sujeto de Estudio</p>	<p>Proceso de Regularización de la Dirección General de Aduanas.</p>
<p>Instituciones para trabajo de campo</p>	<p>Dirección General de Aduanas de Costa Rica.</p> <p>Sector privado (Empresas involucradas con importación y que hayan participado de un proceso de Regularización).</p>

Sección I

Capítulo 1. Entorno

1.1 Historia de la Regularización.

Con el inicio del GATT, en el año 1947, a nivel plurilateral, se marca una tendencia hacia el intercambio de bienes entre países, que a su vez genera mayor control sobre el cumplimiento de los acuerdos entre las partes. Esta tendencia fue en incremento a través de las décadas por medio de las Rondas de Negociación, las cuales fueron creciendo tanto en temas negociados como países incorporados en el Acuerdo. Fue para el año 1995 con la creación de la Organización Mundial del Comercio (OMC) es que nace la idea de un comercio multilateral, el cual se basa en principios de Comercio sin discriminaciones, liberalización del comercio, previsibilidad del comercio, competencia desleal, promoción del desarrollo y la reforma económica.

Lo anterior trae beneficios importantes a los diferentes países con una economía en desarrollo, en donde encuentran un foro de negociación, con reglas claras y justas, igualdad de condiciones con los países desarrollados y mayor confianza en el cumplimiento de las normas.

A partir de esta liberalización se dan incrementos en los intercambios de bienes y servicios entre los países, con los cuales se identifican las diferentes ventajas comparativas y absolutas, que poco a poco permitieron accesibilidad a gran cantidad de productos en diferentes mercados. Al incrementarse los intercambios de bienes se crea la necesidad de aumentar los controles sobre el ingreso y salida de los mismos, normar las actividades comerciales, reglamentar procedimientos aduaneros y regular ciertas prácticas que pueden poner en desventaja a una de las partes. A partir de lo anterior es que las aduanas toman gran importancia en el control de la entrada de bienes a un país, los cuales tienen dentro de sus funciones, no solo el control de la entrada de mercancías, sino la recolección de tributos y cumplimiento de todas las normas nacionales.

Es por ello que se hace necesario, que cada una de ellas, cuente con una base legal que permita eliminar las actividades fraudulentas o corruptas que puedan poner en peligro la estabilidad y adecuado funcionamiento del sistema aduanero de cada país.

Esta necesidad de reglamentar y regular las actividades comerciales derivadas de la apertura de los mercados, va más allá del hecho por sí solo de generar un marco legal que cubra la materia, sino que también incluye la implicación y objetivo que tienen los diferentes impuestos que abarcan una importación, entre ellos destacan el DAI, el impuesto de ventas, el impuesto selectivo de consumo y el impuesto del 1% para productos importados que se encuentra en la Ley No.6946.

Según el último informe del Ministerio de Hacienda el total de ingresos de estos rubros son los siguientes:

Tabla 2 Porcentaje de Ingresos totales del Gobierno Central por tipo de impuesto por concepto de Comercio Internacional (2007-2014)

	DAI	Ley 6946	Selectivo de Consumo	Impuesto de Ventas	Porcentaje del total de impuestos Recaudados
2008	5,2%	1,3%	5,9%	20,5%	32,9%
2009	4,3%	0,9%	4,1%	16,8%	26,1%
2010	4,2%	0,9%	4,9%	17,4%	27,4%
2011	4,4%	0,9%	5,4%	18,2%	28,9%
2012	4,3%	0,8%	5,4%	17,9%	28,4%
2013	4%	0,7%	4,7%	16,6%	26%
2014	4%	0,8%	4,9%	17,5%	27,2%

Fuente: Elaboración propia con datos del Informe del Ministerio de Hacienda sobre Ingreso Total del Gobierno Central 2007-20014.

En el cuadro anterior se indican los impuestos de mayor cuantía en la importación, sin embargo, existen otros que pueden afectar la recaudación como lo son: impuesto a las bebidas alcohólicas, jabones, tabaco, impuesto de entrada a golfito, Instituto de Desarrollo Rural (INDER) e Instituto de Fomento de Ayuda Municipal (IFAM).

Los aranceles a la importación constituyen en este punto uno de los principales métodos de captura de recursos para las arcas estatales. De esta forma el Estado debe asegurar una eficiente recaudación que permita cumplir con sus funciones y obligaciones.

Uno de los principios de la liberalización comercial es la reducción de aranceles a la importación para el aumento del flujo de intercambio de bienes y servicios entre los países, siendo este uno de los fines propuestos a nivel multilateral desde la creación del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT) del año 1947 y actualmente a nivel plurilateral por medio de Acuerdos de Tratos Preferenciales. De esta forma el Estado debe asegurar la mejor recaudación posible mediante procesos transparentes y eficientes que permita un balance entre el control y la facilitación del comercio.

Es aquí donde la normativa existente constituye un eje fundamental para el cumplimiento de ambos objetivos. La legislación de una nación debe responder a la realidad que enfrenta dicho país, la cual debe estar en constante análisis y evaluación para determinar si cumple con los objetivos propuestos y para los cuáles fue forjado. De acuerdo a la evolución y los cambios de los objetivos como país, debe existir también un cambio en la legislación de dicha nación. Estos cambios deben ser congruentes en tiempo y espacio, con mecanismos cada vez más eficientes y fáciles de administrar.

Un ejemplo son los diferentes cambios que a través del tiempo la economía nacional se ha tenido que adaptar a distintos modelos de desarrollo, como es el caso de los Programas de Ajuste Estructural (PAEs) nacidos en la década de los ochentas del siglo anterior como medida para la obtención de financiamiento para hacer frente a la deuda externa que prevalecía en la época.

A continuación, una breve descripción de los cambios generados en la economía a causa de este modelo:

Los PAEs surgen en la década de 1980 como medida de respuesta a la crisis económica de los países en vías de desarrollo. Se incorporan a raíz de las insostenibles deudas externas de estas naciones, en donde el Fondo Monetario Internacional (FMI) y el Banco Mundial (BM) establecen la apertura de los mercados en estos países como condición para ayudarles a afrontar sus problemas de pagos internacionales mediante el otorgamiento de préstamos financieros.

Según (Zabalo, 2000) en el Diccionario de Acción Humanitaria y Cooperación al Desarrollo dice sobre los PAEs lo siguiente:

“... las políticas estructurales buscan adaptar las condiciones de la oferta de la economía, de manera que posibiliten un crecimiento económico a medio o largo plazo. Dentro de la ortodoxia neoliberal, la mejor forma de estimular el crecimiento de la producción interna es favorecer el libre juego del mercado, permitiendo que la iniciativa privada asigne los recursos donde encuentre mejores perspectivas de beneficio. Se tratará, por tanto, de liberalizar la economía, abrirla al exterior y disminuir la presencia del sector público.”

Estos programas se encaminan a conseguir una balanza positiva, es decir, importar el mínimo y exportar el máximo, a la vez que recortan al máximo todos los gastos sociales. La teoría dicta que, en este tipo de programas, el ajuste económico recae del lado del gasto, lo que lleva inevitablemente a un recorte en la inversión estatal en el rubro de la prestación de servicios públicos. Consecuentemente producto de esta reducción de gastos públicos se genera la necesidad de la privatización de las instituciones estatales con mayor rentabilidad, lo que genera implícitamente una apertura del mercado.

Estudiando uno a uno la participación de estos programas en nuestro país, inicialmente lo que se busca con el PAE I era una reestructuración de los mecanismos de producción, la búsqueda de la diversificación de la producción industrial, el intento de promoción de exportaciones de productos no tradicionales a mercados distintos fuera de la región centroamericana y la democratización económica.

Por su parte el PAE II es aprobado como continuación del PAE I al perseguir los mismos objetivos, con una reestructuración del aparato productivo, diversificación directa sobre producción industrial, la exportación de nuevos productos a nuevos mercados y la democratización económica.

A pesar de eso tiene algunos cambios, donde destaca la desaparición del paquete de medidas dedicadas a la política redistributiva; lo que genera una serie de vacíos, los cuales vienen a ser corregidos en cierta medida por la ayuda de la Agencia para el Desarrollo Internacional de los Estados Unidos (AID), que bajo la Administración Arias (1986-1990) desarrolla un importante programa de viviendas sociales y empleo.

El PAE III precede por una falta de acuerdo entre la Administración Calderón (1990-1994) y la oposición, por lo que su aprobación se retrasa hasta 1995; programa que da un poco más de formación a la estructura económica del país ya que está orientado hacia la modernización, racionalización y reforma integral del Estado.

A pesar de que en su aprobación sólo hace referencia al programa acordado con el Banco Mundial (1994-1995), según lo mencionado anteriormente; se estudian en forma conjunta los tres acuerdos firmados con el BID, los cuales están enmarcados en la misma línea, al punto que es habitual referirse a todos ellos como PAE III.

“Así pues, las medidas de política económica que la Administración Figueres se comprometió a adoptar dentro del marco del PAE III pueden clasificarse en diversas áreas, todas ellas vinculadas a la transformación del Estado, característica ésta que marcó una clara diferencia con los PAEs anteriores, orientados esencialmente a la apertura comercial. Estas áreas fueron las siguientes: la política de privatizaciones y de fomento de la iniciativa privada, la política de empleo público y de pensiones, la política fiscal, la política de liberalización financiera, la política de comercio exterior y la política social.”
(Hidalgo, 2000).

Un aspecto muy importante producto de esta reforma es en el aspecto fiscal donde las medidas propuestas estaban enfocadas en la reforma del sistema presupuestario y más en concreto de la administración tributaria donde los ejes son: la capacitación, gestión, recaudación y auditoría. Asimismo, dentro de los ejes está la ampliación de la base tributaria por medio de la aprobación e implementación de la Ley de Justicia Tributaria y la Ley sobre el Impuesto Territorial.

Otro ejemplo de la evolución histórica de la economía nacional de Costa Rica es la inclusión del país en el Mercado Común Centroamericano (MCCA), mediante un trabajo en conjunto con Guatemala, El Salvador, Honduras y Nicaragua en temas de política de comercio exterior.

Desde el año 1958 el MCCA realiza esfuerzos mediante el proceso de Integración Centroamericana y la promulgación de diferentes Tratados Internacionales para la creación de un solo territorio aduanero dirigido por políticas comerciales comunitarias.

A partir de la década de 1960, gracias al proceso de integración económica de Centro América, se establece nueva legislación tendiente a regular la materia aduanera en busca de lograr una unión aduanera centroamericana¹. Dicho marco jurídico también regula las actuaciones de los agentes de aduanas en los países de la región, según lo cual se promulga el primer Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA I).

Los esfuerzos realizados en el año 1960 dan como resultado la creación del Tratado General de Integración Económica Centroamericana. Es el instrumento jurídico que establece el MCCA, el cual es suscrito por todos los miembros² el 13 de diciembre de 1960.

¹Una unión aduanera es un área de libre comercio que, además, establece una tarifa exterior común; es decir, que los estados miembros establecen una política comercial común hacia los estados que no son miembros y una recaudación tributaria intraregional. (Olesti Rayo, 2008).

²Guatemala, El Salvador, Honduras, Nicaragua y Costa Rica

Dicho Tratado tiene por objetivo el perfeccionamiento de una zona de libre comercio³ y la adopción de un arancel centroamericano uniforme. Además, los países miembros se comprometen a constituir una Unión Aduanera entre sus territorios (SIECA, 2012).

Además, el 13 de diciembre de 1963 se pone en vigencia el Código Aduanero Uniforme Centroamericano y su Reglamento (Aprobado en 1965), conocidos como CAUCA y RECAUCA respectivamente. Dicho Código regula la materia aduanera, dando énfasis al procedimiento de importación, basado en los principios del Mercado Común y de Sustitución de Importaciones⁴.

Valenciano Jiménez (2008) considera que dicho sistema consiste en un “sistema fiscalista, rígido y que procuró una aplicación uniforme, fin éste que no se cumplió por diversas razones”. Algunas de las razones son, la falta de instituciones que promovieran el desarrollo económico, las convulsiones políticas entre algunos países, las diferentes disputas comerciales y por último el grado de aplicación del Código a cabalidad. Este Código se mantiene vigente hasta el 30 de junio de 1996.

Para el 13 de diciembre de 1991 se da la creación del Protocolo de Tegucigalpa que modifica la segunda carta de la Organización de Estados Centroamericanos: Costa Rica, Nicaragua, Honduras, El Salvador y Guatemala (ODECA) y crea el Sistema de Integración Centroamericano (SICA) como nuevo marco jurídico político en todos los ámbitos de la integración.

Por su parte, el CAUCA II, nace como instrumento centroamericano gracias a las exigencias del régimen arancelario existente. Dicho CAUCA se crea con el objetivo de perfeccionar la organización y administración de los servicios aduaneros centroamericanos. El CAUCA II y su Reglamento deben de ser acordados multilateralmente antes del 1° de octubre de 1985. Sin embargo, no es sino hasta el 7 de enero de 1993 en donde los

³Primera forma de integración que tiene por objetivo la eliminación de barreras arancelarias para la libre de circulación de mercancías entre sus miembros.

⁴Modelo basado en la promoción de exportaciones, de importar lo menos posible y del fortalecimiento de la producción nacional (Euseda Aguilar, Parada Pineda, & Vaquerano Gutiérrez, 2010).

Ministros de Integración Económica adoptan el proyecto, al suscribirse el Protocolo de Modificación del CAUCA II del Tratado General de Integración Económica.

En consecuencia, el CAUCA II se constituye en la legislación aduanera básica y de obligatoria aplicación en los países signatarios, "conforme con los requerimientos del Mercado Común y del Convenio sobre el Régimen Arancelario y Aduanero Centroamericano" (Barahona & Romero, 1999).

Aparte de la obligación firmada en el convenio se pueden observar al menos 7 factores que obligaron a la creación del CAUCA II (Euseda Aguilar, Parada Pineda, & Vaquerano Gutiérrez, 2010):

- Reforma general del Estado en todos los países: bajo este enfoque las aduanas son consideradas prioridad en la mayor parte de los países. Por el grado de avance en la modernización puede afirmarse que Costa Rica es el país que más ha avanzado, seguido por El Salvador.
- Políticas de la OMC: Directrices de comercio a nivel multilateral que deben ser acatadas por los miembros de la Organización.
- Financiamiento del gasto social e inversión en infraestructura: las aduanas son una de las principales fuentes de ingresos de los gobiernos.
- Cambios en las estrategias económicas y de producción: se pasa por diferentes modelos desde la sustitución de importaciones, la promoción de las exportaciones y la modernización de la industria y la competitividad. En cada uno de estos modelos las aduanas tienen roles asignados diferentes.
- Presión por parte de las instituciones financieras internacionales (BID, FMI, BM), para implementar un proceso de apertura externa de la economía.
- Presión de las organizaciones de transportistas, almacenes fiscales, etc.: a quienes la modernización de las aduanas les permitirá mejorar la eficiencia y productividad.
- Presión del sector privado: teme ser marginado del comercio internacional, aunque hay una importante parte del sector privado que promueve el proteccionismo por temor a la competencia mundial.

- Incrementos en el intercambio comercial: por lo tanto, demandan mejoras en la productividad y capacidad del sistema aduanero.

Sin embargo, los países no acuerdan crear un Reglamento de aplicación uniforme ya que la concepción del modelo aduanero difiere en todos los Estados de la región. Esto propicia que se emitiera un Reglamento Común y que el CAUCA II remitiera gran parte de lo articulado a la Legislación Nacional de cada Estado consignatario.

El Lic. Carlos Valenciano Jiménez expone que las legislaciones a las que se remite según el país son:

- Guatemala pone en vigencia un Acuerdo gubernamental que estable las normas para la aplicación de la autoliquidación en el ramo de aduanas a partir de 1997.
- El Salvador mantiene en vigencia una serie de Leyes de Aduanas y posteriormente se aprueba la Ley de Simplificación aduanera en 1999.
- Honduras mantiene en vigor su Ley de Aduanas de 1980 y la reforma totalmente en 1987, la cual se encuentra vigente.
- Nicaragua aprueba su Ley de Auto despacho y Reglamento en 1997.
- Costa Rica aprueba y mantiene en aplicación la Ley General de Aduanas y su Reglamento desde julio de 1996.

“El CAUCA II entró en vigencia en El Salvador y Costa Rica el 1° de julio, 1996, once años después de que se señaló en el Convenio Arancelario y Aduanero Centroamericano (1985) que el CAUCA I debía modernizarse”. (Barahona & Romero, 1999).

1.2.2. La Regularización en la Ley General de Aduanas

En la década de 1990, se promueve tanto en el ámbito centroamericano como en el nacional, una reforma integral que regule la materia aduanera de la región y, por supuesto, de nuestro país. Se les da así a las autoridades herramientas jurídicas para validar los trámites aduaneros mediante la utilización de nuevas tecnologías y dando respaldo jurídico

a las actuaciones de los auxiliares de la función pública aduanera, lo que da nacimiento a la Ley General de Aduanas (Ley No. 7557).

Siendo una ley de orden público se publica en La Gaceta No. 212 del 08 de noviembre de 1995 y entra en vigencia el 01 de julio de 1996. Esta constituye la mayor regulación aduanera del país hasta hoy, pues complementa las cláusulas establecidas en el CAUCA y establece con amplitud regulaciones, responsabilidades, procedimientos aduaneros y requisitos de funcionamiento de los diferentes actores del comercio internacional del país. Sin embargo, con el paso de los años son necesarias reformas a una serie de artículos, en un intento por solventar errores cometidos en redacción y fundamento. En cuanto a los objetivos perseguidos por estos cambios, se destacan dos: la eficacia global del sistema sancionador y la necesidad de incorporación de la figura de regularización tributaria aduanera.

Sobre la eficacia global del sistema sancionador se proponía como mejora el establecer un sistema sancionador de la imposición interna, buscando fortalecer la eficacia global en la lucha contra el fraude aduanero, trasladando, para su persecución en la vía administrativa, la mayoría de los casos de incumplimiento, adecuando los casos en vía penal, y corrigiendo algunas deficiencias normativas actuales.

En cuanto a la incorporación de la figura de regularización tributaria aduanera, lo que busca es la creación del instituto de la regularización; ya que esta figura está contenida únicamente en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios para el año 1996. A nivel de reglamentación en lo aduanero, se propone una modificación que brinde el andamiaje jurídico a nivel de la Ley de Aduanas, para fortalecer esta figura simplificando los procedimientos de cobro y permitiendo a la Administración optimizar el uso de sus recursos para un control aduanero más efectivo. Sin embargo, aunque la necesidad surge en 1996, no es sino hasta el año 2007 que se incorpora efectivamente al Reglamento de la Ley General de Aduanas.

Esta Ley desde su entrada en vigencia y hasta la actualidad sufre 7 reformas con el fin de fortalecer su aplicación en nuestras aduanas. La versión de esta norma que actualmente se

encuentra vigente desde el 10 de septiembre de 2012, se realiza posterior a los cambios planteados en la Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria (Ley No. 9069).

En las siguientes líneas se realiza un análisis de los cambios realizados a la Ley No. 7557 que han impactado directamente las acciones fiscalizadoras de la Dirección General de Aduanas.

Entre las reformas que generan mayores cambios encontramos la Ley No. 8373 del 18 de agosto de 2003⁵. A forma de ejemplo, al derogar los artículos del 380 al 397 del Código de Comercio, se solventa un error por el cual en un periodo de ocho años la normativa aduanera de Costa Rica estuvo regulada mediante dos leyes diferentes, el Código de Comercio y la Ley General de Aduanas. La razón era solventar las deficiencias de dualidad de legislación de una misma materia para ciertos casos, pero también disolver las dudas que generan la aplicación de ambas leyes a nivel práctico, tales como la posibilidad de los funcionarios públicos de ser inscritos como auxiliares de la función pública aduanera (excepto agente de aduanas), entre otros⁶.

Otra de las leyes que hicieron cambios sustanciales es la Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria (Ley No. 9069), puesta en vigencia el 28 de setiembre del 2012. Con esta Ley se generan una serie de cambios en la LGA que impactan la aplicación de la Regularización. Dentro de los cambios, se encuentra el artículo 5 de esta ley, el cual adiciona una serie de artículos a la LGA correspondientes a la figura:

Artículo 5

“Se adicionan los artículos 24 bis, 70 bis, 141 bis, 227 bis, 231 bis, 233 bis y 242 bis ala Ley No.7557, Ley General de Aduanas, de 20 de octubre de 1995, y sus reformas...”(Ley General de Aduanas, 2012).

⁵Reforma a la Ley General de Aduanas, publicada en La Gaceta No. 171 del 5 de setiembre del 2003.

⁶Estas modificaciones a la ley entran en vigencia a partir del 5 de marzo de 2004.

El artículo 24 bis, establece la figura de la regularización, el nacimiento de ella, la aceptación total o parcial del adeudo, o finalmente el inicio del procedimiento ordinario si esta es rechazada.

Artículo 24 bis.- Regularización

“Cuando el órgano fiscalizador de la Dirección General de Aduanas, en el ejercicio de sus atribuciones aduaneras, establezca que no se cancelaron los tributos debidos, deberá proponer al sujeto pasivo la regularización de su situación, de conformidad con los procedimientos definidos por el reglamento de esta ley y el Servicio Aduanero.

En el supuesto de que el sujeto pasivo no acepte regularizar su situación, la autoridad aduanera seguirá el procedimiento administrativo ordinario establecido en esta ley”(Ley General de Aduanas, 2012).

Por su parte el artículo 70 bis establece las medidas de previsión a tomar durante el proceso de la regularización, principalmente con el correcto manejo de las pruebas.

Artículo 70 bis. Medidas cautelares

“En cualquier momento en el desarrollo de las actuaciones, los funcionarios encargados de la fiscalización de la Administración Tributaria podrán adoptar medidas cautelares debidamente motivadas, para asegurar el resultado final de la actuación fiscalizadora que se desarrolla, con el fin de impedir que desaparezcan, se destruyan o alteren las pruebas determinantes de obligaciones tributarias aduaneras o que se niegue posteriormente su existencia o exhibición.”(Ley General de Aduanas, 2012).

El artículo 242 bis es una de las reformas más importantes en cuanto a la aplicación de esta figura de la regularización, estableciendo cuando una mala actuación del administrado en sus declaraciones se va a considerar infracción administrativa y el establecimiento de la multa correspondiente.

Artículo 242 bis.-Otra infracción administrativa

"Constituirá infracción tributaria aduanera y serán sancionadas con una multa equivalente al valor aduanero de las mercancías, las conductas establecidas en el artículo 211 de esta ley, siempre que el valor aduanero de las mercancías no supere los cincuenta mil pesos centroamericanos o su equivalente en moneda nacional, aunque con ello no cause perjuicio fiscal."(Ley General de Aduanas, 2012).

En capítulos siguientes se amplía sobre las reformas a la Regularización Tributaria Aduanera y la importancia de estas mismas al ser incorporadas en la Ley General de Aduanas, estableciendo un procedimiento claro, logrando disminuir la incertidumbre de los diferentes actores.

1.2.3. La Regularización en el Código Aduanero Uniforme Centroamericano

Por otra parte, a nivel centroamericano se generan importantes reformas en lo respectivo a legislación aduanera. Tal es el caso del CAUCA III y CAUCA IV, los cuáles realizan varios cambios en cuanto a procesos de fiscalización, funciones de algunas figuras del Sistema Aduanero Nacional, entre otros.

En el caso del CAUCA III para finales del año 1997 se inicia el anteproyecto, y dicho código tiene como objetivo modernizar el servicio aduanero, acoplarse a las normas de la Organización Mundial del Comercio (OMC) y de la Organización Mundial de Aduanas (OMA) y ayudar en el continuo proceso de integración y conformar un bloque más competitivo dentro del comercio mundial. A pesar de los cambios realizados dentro de esta legislación centroamericana, la crítica más grande es que un alto porcentaje de los detalles, funcionamiento e interpretación quedan supeditados a leyes nacionales de cada país. Dicha norma fue propuesta por la delegación de Costa Rica en donde decía que el CAUCA debería ser un marco referencial en donde se desarrolle a nivel nacional y no a nivel del RECAUCA (Euseda Aguilar, Parada Pineda, & Vaquerano Gutiérrez, 2010).

Sin embargo, la delegación de El Salvador propone la creación del RECAUCA III, la cual fue la decisión definitiva creándose así para el año 2000 el Reglamento al Código.

Entre los cambios más importantes impulsados por el CAUCA III se encuentran (Barahona & Garita, 1999):

- Principio de buena fe.
- Control “a posteriori”.
- Verificación aleatoria y selectiva mediante criterios de riesgo fiscal y económico.
- Mejores prácticas internacionales.
- Flexible.
- Autodeterminación como regla.
- Reduce discrecionalidad.
- Participación de Auxiliares y Usuarios.
- Uso de tecnología de información como regla.
- Deja detalles a la legislación nacional

En cuanto al CAUCA IV nace a través de la Resolución 223-2008 de COMIECO. Dicho código presenta diferentes variaciones con respecto al CAUCA III y tiene su propio Reglamento. Actualmente se encuentra vigente en Guatemala, Honduras, El Salvador y Nicaragua, y en Costa Rica está en proceso de ratificación.

Este Código toma como base para aspectos normativos, los siguientes convenios internacionales (Euseda Aguilar, Parada Pineda, & Vaquerano Gutiérrez, 2010):

1. Convenio de Kyoto Revisado
2. Marco Normativo de la OMA para Asegurar y Facilitar el Comercio Global
3. Mejores Prácticas Internacionales

Algunos de los cambios que se realizan con la creación del CAUCA IV con respecto a su antecesor son(Sariego Kluge, 2008).

1. Homologa la tipificación de los delitos y sus sanciones
2. Introducción y validez de la firma electrónica
3. Creación de una base de datos regional
4. Creación de subastas virtuales

Además, en algunos regímenes de exportación e importación no se hace necesario la utilización de un agente aduanero. A su vez, parte de la finalidad de este código es anteponer su aplicación por encima de la normativa nacional para que se consolide y se alcance progresivamente la Unión Aduanera.

A partir de lo anterior, se da a conocer que la finalidad de los países centroamericanos al realizar esta cuarta versión del Código es cumplir de manera gradual y progresiva la Unión Aduanera, la cual se encuentra como el segundo paso dentro de un proceso de Integración Económica y dentro de sus características se encuentran (Sariego Kluge, 2008):

1. Libre movilidad de bienes
2. Libre comercio de servicios
3. Arancel Externo Común
4. Mecanismo de recaudación, administración y distribución de los ingresos tributarios
5. Política comercial externa común
6. Política común en el ámbito de transporte
7. Aproximación de legislaciones en materia fiscal, estadísticas, registros, marcas, autenticidad de actos y contratos
8. Política común agropecuaria
9. Fortalecimiento de la competitividad de la industria en la región
10. Política común de competencia y de protección a los consumidores

Las siguientes son algunas particularidades encontradas dentro de la normativa del CAUCA IV (Tijerino Arguedas, 2011):

1. Se crea la figura denominada “aduana especializada”, la cual realiza determinadas operaciones aduaneras, como establecer clases de mercancías o regímenes aduaneros, con competencia funcional en todo el territorio aduanero nacional.
2. Se establece el concepto de “gestión de riesgo” donde en las funciones de control aduanero se utilizan las técnicas de análisis de riesgo por medio del uso de herramientas electrónicas de manejo de datos.⁷(Organización Mundial de Aduanas, 1999).
3. Se establece que cada país se compromete a prestar asistencia mutua para facilitar el intercambio de información en todas sus modalidades, incluidas informaciones generales sobre: el ingreso, salida o tránsito de mercancías; ramos de actividad económica; fiscalizaciones simultáneas, y la realización de fiscalizaciones en el extranjero.
4. Se establece el reconocimiento mutuo de las actuaciones aduaneras.
5. Se establece la creación de la Escuela Centroamericana Aduanera y Tributaria, bajo la cual se crearán programas de capacitación para el personal aduanero de los países signatarios.
6. Se crea el concepto de “arancel integrado”, el cual se conforma por el Arancel Centroamericano de Importación y demás regulaciones no arancelarias aplicables en el intercambio de mercancías entre los países centroamericanos y terceros países.

Se establece por primera vez el término Regularización dentro de la normativa aduanera Centroamericana, en el marco del CAUCA IV. Antes de esto, no se estableció en ninguna de sus tres versiones anteriores la posibilidad de normalizar la situación deudora del sujeto pasivo, sin necesidad de proceder con el pago de intereses ni la imposición de multas o sanciones.

⁷Se entiende por análisis de riesgo la aplicación sistemática de procedimientos y prácticas de gestión que proporcionan al Servicio Aduanero la información necesaria para afrontar los movimientos o envíos de mercancías y de medios de transporte que presenten riesgo.

Como parte de las regulaciones de toda entidad aduanera al ingreso o salida de mercancías, se genera la necesidad de un control aduanero de estas actividades, menciona el artículo 9 del CAUCA IV que *“El control aduanero es el ejercicio de las facultades del Servicio Aduanero para el análisis, supervisión, fiscalización, verificación, investigación y evaluación del cumplimiento y aplicación de las disposiciones de este Código, su Reglamento y las demás normas reguladoras del ingreso o salida de mercancías y medios de transporte del territorio aduanero, así como de la actividad de las personas físicas o jurídicas que intervienen en las operaciones de comercio exterior...”* estas actividades de control podrán ser ejecutadas en *“...forma permanente, previa, inmediata o posterior al levante de las mercancías...”*

La obligación tributaria aduanera nace en el momento de la aceptación de la declaración aduanera, constituida por los tributos exigibles para la importación definitiva de las mercancías.

Establece el artículo 50 del CAUCA IV que *“Como regla general, corresponderá al declarante o a su representante, bajo el sistema de autodeterminación, realizar la determinación de la obligación tributaria aduanera y cumplir con los demás requisitos y formalidades necesarios para la aplicación del régimen que corresponda, previo a la presentación de la declaración ante el Servicio Aduanero...”* entonces, la responsabilidad de cualquier diferencia en la declaración aduanera recae en el declarante y por tanto este queda sujeto a las medidas que la autoridad aduanera determine como apropiadas según su error.

Una vez que las mercancías cumplan las condiciones propias de una importación definitiva, y estas obtengan el levante, las actuaciones fiscalizadoras de la autoridad aduanera tienen aún la posibilidad de continuar.

En casos donde el declarante (sin necesidad de que la autoridad aduanera se lo indique) encuentre que realizó una o varias declaraciones incorrectas podrá comunicar a la aduana su error y buscar solucionar esta situación.

Dentro de la normativa Centroamericana esta posibilidad está contemplada en el artículo 333 del Reglamento al Código Uniforme Centroamericano IV (RECAUCA IV) bajo la figura de la Rectificación de la declaración, se establece en este artículo que:

“En cualquier momento en que el declarante tenga razones para considerar que una declaración contiene información incorrecta o con omisiones, deberá presentar de inmediato una solicitud de rectificación.”

Continúa el mismo artículo mencionando que la rectificación

“...tendrá el carácter de petición sujeta a aprobación por parte de la Autoridad Aduanera...” y que *“...podrá abarcar además cualquier rubro o elemento que incida en la base imponible del tributo...”*.

Por tanto, la rectificación es un mecanismo para solventar las diferencias entre la declaración aduanera inicial y la que debe ser correcta. Esta rectificación para ser considerada como tal debe ser presentada por el declarante antes de que la Autoridad Aduanera inicie las actuaciones de fiscalización propias de su derecho de ejercer revisiones a posterior. Por tanto si las actuaciones de revisión a posterior ya han iniciado, no existe la posibilidad de subsanar diferencias mediante la figura de la rectificación. Es aquí donde se genera la participación de la Regularización como medio para solventar estas diferencias.

La regularización al contrario de la rectificación es propuesta por la Autoridad Aduanera al sujeto pasivo, y está contemplada en el artículo 49 del RECAUCA IV, mencionando lo siguiente:

“Cuando el órgano fiscalizador establezca que no se cancelaron los tributos debidos, se comunicará al sujeto pasivo la regularización que proceda, mediante el procedimiento establecido en la legislación correspondiente o por el Servicio Aduanero...”.

Se incorpora entonces en la legislación Centroamericana la regularización tributaria aduanera hasta la creación del CAUCA IV en el año 2008. Sin embargo, en Costa Rica se conoce la figura de regularización tributaria desde el año 1971 y se encuentra establecida

por primera vez en el “Código de Normas y Procedimientos Tributarios”. Posterior a esto, en el año 2001 se emite el “Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria” (Decreto Ejecutivo 29264-H) en donde se establece en los artículos 35 y 72 de este reglamento la posibilidad de proponer al sujeto pasivo⁸ una regularización para subsanar sus deudas ante la autoridad tributaria cuando así se requiera, este reglamento toma como base el artículo 144 del Código Tributario para generar esta posibilidad de regularización.

Dentro de la Legislación Nacional es hasta el año 2007, por medio del Decreto Ejecutivo número 33915-H donde se incorpora la figura de regularización tributaria en temas de aduanas, lo que genera, específicamente, es una reforma al decreto 25270-H de 1996, que deriva en una incorporación de la figura de la regularización dentro del artículo 76 del Reglamento a la Ley General de Aduanas como una forma de dar por finalizadas las actuaciones de fiscalización de la Autoridad Aduanera.

Este decreto 33915-H es reformado por el decreto 35334-H del año 2009, el cual nace para establecer las normas reglamentarias que permitan consolidar la figura dentro de la legislación nacional. Esta reforma afecta a la figura dentro de la LGA y el RLG, por cuanto reforma el artículo 76 y añade otros como los son el 55 bis), el 536 bis), 536 ter) y la norma transitoria VII, en los cuales se establece las formalidades de la figura, y la improcedencia de la misma como fórmula para subsanar las deudas del sujeto pasivo con la administración. Como manera de fortalecimiento a la figura, se emite este mismo año, pero el 14 de Setiembre la resolución DGA-0261-2009, la cual entra en vigencia mediante publicación en La Gaceta No. 208 del 27 de Octubre del 2009, esta resolución nace para establecer el procedimiento sobre cómo se van a efectuar las regularizaciones tributarias aduaneras en las actuaciones de fiscalización.

⁸Según el artículo 54 de la LGA de Costa Rica, se define al sujeto pasivo como: La persona compelida a cumplir con la obligación tributaria aduanera, como consignatario, consignante de las mercancías o quien resulte responsable del pago, en razón de las obligaciones que le impone la ley.

Posteriormente en el año 2011, se genera la Resolución DGA-302-2011, esta se crea con la finalidad de instruir de mejor manera la tramitación de los procedimientos de regularización tributaria aduanera, busca entonces fortalecer lo establecido en la Resolución DGA-0261-2009, y por ende lo planteado en esta última queda sin efecto, dejando así el procedimiento definido mediante esta Resolución DGA-302-2011.

El último avance y actualización de la figura de Regularización tributaria aduanera en materia legislativa costarricense se da en el año 2012, puntualmente mediante la Ley No. 9069 del 10 de Setiembre del 2012, esta Ley entra en vigencia mediante publicación en La Gaceta No. 188 del Viernes 28 de Setiembre del mismo 2012, entra a modificar ciertos artículos de la Ley General de Aduanas, siendo relación directa al proceso de regularización la adición del artículo 24 bis ya mencionado en páginas anteriores.

Por tanto, la posibilidad de regularizar los adeudos tributarios nace en el año 1971 mediante el artículo 144 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, a su vez la regularización tributaria aduanera como tal, se genera en el año 2007 por medio del Decreto Ejecutivo 33915-H, y su inclusión dentro de la normativa Centroamericana se da en el año 2008 mediante el CAUCA IV. A nivel nacional la última actualización en la materia se dio en el año 2012 mediante Ley No. 9069.

1.2 Importancia de la Recaudación de Tributos

La recaudación de tributos es el ingreso de mayor importancia para el financiamiento del Estado, que independientemente de la participación y las funciones precisas que debe asumir frente a temas como el desarrollo económico, la equidad social, la defensa nacional, la protección de los recursos, entre otros, requiere de una buena administración de las finanzas públicas e inversión en sectores estratégicos, con herramientas efectivas de recaudación de tributos, de manera que la estrategia pública sea un facilitador de estos objetivos simultáneamente.

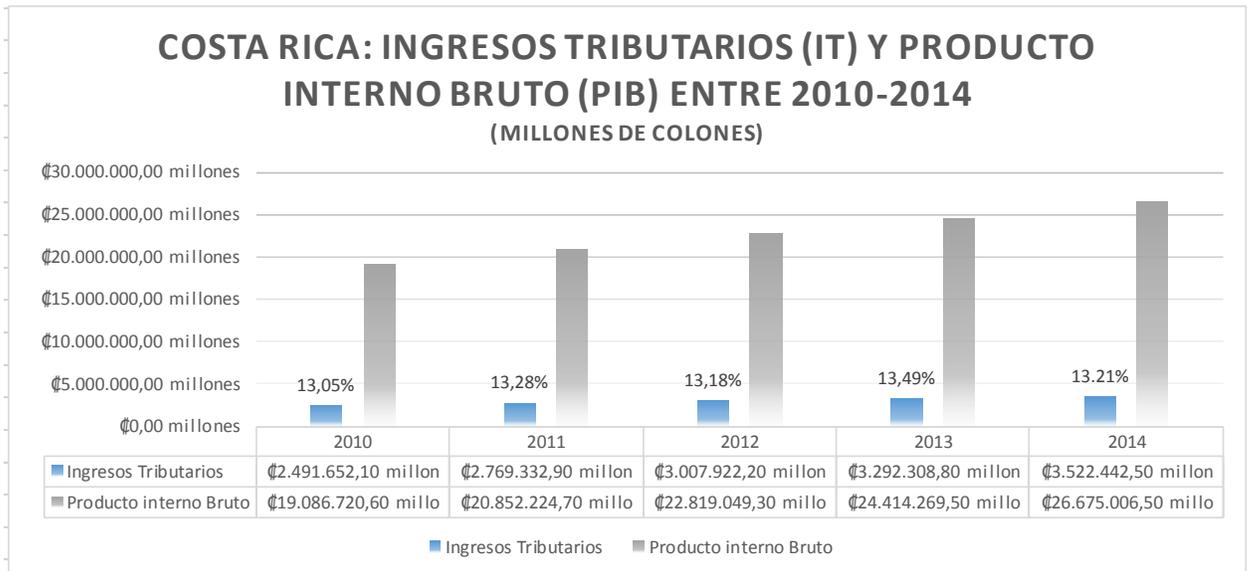
De esta forma, año a año mediante los Planes Anuales Operativos de cada dependencia se plasman las diferentes políticas, instrumentos, institucionalidad y las acciones que debe asumir el gobierno para lograr los fines planteados (Conejo Fernandez, Otoyá Chavarría, & Cardoza Rodríguez, 2011).

Si se analiza la evolución de la recaudación en Costa Rica, se visualiza como cada año los ingresos tributarios o la recaudación total, es referida al total de ingresos percibidos por parte del Estado y demás entes públicos, definidos como la sumatoria de los ingresos corrientes (impuestos, contribuciones sociales, venta de bienes, prestación de servicios, rentas a la propiedad y las transferencias corrientes, entre otros) y los ingreso de capital (transferencias de capital, endeudamiento, entre otros).

La recaudación total ha mostrado un crecimiento sostenido y acelerado a partir de 1991, sin embargo en 2008, tuvo una reducción producto de la crisis económica y otros factores externos de aproximadamente un 6% con respecto al año anterior, sin embargo para el 2010 la tendencia en subida vuelve, principalmente gracias a las políticas de apertura comercial.

En el siguiente gráfico podemos ver en millones de dólares como a partir de ese año, la tendencia se estabiliza y se mantiene durante los últimos años:

Gráfico 1 Costa Rica: Ingresos Tributarios y Producto Interno Bruto entre 2010-2014



Fuente: Elaboración propia con datos del BCCR, obtenidos en el año 2015.

En la mayoría, sino todas las naciones del mundo la principal fuente de financiamiento del Estado se genera mediante la recaudación de impuestos, y Costa Rica no es la excepción. Según los datos de la Secretaría Técnica de la autoridad presupuestaria del Ministerio de Hacienda para el año 2014, el total de los ingresos estatales fue de 3,799,979.6 millones de colones, y de estos, los ingresos por recaudación tributaria constituyeron aproximadamente un 92.7% con cerca de 3,522,442.5 millones de colones.

Dentro de la gran gama de impuestos que un país tiene para su recaudación tributaria (impuesto sobre la renta, impuesto sobre las ventas, impuesto selectivo de consumo, impuesto sobre los combustibles, impuestos sobre el comercio exterior) hay algunos de mayor importancia, como lo son el de la Renta, el de Ventas y los generados producto de las relaciones comerciales con los demás países mediante las importaciones y exportaciones. Según los datos de la Secretaría Técnica para el 2014 los ingresos por impuestos de Aduanas representan el segundo rubro de mayor importancia, con 965,046 millones de colones, representando cerca de un 27,4% del total de impuestos, como se ilustra en el siguiente cuadro.

Tabla 3 Ingresos totales entre 2012-2014 (participación)

Impuesto	2012	2013	2014
Aduanas	28,5%	26,1%	27,4%
Ingresos y utilidades	29,6%	30,8%	31,0%
Ventas (internas)	19,4%	19,2%	18,5%
Consumo (interno)	1,0%	0,7%	0,7%
Ingresos no tributarios	17,4%	18,6%	17,6%

Fuente: Elaboración propia, con datos obtenidos de la Secretaría Técnica de la autoridad presupuestaria del Ministerio de Hacienda.

Finalmente, por la importancia de una correcta recaudación, la Dirección de Tributación está mejorando su administración con acciones concretas como el aumentar la presencia de las autoridades de tributación entre los contribuyentes, aumentar la cobertura de fiscalización, detectar contribuyentes ocultos sujetos al impuesto solidario, incrementar el uso de tarjetas de débito y crédito (que permiten mejor control fiscal), y dotar de recursos al Tribunal Fiscal Administrativo para reducir los plazos en las resoluciones administrativas y acelerar el momento de cobro.

Específicamente en cuanto a los ingresos provenientes de las actividades en las aduanas, los órganos fiscalizadores han incrementado acciones para subir los niveles de observancia de las obligaciones aduaneras mediante un modelo integral de gestión del cumplimiento, con el uso de sistemas informáticos. Además, han fortalecido la relación entre los entes del Poder Judicial, logrando detectar comercio ilegal y recuperar tributos por acciones que se han cometido de manera ilícita; como parte de la coordinación entre la Policía de Control Fiscal y la Dirección General de Tributación.

Tabla 4 Recaudación de Impuestos por Aduana sobre el valor CIF para el año 2014

Aduana	Valor CIF 2014	Porcentaje	Impuestos	Porcentaje
Santamaría	₡ 4.257.436,10 mill	44,2%	₡ 471.308,80 mill	40,6%
Limón	₡ 2.408.008,70 mill	25,0%	₡ 314.652,10 mill	27,2%
Caldera	₡ 1.304.559,20 mill	13,5%	₡ 142.462,40 mill	12,3%
Central	₡ 819.523,50 mill	8,5%	₡ 151.651,70 mill	13,0%
Peñas Blancas	₡ 583.317,20 mill	6,1%	₡ 59.961,36 mill	5,2%
Paso Canoas	₡ 88.272,90 mill	0,9%	₡ 12.473,80 mill	1,1%
La Anexión	₡ 173.545,40 mill	1,8%	₡ 8.071,72 mill	0,7%
Total	₡ 9.634.663,00 mill		₡ 1.160.581,88 mill	
Los impuestos corresponden al 12% del total CIF				

Fuente: Elaboración propia con datos del informe NO. DFOE-SAF-IF-06-2016

1.3 Evasión de Impuestos

La evasión de impuestos es una problemática que existe en todos los sistemas tributarios del mundo, en donde los controles y la eficiencia en la recolección de los tributos por parte de los gobiernos ayuda a evitar la evasión fiscal.

Según (Hernández C. , 2005) define las palabras tributo e impuesto de la siguiente manera:

Tributo: se entiende como una contribución al Estado que por lo general es en dinero por parte de quienes están obligados a hacerlo, dando lugar a relaciones jurídicas de tributación.

Impuesto: Tributo exigido en correspondencia a una prestación que se concreta de modo individual por parte de la administración pública y cuyo objeto de gravamen está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de bienes o la adquisición de rentas o ingresos.

Además, clasifica los tributos dentro de impuestos, tasas y contribuciones especiales, dentro de lo cual los aranceles de aduanas son un tipo de impuesto.

Por otra parte, la evasión fiscal la define como *“la disminución del monto del tributo por parte de los obligados a tributar, obteniendo beneficios mediante comportamientos fraudulentos”*.

Otra forma en que lo define *“el incumplimiento parcial o total por medio de los contribuyentes, tanto en la declaración como en el pago de los tributos o mediante el aprovechamiento ilícito de alguna franquicia o beneficio fiscal”*.

Teniendo en cuenta la definición de impuesto y la de evasión fiscal, y reconociendo que los aranceles aduaneros entran dentro de la definición de impuesto, se puede ver con más claridad las causas de la evasión fiscal y los efectos negativos de la misma desde la perspectiva de los impuestos de aduanas.

1.3.1 Principales Causas de la Evasión Fiscal

La evasión fiscal al ser un problema de todos los sistemas tributarios y sabiendo que la misma es casi imposible de desaparecer por completo, se deben estudiar cuáles son las causas más comunes para que los contribuyentes se dirijan por este camino en vez de realizar los procedimientos correctos. Esta es una forma inicial para adecuar los controles fiscalizadores a cada sistema tributario y si bien es cierto, la evasión se ve como un problema casi imposible de erradicar se debe disminuir a niveles en los que no afecte significativamente en la economía en que se presente.

Algunas de las causas por las que los contribuyentes evaden impuestos según (Camargo Hernández, 2005):

Ausencia de conciencia tributaria individual y colectiva.

Dicha ausencia es motivada por la imagen que presenta el Estado para con el ciudadano. Esta se manifiesta generalmente en la imparcialidad del mismo frente a los gastos e inversiones que realiza y por otra parte está el ciudadano poco informado de los programas de gobierno y de las políticas de redistribución de

ingresos. A esto se aúna el hecho de que el ciudadano no está seguro de a dónde se dirigirá el dinero y la creciente amenaza de los diferentes actos de corrupción por parte de funcionarios públicos.

Errores técnicos y de control

En este rubro se incluyen problemas como los vacíos en las leyes, la falta de claridad en las normas y las dudas en la interpretación y aplicación de las mismas. Además, se incluyen errores en la creación de normas poco efectivas y en donde el control eficaz y eficiente refiere a la mayor deficiencia de este punto.

Desequilibrios de naturaleza política

En este rubro se incluyen factores políticos, económicos y financieros de ciertas personas o grupos de interés que intervienen en la modificación del equilibrio y la distribución de la carga fiscal. Esto genera un estímulo negativo en el comportamiento tributario del contribuyente, ya que estos grupos o personas de interés tienen el peso suficiente dentro de la economía para influenciar a otros grupos e incentivar o desmotivar la correcta aceptación de las normas.

Evasiones accidentales

Son todos aquellos elementos excepcionales, ya sea naturales, políticos y sociales que afectan las condiciones contributivas o que alteran las actividades de los sujetos pasivos de la imposición frente a las obligaciones fiscales.

De naturaleza económica

Esto pasa cuando el contribuyente considera que el peso de la carga tributaria es mayor a las posibilidades contributivas reales del mismo. La carga tributaria no signifique un alto porcentaje de los ingresos del contribuyente, que pueda limitar sus necesidades básicas.

De naturaleza psicológica.

Esto corresponde al conjunto de tendencias individuales de los contribuyentes que reaccionan de distintas formas ante la obligación de contribuir a los gastos del gobierno, esto incluye los inconvenientes de confianza entre la administración y los contribuyentes. Además, los inconvenientes sobre los sistemas de distribución de la carga fiscal, la productividad y calificación de los gastos públicos.

1.3.2 Efectos de la evasión fiscal

Uno de los efectos de la evasión fiscal dentro de la economía es la reducción de los ingresos tributarios, ante esto, el Estado tendría que elevar la carga tributaria o crear nuevos gravámenes para compensar la pérdida y poder realizar el ajuste del déficit fiscal.

Otro de los efectos claros dentro de la economía es la competencia desleal que se crea dentro del mercado. Por ejemplo, dos importadores que venden un mismo producto o productos similares, pero compiten dentro del mercado para un mismo segmento de mercado y uno de ellos cumple con todos los requisitos de impuestos arancelarios y el otro cumple parcialmente o del todo no cumple, el efecto directo será que el importador que incumple puede vender sus bienes a un precio más competitivo, abarcando el mayor porcentaje del mercado y por ende perjudicando a los demás competidores. Esta práctica desincentiva la correcta declaración y pago correspondiente de tributos por parte de los demás importadores.

Además, si existen mecanismos permisivos o sistemas con pocos controles aumenta el incentivo para realizar la evasión de impuestos. La percepción directa de los administrados frente a los mecanismos poco efectivos provoca una cultura tributaria de evasión, donde el administrado no encuentra justificación en la aplicación de algún tipo de sanción en su contra, teniendo en cuenta la gran cantidad de faltas del resto de administrados.

A su vez, existe en general una relación directa entre el tamaño de la empresa y el grado de evasión. Esto se puede explicar en tanto que las empresas, entre más grandes son más

visibles y están más propensas a una auditoría, por tanto, es inverso sobre empresas pequeñas. No se trata de dar datos exactos que comprueben esta tesis, sin embargo, se denota la posibilidad real que tiene una empresa de evadir impuestos con respecto al tamaño de la misma.

Otro de los efectos claros, es sobre la imagen que genera la administración, al haber una relación inversamente proporcional entre la evasión y la baja en la credibilidad de la administración en la aplicación de herramientas de control. En este sentido el administrado percibe que entre mayor sea la evasión fiscal, menor es la capacidad de control por parte de la administración.

Entre mayor sea el índice de evasión de un gobierno, se desincentiva la voluntariedad del administrado para cumplir con sus obligaciones tributarias, y se acrecienta la necesidad de la administración de crear programas o herramientas que permitan cumplir de forma obligatoria a los administrados.

A su vez, el administrado al no cumplir con el pago en forma y tiempo de sus tributos, genera que el Estado no pueda cumplir con programas sociales, económicos, culturales, y demás propios de sus funciones, lo cual, en la mayoría de los casos se traduce en la generación de más impuestos.

1.3.3 Cuantificación de la evasión de impuestos en aduanas

Hasta el momento no existe algún estudio actualizado que indique cuál es el porcentaje de evasión por cada impuesto dentro de la sociedad costarricense, sin embargo, existen estudios de mediados de los 90s y del año 2002 aproximadamente en donde estiman que el porcentaje de evasión ronda entre el 20% y 60% según el impuesto (Contraloría General de la República, 2002). En el caso de los impuestos correspondientes específicamente de aduanas como el DAI, Ley 6946, entre otros, no se tiene un dato concluyente pero las estimaciones hechas por estos estudios representan una alarma para mejorar los controles y combatir con mecanismos eficientes la evasión fiscal.

1.4 Delitos

En el ámbito aduanero se han tipificado dos delitos, ellos son la defraudación y el contrabando. Se entiende por defraudación como la transgresión a una norma y que por ende se paguen menos impuestos de los que corresponden. A su vez, el contrabando se define como el introducir o sacar bienes de un país sin pagar derechos de aduana y evitando el control aduanero o cuando se hacen importaciones o exportaciones de bienes que están prohibidos.

Ambos delitos son un ejemplo de cómo los importadores evaden los impuestos de aduana, en donde utilizan mecanismos como los siguientes (Chaves Sánchez & Valverde Obando, 1996):

1. No declaración de ciertos bienes
2. Designación inexacta de los bienes
3. Clasificación errónea de los bienes
4. Actos de corrupción como pago de funcionarios
5. Declaración de un valor menor al realmente pagado
6. Introducción o salida de bienes prohibidos
7. Uso de mecanismos preferenciales para mercancías en los que no se puede aplicar.
8. Acceso a beneficios tributarios cuando no se aplican a esos bienes

En el año 1885 se promulga la ley No. 8, en donde se crea el primer “*Código Fiscal de la República de Costa Rica*”, en dicho código se dedica el Título I a los impuestos aduaneros, y el Título V hace referencia a las infracciones y penas, dentro de este último título, en el artículo 213 se define lo que es contrabando, el cual es definido por este Código como:

Art 213.- Son casos de contrabando:

1. *La introducción de mercaderías por las costas, puertos, riberas de los ríos ó algún otro punto que no esté habilitado para el comercio extranjero, excepto en los casos de arribada forzosa.*
2. *La introducción de mercaderías por los puertos ó frontera, sin los documentos prevenidos en ordenanza, ó en horas desusadas, para evitar la Intervención de los empleados de Aduana y el pago de lo derechos.*
3. *La descarga, trasbordo ó transporte de mercaderías, sin las formalidades y requisitos prevenidos en esta ordenanza.*
4. *Todo cambio, alteración ó suplantación que tenga por objeto defraudar; en todo ó en parte, el pago de los derechos de Aduana.*
5. *La falta de conformidad entre la factura consular con el número, peso y calidad de los bultos, siempre que la diferencia hubiere de perjudicar los intereses de la Hacienda Pública.*

Más adelante en este Código, nace el primer artículo dedicado al establecimiento de una multa para penalizar el contrabando y la defraudación fiscal, esto en el artículo 218, que menciona lo siguiente:

Art. 218

“En todos los casos de contrabando, además de la pena de comiso, se impondrá al contrabandista una multa equivalente al valor de los derechos que hubiere defraudado ó tratado de defraudar, y las penas a que, según las leyes, fuere acreedor por la falsificación ó cualquier otro delito conexo con él contrabando. Al comerciante multado una vez por contrabando, se le registrarán minuciosamente todos y cada uno de los bultos que en lo adelante introdujere.”

Posteriormente mediante ley No. 3421 del 6 de Octubre de 1964, se aprueba la aplicación del CAUCA en nuestro país y a su vez, se aprueba el RECAUCA mediante Decreto Ejecutivo No. 15 del 7 de mayo de 1966. Sin embargo, dicha legislación Centroamericana hace la salvedad de que las infracciones y multas serán establecidas por las disposiciones legales de cada parte, a saber, menciona en el artículo 147, lo siguiente:

Artículo 147

“Las infracciones que constituyen contrabando y defraudación fiscal en el ramo aduanero, están especificadas en las disposiciones legales sobre la materia de cada Estado signatario y serán penadas conforme a ellas.”

Es así que hasta el año 1971 nuestra legislación en materia de multas y sanciones se regía por lo contenido en CAUCA, RECAUCA y el Código Fiscal. Sin embargo, a partir del 3 de mayo de 1971 entra en vigencia el “Código de normas y procedimientos tributarios”, esto mediante ley No. 4755. Este último código en su Título III, establece en su artículo 67 la definición de infracción, mencionando lo siguiente:

Artículo 67.- Concepto.

“Toda acción u omisión que importe violación de normas tributarias de índole sustancial o formal, constituye infracción punible en la medida y con los alcances establecidos en este Código o en leyes especiales.”

Por su parte el artículo 71 de este mismo código genera la definición de reincidencia y reiteración de la siguiente manera:

Artículo 71.- Reincidencia y reiteración.

“Hay reincidencia siempre que el sancionado por sentencia o resolución firme cometa una nueva infracción del mismo tipo dentro del plazo de tres años contados a partir de aquélla. Existe reiteración de infracciones cuando el imputado incurre en nueva infracción del mismo tipo, sin que medie condena por sentencia o resolución firme”.

Más adelante el código menciona en su artículo 84 que las infracciones deben ser penalizadas mediante recargos, multas, suspensiones, cierre de operaciones u otras disposiciones especiales. Y establece a su vez en el artículo 85 que serán varias las variables que determinarán el tipo de sanción a aplicar, estas variables responden a reincidencia y reiteración, el grado de cultura del infractor, la conducta de cooperación del infractor con las autoridades, el dolo o la culpa, el pago espontáneo del crédito tributario y otras circunstancias o agravantes.

Además, la defraudación es tipificada mediante el artículo 88, mencionando lo siguiente:

Artículo 88.- Concepto.

“Comete defraudación el contribuyente, responsable o tercero que, mediante simulación, ocultación, maniobra o cualquiera otra forma de engaño, induce a error a la Administración Tributaria, del que resulte para sí o un tercero un enriquecimiento indebido a expensas del derecho de aquélla a la percepción de los tributos.

Es agravante especial la circunstancia de que la defraudación se cometa con la participación del funcionario o empleado público que, por razón de su cargo, intervenga o deba intervenir en los hechos constitutivos de la infracción.”

La sanción para la defraudación se encuentra contenida en el artículo 91 de este código en donde establece que:

Artículo 91.- Pena.

“La defraudación debe ser penada con multa de una a cuatro veces el monto del tributo evadido o que se haya pretendido evadir.”

Para el año 1995, se publica en La Gaceta No. 212 del 8 de Noviembre la “*Ley General de Aduanas*”, esto mediante ley No. 7557. Dicha ley se constituye en la legislación especializada en materia aduanera que vendrá a regular todo lo concerniente a esta área en nuestro país. Esta ley abarca el tema de las sanciones y multas en su Título X, “Delitos Aduaneros, Infracciones tributarias y administrativas aduaneras”. Inicia en la Sección I, capítulo I, con el artículo 211 con el delito básico de contrabando, el cual menciona lo siguiente:

Artículo 211.- Delito básico de contrabando

“Quien introduzca o extraiga mercancías del territorio nacional, eludiendo el ejercicio del control aduanero, será penado con prisión de uno a tres años y con multa equivalente a dos veces el monto de los tributos dejados de percibir, con sus intereses y recargos, siempre que el valor aduanero de esas mercancías supere los cinco mil pesos centroamericanos.”

Menciona en el artículo 213 que existen situaciones que se convierten en agravantes a la hora de sancionar el contrabando, y en estos casos, la pena será de tres a cinco años de prisión y tres veces los tributos dejados de percibir.

Por su parte el artículo 214 tipifica el delito de defraudación fiscal aduanera de la siguiente manera:

Artículo 214.- Delito básico de defraudación fiscal

“Será penado con prisión de uno a tres años y multa equivalente a dos veces el monto de los tributos dejados de percibir, con sus intereses y recargos, quien, mediante simulación, maniobra o cualquier otra forma de engaño, eluda o evada total o parcialmente el pago de la obligación tributaria aduanera, siempre que el valor aduanero de las mercancías supere los cinco mil pesos centroamericanos.”

Por su parte el capítulo IV del mismo Título X establece las “Infracciones administrativas y tributarias aduaneras”, las mismas las define el artículo 230 de la siguiente manera:

Artículo 230.- Concepto

“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.”

Por su parte, el artículo 233 establece el rebajo de la sanción de un 75% de la multa cuando el infractor rebaje voluntariamente su incumplimiento, esto atendiendo a la figura de la rectificación tributaria aduanera tipificada en el artículo 90 de la LGA.

Además, los artículos 235 y 236 establecen multas de cien y quinientos pesos centroamericanos respectivamente para ciertas conductas específicas, a saber:

Artículo 235.- Multa de cien pesos centroamericanos

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

- a) Omite presentar o transmitir, con la declaración aduanera, cualquiera 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 o la salida de mercancías del territorio aduanero.*
- b) Presente o transmita los documentos, la información a que se refiere el inciso anterior o la declaración aduanera con errores u omisiones o los presente tardíamente.*
- c) Omite presentar la declaración aduanera de las mercancías que traiga consigo, si se trata de viajeros.*
- d) Omite distribuir, entre los pasajeros, las fórmulas oficiales de declaración aduanera, si se trata de empresas que prestan el servicio de transporte internacional de personas.*
- e) No transmita, antes del arribo de la unidad de transporte, mediante transmisión electrónica de datos u otros medios autorizados, los datos relativos a las mercancías, los vehículos y las unidades de transporte destinados al país, si se trata de un transportista aduanero.*
- f) No rotule, en forma visible con la razón social, las plantas, oficinas o instalaciones donde opera la empresa, si es obligatorio rotularlas.*

g) No presente, al ingreso o salida del territorio nacional, las mercancías, los vehículos y las unidades de transporte a la autoridad aduanera, dentro del plazo exigido en la legislación respectiva.

h) No mantenga actualizado el registro de firmas autorizadas para sus operaciones, en los registros establecidos por la autoridad aduanera.

i) Como depositaria, no brinde las facilidades necesarias al funcionario aduanero que realice el reconocimiento; inclusive, por solicitud suya, debe permitir la apertura, el agrupamiento y la disposición de los bultos para el reconocimiento.

j) Estando obligada, no identifique la maquinaria, el equipo y los repuestos según las disposiciones que, al efecto, emita la Dirección General de Aduanas.

k) Mediante acción u omisión, contravenga las disposiciones del régimen jurídico aduanero siempre que no cause perjuicio fiscal o no esté sancionada con una sanción mayor.”

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:

a) No reexporte o reimporte mercancías o las reexporte o reimporte fuera del plazo legal, cuando sea obligatorio de conformidad con el régimen o la modalidad aduanera aplicada. Si se hubiera rendido garantía y procediera su ejecución, la multa será de cien pesos centroamericanos o su equivalente en moneda nacional.

b) Estando autorizada para realizar un transbordo o un tránsito de mercancías por vía marítima o aérea, incumpla las medidas de seguridad y demás condiciones establecidas por la autoridad aduanera.

c) No asigne personal para carga, descarga o transbordo de mercancías, si se trata de un transportista aduanero o agente aduanero autorizado para declarar el tránsito.

d) Incumpla las normas referentes a ubicación, estiba, depósito, seguridad, protección o identificación de mercancías.

e) No realice los actos que le corresponden según esta ley y las demás disposiciones legales, empleando el sistema informático, cuando la autoridad aduanera le haya autorizado su código de usuario y clave de acceso y el empleo de ambos sea obligatorio.

f) En su calidad de depositario, se encuentre por mercancías que no se hubieran hallado a pesar de haber sido declaradas como recibidas.

g) Como transportista aduanero o agente aduanero autorizado para declarar el tránsito, no mantenga inscritos los vehículos y unidades de transporte utilizados en el tránsito aduanero.

h) Como responsable de la recepción, manipulación, conservación, depósito o custodia de mercancías sujetas al control aduanero, permita que sufran daños, faltantes o pérdidas.

i) En su calidad de transportista aduanero o agente aduanero autorizado para declarar el tránsito, no comunique, a la autoridad más cercana, los accidentes que sufra el vehículo o la unidad de transporte en el transcurso del tránsito aduanero, o presente los vehículos, las unidades de transporte y sus cargas fuera del plazo establecido para el tránsito aduanero.

j) En su calidad de transportista aduanero o agente aduanero autorizado para declarar el tránsito, no reporte el detalle de las diferencias que se encuentren entre la cantidad de bultos u otros elementos de transporte, realmente descargados o transportados, y las cantidades manifestadas o el detalle de mercancías, bultos u otros elementos de transporte, dañados o averiados como consecuencia del

transporte o cualquier otra circunstancia que afecte las declaraciones presentadas a la autoridad aduanera.

k) Como agente aduanero, presente o transmita la declaración aduanera de importación o exportación omitiendo cualquiera 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 o la realice con errores o inexactitudes.”

Por último, el artículo 242 tipifica y sanciona las infracciones tributarias aduaneras, menciona este artículo lo siguiente:

Artículo 242.- Infracción tributaria aduanera

Constituirá infracción tributaria aduanera y será sancionada con una multa de tres veces el monto de los tributos evadidos, toda acción u omisión que signifique una vulneración del régimen jurídico aduanero que cause perjuicio fiscal mayor de cien pesos centroamericanos y no constituya delito o infracción administrativa sancionable con suspensión del auxiliar de la función pública aduanera. En los casos comprendidos en los artículos 211, 212, 214, y 215, en que el valor aduanero de las mercancías no supere los cinco mil pesos centroamericanos o su equivalente en moneda nacional, serán considerados infracción tributaria aduanera y se aplicará una sanción de tres veces el monto de los tributos evadidos.”

A partir de lo anterior, las multas y sanciones se regulan principalmente por lo establecido en la LGA. Dicha ley a su vez, ha sido objeto de varios cambios, y nos enfocaremos principalmente en las variaciones que tengan relación con las infracciones y delitos tributarios.

Es hasta la cuarta versión de la norma, establecida el 18 de Agosto del año 2003, mediante ley No. 8373, en que se da algún tipo de variación en los artículos aplicables a este tema. Empiezan los cambios con el artículo 211, en donde la sanción para el contrabando sufre cambios, y así deja ser una sanción fija de uno a tres años de prisión, y entonces pasa la sanción a depender del monto del valor de la mercancía producto de contrabando, al respecto se establece lo siguiente:

Artículo 211.-Contrabando.

“Quien introduzca en el territorio nacional o extraiga de él mercancías de cualquier clase, valor, origen o procedencia, eludiendo el ejercicio del control aduanero, aunque con ello no cause perjuicio fiscal, será sancionado con una multa de dos veces el monto del valor aduanero de las mercancías objeto de contrabando, y con pena de prisión, según los rangos siguientes:

a) De seis meses a tres años, cuando el valor aduanero de la mercancía exceda de cinco mil pesos centroamericanos y no supere los diez mil pesos centroamericanos.

b) De uno a cinco años, cuando el valor aduanero de la mercancía supere la suma de diez mil pesos centroamericanos.

El valor aduanero de las mercancías será fijado en sede judicial, mediante ayuda pericial y de conformidad con la normativa aplicable.”

Además, el agravante para la pena sufre cambios y los mismos se visualizan en el artículo 213, a saber:

Artículo 213. —Agravantes.

La pena será de cinco a nueve años de prisión y la multa equivalente a dos veces el monto del valor aduanero de las mercancías, cuando en alguna de las circunstancias expuestas en el artículo 211 de esta Ley, concurra por lo menos una de las siguientes conductas o situaciones:

a) Se perpetre, facilite o evite su descubrimiento, mediante el empleo de violencia o intimidación.

b) Cuando sea cometido por dos personas o más o el agente integre una organización destinada al contrabando.

c) Se utilice un medio de transporte acondicionado o modificado en su estructura, con la finalidad de transportar mercancías eludiendo el control aduanero.

d) Se hagan figurar como destinatarias, en los documentos referentes al despacho de las mercancías, personas naturales o jurídicas inexistentes.

e) Intervenga, en calidad de autor, instigador o cómplice, un funcionario público en ejercicio de sus funciones, con ocasión de ellas o con abuso de su cargo.

f) Se participe en el financiamiento, por cuenta propia o ajena, para la comisión del delito de contrabando aduanero.”

A su vez, el tema de la defraudación fiscal sufre también variaciones, con esto, menciona el artículo 214 de la LGA lo siguiente:

Artículo 214.-Defraudación fiscal aduanera.

Quien valiéndose de astucia, engaño o ardid, de simulación de hechos falsos o de deformación u ocultamiento de hechos verdaderos, utilizados para obtener un beneficio patrimonial para sí o para un tercero, eluda o evada total o parcialmente el pago de los tributos, será sancionado con una multa de dos veces el monto de los tributos dejados de percibir más sus intereses y una pena de prisión, de conformidad con lo siguiente:

a) De seis meses a tres años, cuando el monto de los tributos dejados de percibir exceda de los cinco mil pesos centroamericanos y no supere los quince mil pesos centroamericanos.

b) De uno a cinco años, cuando el monto de los tributos dejados de percibir supere los quince mil pesos centroamericanos.

El monto de los tributos dejados de percibir, será fijado en sede judicial mediante ayuda pericial, de conformidad con la normativa aplicable.”

Por otro lado, los artículos 235 y 236 varían las causales de su aplicación, sin embargo se mantienen las multas de cien y quinientos pesos centroamericanos respectivamente, según sea el caso, y además se añade el artículo 236 bis, en donde se tipifican multas equivalentes a mil pesos centroamericanos, menciona este artículo:

Artículo 236 bis.-Multa de mil pesos centroamericanos.

“Será sancionado con una multa de mil pesos centroamericanos o su equivalente en moneda nacional:

a) Quien antes del arribo de la unidad de transporte, no comunique a la aduana la existencia de mercancías inflamables, corrosivas, explosivas o perecederas o de mercancías que, por su naturaleza, representen un peligro para otras mercancías, personas o instalaciones, con el fin de darles un tratamiento especial.

Esta sanción se aplicará por cada unidad de transporte en la que se incumpla esta obligación.

b) Quien, como transportista que declara el ingreso a territorio aduanero de las unidades de transporte y sus cargas, no traslade la mercancía caída en abandono al depósito aduanero que designe la aduana de control, dentro del plazo legalmente establecido.

c) El estacionamiento transitorio que permita el ingreso de unidades de transporte con mercancías explosivas, inflamables, corrosivas, contaminantes, radiactivas, tóxicas, peligrosas y otras de similar naturaleza, así manifestadas por el transportista internacional.

Esta sanción se aplicará por cada unidad de transporte en la que se incurra en esta conducta.”

Por último, el cambio de mayor relevancia se presenta en el artículo 242, en donde la multa varía, y pasa de ser el triple de los impuestos dejados de pagar, a constituirse en el valor aduanero de la mercancía, menciona textualmente lo siguiente:

Artículo 242. —Infracción tributaria aduanera.

Constituirá infracción tributaria aduanera y será sancionada con una multa equivalente al valor aduanero de las mercancías, toda acción u omisión que signifique una vulneración del régimen jurídico aduanero que cause un perjuicio fiscal superior a cien pesos centroamericanos y no constituya delito ni infracción administrativa sancionable con suspensión del auxiliar de la función pública aduanera.

Los casos comprendidos en los artículos 211 y 214 de esta Ley, en los cuales el valor aduanero de las mercancías no supere los cinco mil pesos centroamericanos, o su equivalente en moneda nacional, serán considerados infracción tributaria aduanera y se les aplicará una multa equivalente al valor aduanero de las mercancías".

Para el año 2012 se da la séptima versión de la norma, la cual trae consigo cambios importantes en cuanto a los artículos objeto de estudio. Por ejemplo, el contrabando y la defraudación fiscal presentan un nivel de tolerancia mayor, pasando de cinco mil pesos centroamericanos a cincuenta mil pesos centroamericanos el valor de las mercancías para ser aplicables de sanción por estos delitos. Esto se muestra en el artículo 211 y el 214, a saber:

Artículo 211.- Contrabando

Será sancionado con una multa de dos veces el monto del valor aduanero de las mercancías objeto de contrabando y con pena de prisión de tres a cinco años, cuando el valor aduanero de la mercancía exceda los cincuenta mil pesos centroamericanos, aunque con ello no cause perjuicio fiscal, quien:

a) Introduzca o extraiga, del territorio nacional, mercancía de cualquier clase, valor, origen o procedencia, eludiendo el control aduanero.

b) Transporte, almacene, adquiera, venda, done, oculte, use, dé o reciba en depósito, destruya o transforme, mercancía de cualquier clase, valor, origen o procedencia introducida al país, eludiendo el control aduanero.

c) Entregue mercancías del depósito aduanero, de los estacionamientos transitorios o de las zonas portuarias o primarias, sin que medie autorización de la autoridad aduanera.

d) Sustituya mercancías de las unidades de transporte.

El valor aduanero de las mercancías será fijado en sede judicial, mediante ayuda pericial y de conformidad con la normativa aplicable.”

Artículo 214.- Defraudación fiscal aduanera

Quien, por acción u omisión, valiéndose de astucia, engaño o ardid, de simulación de hechos falsos o de deformación u ocultamiento de hechos verdaderos, utilizados para obtener un beneficio patrimonial para sí o para un tercero, eluda o evada, total o parcialmente, el pago de los tributos, será sancionado con una multa de dos veces el monto de los tributos dejados de percibir más sus intereses, y con pena de prisión de tres a cinco años, cuando el monto de los tributos dejados de percibir exceda los cincuenta mil pesos centroamericanos.

El monto de los tributos dejados de percibir será fijado en sede judicial mediante ayuda pericial, de conformidad con la normativa aplicable.”

El artículo 233 por su parte, presenta cambios en cuanto a las reducciones de sanciones, estos cambios establecen diferentes rebajas dependiendo del momento del pago del adeudo tributario establecido, a saber:

Artículo 233.- Rebaja de la sanción de multa

Las sanciones de multa previstas en esta ley se reducirán cuando se cumplan los supuestos y las condiciones que se enumeran a continuación:

a) Cuando el infractor repare voluntariamente los incumplimientos, las omisiones o las insuficiencias en que haya incurrido, sin mediar ninguna acción de la autoridad aduanera para obtener esta reparación, la sanción de multa se le rebajará en un setenta y cinco por ciento (75%). El infractor podrá autoliquidar y pagar la sanción en el momento de subsanar el incumplimiento, en cuyo caso la reducción será del ochenta por ciento (80%).

b) Cuando el infractor repare su incumplimiento después de la actuación de la autoridad aduanera, pero antes de la notificación del acto de apertura del procedimiento determinativo de ajuste de la obligación tributaria, la sanción se reducirá en un cincuenta por ciento (50%). El infractor podrá autoliquidar y pagar la sanción en el momento de subsanar su incumplimiento, en cuyo caso la reducción será del cincuenta y cinco por ciento (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 veinticinco por ciento (25%). El infractor podrá autoliquidar y pagar la sanción en el momento de subsanar su incumplimiento, en cuyo caso la reducción será del treinta por ciento (30%). En estos casos, el infractor deberá comunicar a la autoridad aduanera los hechos aceptados y adjuntará las pruebas de pago, respecto a la obligación tributaria como a la sanción, según corresponda.

Para los efectos de los párrafos anteriores, se entenderá como actuación de la Administración toda acción conducente a verificar el cumplimiento de la obligación tributaria aduanera, notificada al sujeto pasivo.

También, se reducirá 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. En este caso, la sanción se reducirá en un cincuenta por ciento (50%). El infractor podrá autoliquidar y pagar la sanción en el momento de subsanar su incumplimiento, en cuyo caso la reducción será del cincuenta y cinco por ciento (55%). En estos casos, el infractor deberá comunicar a la autoridad aduanera los hechos aceptados y adjuntará las pruebas de pago, respecto a la obligación tributaria como a la sanción, según corresponda.

En el caso de incumplimientos sancionables con multa que no conlleven un ajuste en la obligación tributaria aduanera, la sanción se reducirá en un cincuenta y cinco por ciento (55%), cuando el infractor autoliquide y pague la multa, previo a la notificación del inicio del procedimiento sancionatorio.”

Por último, a través de la “*Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria*” No.9069 del 10 de setiembre del año 2012, se reforma el artículo 242, en donde varía la multa aplicable, e incluso se promulga un artículo 242 bis, estos cambios representan una multa en teoría más proporcional a su versión anterior. Mencionan los artículos lo siguiente:

Artículo 242.

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

Artículo 242 bis.- Otra infracción administrativa

Constituirá infracción tributaria aduanera y serán sancionadas con una multa equivalente al valor aduanero de las mercancías, las conductas establecidas en el artículo 211 de esta ley, siempre que el valor aduanero de las mercancías no supere los cincuenta mil pesos centroamericanos o su equivalente en moneda nacional, aunque con ello no cause perjuicio fiscal.”

La última versión de la LGA se presenta en el año 2015, y sus reformas se dan a través de la “Ley para mejorar la lucha contra el contrabando” No. 9328 del 19 de Octubre del 2015. Los principales cambios que se presentan, se deben a la tipificación de contrabando y defraudación fraccionados. Además, los delitos de contrabando y defraudación tributaria aduanera se consideran a partir del valor de la mercancía de cinco mil pesos centroamericanos, volviendo así a la aplicación anterior. Menciona el artículo 211 en relación al contrabando lo siguiente:

Artículo 211.-Contrabando.

Será sancionado con una multa de dos veces el monto del valor aduanero de las mercancías objeto de contrabando y con pena de prisión de tres a cinco años, cuando el valor aduanero de la mercancía exceda los cinco mil pesos centroamericanos, aunque con ello no cause perjuicio fiscal, quien:

- a) Introduzca o extraiga, del territorio nacional, mercancía de cualquier clase, valor, origen o procedencia, eludiendo el control aduanero.*
- b) Transporte, almacene, adquiera, venda, done, oculte, use, dé o reciba en depósito, destruya o transforme, mercancía de cualquier clase, valor, origen o procedencia introducida al país, eludiendo el control aduanero.*
- c) Entregue, extraiga o facilite la extracción de mercancías del depósito aduanero, de los estacionamientos transitorios o de las zonas portuarias o primarias, sin que medie autorización de la autoridad aduanera.*

d) Desvíe de su destino final mercancías que sean movilizadas en tránsito por el territorio nacional para su introducción al mercado nacional, sin que medie autorización de la autoridad aduanera.

e) Sustituya mercancías de las unidades de transporte.

El valor aduanero de las mercancías será fijado en sede judicial mediante la determinación que realice la autoridad aduanera, o bien, mediante estimación pericial. Adicionalmente, la autoridad aduanera informará el monto de los tributos adeudados y sus intereses en los términos del artículo 227 de esta ley, referente al tratamiento del monto de los tributos evadidos.”

Además, los agravantes para el artículo 211 pueden llevar la pena hasta los quince años de cárcel y una multa de cuatro veces el valor aduanero de las mercancías, ante esto menciona el artículo 212 de la LGA lo siguiente:

ARTICULO 212.-Agravantes

La pena será de cinco a quince años de prisión y la multa equivalente a cuatro veces el monto del valor aduanero de las mercancías, cuando en alguna de las circunstancias expuestas en el artículo 211 de esta ley concurra por lo menos una de las siguientes conductas o situaciones:

a) Se perpetre, facilite o evite su descubrimiento, mediante el empleo de violencia o intimidación.

b) Se utilice un medio de transporte acondicionado o modificado en su estructura, con la finalidad de transportar mercancías eludiendo el control aduanero.

c) Se hagan figurar como destinatarias, en los documentos referentes al despacho de las mercancías, personas físicas o jurídicas a quienes se les haya usurpado su identidad, o personas físicas o jurídicas inexistentes.

d) Intervenga, en calidad de autor, instigador o cómplice, un funcionario público en ejercicio de sus funciones, con ocasión de ellas o con abuso de su cargo.

e) Se participe en el financiamiento, por cuenta propia o ajena, para la comisión de delitos aduaneros.

f) El autor o partícipe integre un grupo que califique como delincuencia organizada, según la legislación vigente.

g) Se trate de productos de interés sanitario o mercancías sujetas a regulación técnica que pongan en riesgo la vida o la salud humana, la vida o la salud animal, la preservación de la vida vegetal, la protección del medio ambiente o la seguridad de la nación.”

Por otro lado, la defraudación fiscal aduanera también sufre variaciones, al igual que sus agravantes, esto se refleja en los artículos 214 y 215 de la LGA, mencionan lo siguiente:

Artículo 214.- Defraudación fiscal aduanera.

“Quien, por acción u omisión, valiéndose de astucia, engaño o ardid, de simulación de hechos falsos o de deformación u ocultamiento de hechos verdaderos, utilizados para obtener un beneficio patrimonial para sí o para un tercero, eluda o evada, total o parcialmente, el pago de los tributos, será sancionado con pena de prisión de tres a cinco años y con una multa de dos veces el monto de los tributos dejados de percibir más sus intereses, cuando el monto de los tributos dejados de percibir exceda los cinco mil pesos centroamericanos.

El monto de los tributos dejados de percibir será fijado en sede judicial mediante la determinación que realice la autoridad aduanera de acuerdo con lo establecido en el artículo 227 de esta ley, referente al tratamiento del monto de los tributos evadidos, o bien mediante estimación pericial”.

ARTICULO 215.- Agravantes.

La pena será de cinco a quince años de prisión y la multa equivalente a cuatro veces el monto de los tributos dejados de percibir más sus intereses, cuando en alguna de las circunstancias expuestas en el artículo 214 de esta ley concurra por lo menos una de las siguientes conductas o situaciones:

a) Intervenga, en calidad de autor, cómplice o instigador, un funcionario público o un auxiliar de la función pública aduanera en el ejercicio de sus funciones, con ocasión de ellas o con abuso de su cargo.

b) Se hagan figurar como destinatarias, en los documentos referentes al despacho de las mercancías, personas físicas o jurídicas a quienes se les haya usurpado su identidad, o personas físicas o jurídicas inexistentes.

c) Se perpetre, facilite o evite su descubrimiento, mediante el empleo de violencia o intimidación.

d) El autor o participe integre un grupo que califique como delincuencia organizada, según la legislación vigente.

e) Se trate de mercancías sujetas a regulación que pongan en riesgo la vida o la salud humana, la vida o la salud animal, la preservación de la vida vegetal, la protección del medio ambiente o la seguridad de la nación”.

Además en esta última versión de la LGA, se tipifican por primera vez los delitos de contrabando y defraudación fiscal fraccionados, esto mediante los artículos 213 y 216, a saber, mencionan lo siguiente:

Artículo 213.-Contrabando fraccionado.

Incorre igualmente en los delitos contemplados en los tipos penales previstos en los dos artículos anteriores y será reprimido con idénticas penas, el que actuando con una misma finalidad realice actividades de contrabando de forma fraccionada, en

un solo acto o en diferentes actos, respecto de mercancías con un valor aduanero inferior a los cinco mil pesos centroamericanos, de forma tal que aisladamente hubiesen sido considerados infracciones administrativas.

Para determinar la modalidad de contrabando fraccionado, la autoridad judicial podrá considerar los actos realizados por el infractor en los doce meses anteriores al último acto denunciado. El hecho generador se regirá por lo establecido en el artículo 55 de esta ley, para el acto o cada uno de los actos individualmente considerados”.

Artículo 216.-Defraudación fiscal fraccionada.

Incorre igualmente en los delitos contemplados en los tipos penales previstos en los dos artículos anteriores y será reprimido con idénticas penas, el que actuando con una misma finalidad, realice actividades de defraudación aduanera de forma fraccionada, en un solo acto o en diferentes actos, en los que el monto de los tributos dejados de percibir en forma individual resulte inferior a los cinco mil pesos centroamericanos, de forma tal que aisladamente hubiesen sido considerados infracciones administrativas.

Para determinar la modalidad de defraudación fiscal aduanera fraccionada, la autoridad judicial podrá considerar los actos realizados por el infractor en los doce meses anteriores al último acto denunciado. El hecho generador se regirá por lo establecido en el artículo 55 de esta ley, para el acto o cada uno de los actos individualmente considerados.”

Por último, el mayor de los cambios se presenta en el artículo 242, en el cual la multa pasa de ser equivalente al valor de la mercancía y se convierte en el doble de los tributos dejados de percibir y además se añade el artículo 242 bis. A saber menciona lo siguiente la LGA:

Artículo 242

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

Artículo 242 bis

Otra infracción administrativa. Constituirá infracción tributaria aduanera y serán sancionadas con una multa equivalente al valor aduanero de las mercancías, las conductas establecidas en el artículo 211 de esta ley, siempre que el valor aduanero de las mercancías no supere los cinco mil pesos centroamericanos o su equivalente en moneda nacional, aunque con ello no cause perjuicio fiscal y no configure las modalidades de contrabando fraccionado o defraudación fiscal fraccionada.”

Como vemos, las multas y sanciones aplicables a los delitos e infracciones tributarias aduaneras han estado en constante evolución. Actualmente, los delitos aduaneros (contrabando y defraudación) presentan un nivel de tolerancia menor que en versiones anteriores de la LGA, esto por cuanto se consideran delitos aduaneros con el solo hecho de que el valor de la mercancía o los tributos dejados de pagar excedan los cinco mil pesos centroamericanos y los agravantes planteados, establecen la posibilidad de incluso penas de quince años de cárcel o la posibilidad del pago de hasta cuatro veces el valor aduanero de las mercancías.

Por otro lado, el artículo 233 presenta actualmente rebajas a multas según el momento de aceptación del error y pago por parte del sujeto pasivo, esto por cuanto presenta condiciones más favorables para una posible rectificación, que ante una regularización, y la aceptación de esta última sería más favorable que el pago bajo un procedimiento ordinario. Esto nos demuestra que en principio, hay interés por parte de la administración por premiar

el pronto pago de los impuestos dejados de percibir, sin embargo no hay ningún instrumento legal que castigue la reincidencia o reiteración por los errores incurridos, dichas figuras fueron establecidas en el año de 1971 por el “*Código de Normas y Procedimientos*” en su artículo 71.

Los artículos 235, 236 y 236 bis de la LGA enumeran una serie de acciones que son castigadas con multas de cien, quinientos y milpesos centroamericanos respectivamente, las mismas se presentan aun cuando los errores por parte del administrado no representen infracción fiscal contra el Estado. Esto por cuanto la administración debe incurrir en la gran mayoría de casos, en costos operativos para subsanar los errores generados por el sujeto pasivo y además se evalúa que toda acción que obstaculice la función pública debe ser sancionada de alguna forma. Estos artículos no han presentado grandes cambios desde su aparición en el año 1995.

La infracción tributaria aduanera presentada en el artículo 242 ha presentado varios cambios desde su aparición en la LGA. En su primera versión en el año 1995, la multa constituía tres veces los tributos dejados de percibir por el estado, siempre que la infracción fuera mayor a los cien pesos centroamericanos. Posteriormente en el año 2003 se presenta un cambio en dicha multa, pasando a ser la misma equivalente al valor de las mercancías objeto de la infracción tributaria. Para el año 2012 se da el último cambio de este artículo a través de la “*Ley de Fortalecimiento Tributaria*” la multa se reduce y se establece en el pago del doble de los impuestos dejados de percibir por el estado cuando dicho monto supere los quinientos pesos centroamericanos. Además, se genera el artículo 242 bis que castiga el contrabando con una multa representada por el valor de las mercancías, siempre y cuando el valor aduanero de las mercancías no supere los cinco mil pesos centroamericanos. Como vemos, la evolución de este artículo 242 muestra que la multa por este tipo de infracción, se ha ido reduciendo con el pasar del tiempo, buscando así mayor proporcionalidad de la misma.

Capítulo 2. Accionar Estatal

2.1 La Cultura Tributaria

Según el artículo 18 de la Constitución Política de Costa Rica: “Los costarricenses deben observar la Constitución y las leyes, servir a la Patria, defenderla y contribuir con los gastos públicos.”

Como se indica, es deber de la ciudadanía colaborar con la recaudación de fondos que sirven para sustentar el gasto público, es mediante el pago de tributos que se logra cumplir con el mandato constitucional anterior. El deber de tributar a pesar de ser algo establecido como una obligación para los contribuyentes, se debe fomentar mediante la formación de una cultura tributaria en la consciencia de la población. Para lograr esta concientización se debe manejar por parte del Estado un sistema de incentivos transparente hacia sus administrados.

El incremento de los ingresos estatales provenientes de los tributos constituye parte fundamental de toda estrategia gubernamental, tanto para garantizar su sostenibilidad financiera como para cumplir con sus obligaciones y competencias. La base de los ingresos estatales proviene de la recaudación de impuestos, y el desarrollo de una cultura tributaria debería constituir uno de los objetivos principales de toda administración.

Según (Sojo, 2002) la cultura tributaria se define como la forma en que los ciudadanos crean una imagen de los impuestos basados en la combinación de información y experiencia sobre las actuaciones del Estado y el desempeño histórico del mismo. A su vez, (Obermeister Salama, 2012) indica que cuando se habla de cultura tributaria se deben tratar factores como información y desinformación, formas de cumplimiento voluntario u obligatorio, problemas como evasión y fraude fiscal, y en general de circunstancias personales y sociales de los contribuyentes.

El fortalecimiento de la cultura tributaria se genera a través de dos canales, el informativo y el formativo. Se debe informar a la ciudadanía acerca de la normativa existente, de sus obligaciones como contribuyentes y del porqué es importante el cumplimiento de esas

obligaciones. El Estado debe ser transparente en cuanto a la razón de la recaudación de los tributos. En términos generales, se recauda para financiar el gasto y se gasta para cumplir con las necesidades económicas y sociales de la población. Al respecto, menciona Alexander Artavia que “junto al “Cómo” de los impuestos, hay que explicar el “Para qué de los impuestos”. El “Para qué” de los impuestos es la vertiente formativa imprescindible de la educación fiscal.” (Umaña, 2011).

Un estudio por (Rivera & Sojo, 2002) establece que los Costarricenses presentan una posición confusa en cuanto a la recaudación tributaria, por cuanto un 92% de la población estaría de acuerdo en penalizar el no pago de los tributos, sin embargo, un 48,1% considera que si se le presenta la posibilidad de no pagar, no pagarían, justifican que bajo ciertas circunstancias es aceptable el no pago de los tributos. A su vez un 58,2% de los entrevistados señala a las grandes empresas como las principales responsables de la evasión fiscal en nuestro país.

Menciona (Rivera & Sojo, 2002) que “La valoración ciudadana sobre la evasión y sus implicaciones sociales está claramente relacionada con consideraciones de equidad, solidaridad y justicia social. De ahí que acciones aleccionadoras por parte de la administración tributaria contra los grandes evasores pueden tener efectos positivos en la percepción de los ciudadanos y en la orientación de sus actitudes y prácticas en contra del cumplimiento de las obligaciones tributarias.”

A través del tiempo el estado Costarricense se ha esforzado por formar una ciudadanía que conozca la importancia del cumplimiento de sus obligaciones tributarias para el financiamiento del gasto público.

En la década de los setentas se inician estos esfuerzos, en el año 1979 se realiza una publicación denominado “Folleto Informativo Fiscal”, el cual describe lo que era un tributo, las entidades que los administran y fiscalizan, así como los tipos de tributos existentes. En el año 2001 se crea el programa “Tribuchicos”, el cual consiste en un software dirigido a niños, en donde a través de juegos interactivos se pretende enseñar acerca de conceptos básicos del pago de impuestos y de la formación de valores sociales, este programa no tiene

el éxito esperado debido a la falta de apoyo y recursos financieros. Para el año 2003 se elaboran dos fascículos educativos, uno orientado a educación primaria y otro a la educación secundaria. Este mismo año se crea la Semana de Educación Tributaria, la cual consistió en visitas a centros educativos por parte de funcionarios de la Dirección General de Tributación (DGT). En el año 2004 se da la primer Jornada de la Cultura Tributaria, la cual busca estrechar la relación entre la administración y los contribuyentes. Para el año 2005 se realiza el sorteo de lotería fiscal destinada a promover la importancia de la recepción de una factura comercial en toda relación de compra de bienes y servicios, este proyecto contó con la colaboración del Ministerio de Educación Pública.

Casi ninguno de los esfuerzos realizados resulta exitoso, por diversas razones, entre las principales causas se encuentran, la falta de publicidad, el poco seguimiento y la informalidad de estos esfuerzos, ya que el Ministerio de Hacienda no cuenta con un departamento que se encargara de la administración de estas actividades, razón por la cual la mayoría de estas acciones resultaron en intentos aislados que lamentablemente terminan desvaneciéndose por falta de recursos.

Entendiendo la importancia de una eficaz recaudación de tributos, el Gobierno Costarricense continuó con sus esfuerzos por disminuir la evasión fiscal a través del fortalecimiento de la cultura tributaria. Dado esto, se presenta en el año 2009 el “Plan Nacional de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal”, este Plan es el resultado de un trabajo del Ministerio de Hacienda de Costa Rica, y el apoyo brindado por Eurosocietal Fiscalidad de la Unión Europea. El mismo se centra en la persecución de cinco aspectos, a saber:

1. El uso de información para hacer inteligencia tributaria.
2. El proceso sancionador del fraude y la evasión a nivel administrativo, contencioso y penal.
3. La información y la asistencia al contribuyente.
4. La educación fiscal.
5. Las reformas legales y reglamentarias necesarias para modernizar el marco normativo existente.

Las acciones propuestas en el Plan anterior muestran cómo la cultura tributaria se genera a través de dos tipos de recaudación: la voluntaria y la obligatoria, siendo estas complementarias entre sí dentro de la estrategia tributaria del Estado. Sin embargo, las dos responden a realidades de información, formación y cumplimiento distintas. Por tanto, el Gobierno debe velar por fomentar e incitar la recaudación voluntaria y por crear y fortalecer los mecanismos que hagan posible la correcta percepción de tributos, permitiendo así una recaudación obligatoria más eficaz.

El primer tipo de recaudación se genera a partir de la información y formación al contribuyente, esto con el fin de lograr una sensibilidad en la ciudadanía que permita una mayor recaudación a través de tributos voluntarios. En este punto el Estado se está enfocando en informar y formar a la población sobre la importancia del tributar correctamente, esto a través de lo propuesto en el Plan Nacional de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal y de la administración de las actividades derivadas de dicho Plan.

El ente estatal encargado de la administración y promoción de la recaudación tributaria voluntaria es la DGT, la cual es una dependencia del Ministerio de Hacienda. Esta institución define a la educación fiscal como una política de Estado que tiene como objetivo fomentar una ciudadanía solidaria, participativa y consciente de sus derechos y obligaciones. La visión de esta entidad sobre la educación fiscal va más allá que el hecho de solo explicar el cómo y para qué se debe tributar, lo que busca es desarrollar actitudes de compromiso y responsabilidad social entre los contribuyentes. La DGT define que la educación fiscal se debe llevar a cabo alrededor de tres ejes de acción (Ministerio de Hacienda, 2013), a saber:

1. Formación de Valores: Busca promover la solidaridad social como base del pago de tributos.
2. Ciudadanía: Se refiere a la relación entre deberes y derechos para la formación de la Democracia.
3. Cultura Fiscal: Se basa en la formación ética de los ciudadanos, para que estos cumplan con su rol social de contribución con el gasto público.

Según (Ministerio de Hacienda, 2009) los pilares básicos del Plan Nacional de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal se enumeran a continuación:

1. Emitir un decreto ejecutivo que integre a las instituciones del Estado y las organizaciones que por la naturaleza de sus competencias estén relacionadas con el tema de la Educación Fiscal.
2. Elaborar un Programa Nacional de Educación Fiscal, que cuente con los recursos humanos destinados al efecto.
3. Incorporar el tema de la Educación Fiscal dentro de las estructuras organizacionales de los departamentos del Ministerio de Hacienda.
4. Establecer una estrategia de preparación de los educadores, de tal forma que se les refuercen los conocimientos en este campo.
5. Establecer convenios con las universidades públicas y privadas para ir incorporando poco a poco esta materia dentro del currículo universitario. Así como planes de cooperación entre dichos entes y el Ministerio de Hacienda de manera que se establezca la cultura fiscal como parte del perfil profesional.

Para fortalecer los pilares anteriores, se han tomado medidas como “la formación de formadores”, que básicamente es la capacitación de los docentes que transmitirán el tema de la cultura tributaria al estudiantado. Además de los talleres de “papás y mamás de Hacienda van a la escuela” en donde los propios colaboradores del Ministerio de Hacienda van a colaborar con charlas y actividades a las aulas, entre estas actividades se encuentra la presencia de 4 juegos interactivos. Además se crea una página dedicada únicamente a la Educación Fiscal, como herramienta de trabajo didáctico y de comunicación interna y externa, la cual incluye apartados dirigidos al niño, al docente y al funcionario público, la cual se encuentra ubicada en un servidor de la DGT (Ministerio de Hacienda, 2015).

A pesar de los esfuerzos estatales por fomentar la recaudación voluntaria, las cifras correspondientes a elusión y evasión fiscal en nuestro país para el año 2013 ascienden a un 8,22% del total del producto interno bruto (PIB) de acuerdo con(Central America Data,

2016), o visto desde otra manera un aproximado de un 70% del potencial recaudatorio según (El Financiero, 2014).

De lo anterior se deriva la segunda forma recaudatoria, la obligatoria. Es así como de forma complementaria a la Educación Fiscal, el Estado vela porque sus funciones recaudatorias se ejecuten de acuerdo a su estrategia idónea y se forma la fiscalización como un proceso administrativo, que permite el cumplimiento de las obligaciones tributarias, orientando al administrado a realizar un cumplimiento íntegro y puntual de sus obligaciones. Así lo menciona el artículo 103 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios que:

“La Administración Tributaria está facultada para verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias por todos los medios y procedimientos legales. A ese efecto dicha Administración queda autorizada para:

- b) Cerciorarse de la veracidad del contenido de las declaraciones juradas por los medios y procedimientos de análisis e investigación legales que estime convenientes, a efecto de determinar la verdadera magnitud del hecho imponible y el tributo correspondiente;
- c) Requerir el pago y percibir de los contribuyentes y los responsables los tributos adeudados y, en su caso, el interés, los recargos y las multas previstos en este Código y las leyes tributarias respectivas;
- d) Organizar y gestionar el cobro administrativo de los tributos, intereses y recargos que aplique y para solicitar la intervención de la dependencia que tenga a su cargo el cobro de los créditos a favor del Estado.

En materia administrativa aduanera el Servicio Nacional de Aduanas (SNA) posee las atribuciones y competencias que le permiten y otorgan la responsabilidad de gerenciar las actividades de comercio exterior del país. Dentro de estas competencias debe buscar los medios y las herramientas para agilizar y facilitar las operaciones de control aduanero y fomentar la correcta percepción de los tributos generados por dichas actividades

comerciales. Esto es ratificado (Ministerio de Hacienda, 2009) en el plan estratégico nacional, el cual se encuentra contenido dentro del Plan nacional de Desarrollo. En el mismo se establece que el SNA es: "...el encargado de garantizar una correcta recaudación de tributos y participar como facilitador y contralor en el comercio internacional de mercancías...".

Este plan estratégico acuerda cuatro objetivos, los cuales según lo plasmado, permiten construir un Servicio Nacional de Aduanas con la capacidad de controlar el Comercio Exterior de tal forma que contribuya al desarrollo del país (Ministerio de Hacienda, 2012). Dichos objetivos son:

1. Lograr el control oportuno y eficaz de las mercancías que ingresan y salen del territorio nacional.
2. Asegurar el correcto cobro de los impuestos al menor costo posible.
3. Establecer y mantener una cultura de medición de resultados que garantice una mejora continua.
4. Simplificar el comercio internacional de mercancías.

El desafío para la administración aduanera está orientado hacia la búsqueda de la simplificación de los procesos para un ingreso y salida de las mercancías más efectivo, el cual logre que cada vez el porcentaje de mercancías que sean sujetas a reconocimiento físico en el control inmediato, sea menor. Para esto la administración aduanera debe tomar acciones para fortalecer los diferentes procedimientos existentes, basándose en información actualizada, completa y confiable de los operadores participantes del comercio internacional, estableciendo perfiles de riesgo y creando mecanismos de retroalimentación oportuna con los sectores públicos y privados que aseguren el empoderamiento de los funcionarios aduaneros a través del conocimiento del negocio y garantizando un adecuado posicionamiento del SNA en el contexto del comercio internacional. Todas las acciones descritas anteriormente son los efectos de una fiscalización con control oportuno, eficaz y con un correcto cobro de los impuestos.

2.2 Proceso Fiscalizador

La fiscalización “comprende un conjunto de tareas que tienen por finalidad instar a los contribuyentes a cumplir su obligación tributaria, de forma que realicen el correcto, íntegro y oportuno pago de impuestos”(Servicio de Impuestos Internos, 2015).

Por su parte el Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria en el Artículo 52 expresa que:

“la fiscalización tiene por objeto comprobar la situación tributaria de los sujetos pasivos, con el fin de verificar el exacto cumplimiento de sus obligaciones y deberes y propiciar la regularización correspondiente”.

De acuerdo a estas definiciones se puede decir que la fiscalización es una participación activa de la administración tributaria, orientada a identificar situaciones de riesgo y conductas evasoras. Aplicado en nuestro ámbito de estudio, se encuentra que la fiscalización en aduanas como parte del control aduanero, puede efectuarse en los distintos momentos (antes, durante o posterior al levante), los cuales pueden ligarse a las tres etapas planteadas en el manual de fiscalización desarrollado por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) que son validación, verificación y auditoría; como respuesta a una de las principales funciones de la administración en cuanto a dar garantía de que no se presenten ilícitos, y de que cuando éstos se dan se reaccione de manera adecuada aplicando la normativa correspondiente(Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, 2003).

En términos generales, la función de fiscalización aduanera abarca actividades con tiempos y costos muy variados para la administración, por lo que se debe buscar que sus objetivos se cumplan en las etapas donde la duración y el costo sean menores. Según el manual de fiscalización propuesto por el CIAT establece que el objetivo anterior se puede cumplir en las dos primeras etapas validación y verificación, de esta forma da la recomendación, que la mayor cantidad de procesos deben de finalizar al concluir estas etapas y que sólo sea necesario llevar a cabo actividades de auditoría en una parte muy limitada de las declaraciones.

Lo anterior es posible basado en correctos controles y análisis de riesgo e inteligencia por parte de la Administración Tributaria. Aunado a lo anterior, se necesita del uso correcto de la tecnología como medio facilitador, siendo hasta hace muy poco tiempo, que en nuestras aduanas se empieza a trabajar bajo esa línea, ya que a nivel latinoamericano la tendencia estaba en que la mayor cantidad de casos terminaran en un control a posterior, por la falta de herramientas y controles inmediatos que a su vez generaran facilitación del comercio. Sin embargo, la cultura se ha ido cambiando, ajustando los procesos a la necesidad de eficacia y eficiencia en las primeras etapas, logrando una reducción de los casos que llegan hasta los procedimientos de auditoría, sin que esto signifique un retroceso en la estrategia estatal en cuanto a la facilitación del comercio, permitiendo un accionar rápido y efectivo.

Si se realiza una revisión detallada del cómo se efectúa una fiscalización, se puede encontrar como uno de los primeros pasos el preparar un plan estructurado que ayude a determinar el objeto de estudio, así como el objetivo de la auditoría y, por lo tanto, el sector o a quienes se van a fiscalizar.

Los procedimientos de la etapa de planificación según el CIAT(Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, 2003):

1. recopilar datos sobre el o los administrados a quienes se van a fiscalizar ;
2. efectuar una revisión analítica preliminar, acerca de que es lo que genera hacer esa revisión;
3. efectuar un análisis de riesgo sobre la base de los datos que el auditor ha recopilado para y obtenido de la revisión analítica preliminar.

Como un segundo paso del proceso fiscalizador, se debe poner en práctica el plan que se indicó anteriormente y revisar cada una de las acciones de la empresa. Para ello el auditor puede solicitar los libros contables y así detectar los movimientos anormales en las cuentas del importador, exportador, etc.

Posteriormente, el auditor recopila los datos para la identificación de los elementos que puedan ser sospechosos, el estudio de las normas impositivas y tributarias al sector; además de las consultas y entrevistas, así como de las pruebas de campo necesarias según el estudio previo realizado.

Las acciones descritas en los párrafos anteriores, es la recomendación de un modelo de fiscalización ágil y efectivo, donde la administración debe procurar que el grueso de las acciones se centre en las primeras etapas y no tanto en procesos de auditoría.

Por tanto, al ser la función recaudadora el objetivo central de las actuaciones de fiscalización, y dadas las necesidades estatales de llevar dinero a sus arcas, se incorpora la regularización tributaria de la situación deudora del sujeto pasivo como una manera de buscar respuesta rápida a los tributos dejados de percibir, que permita a su vez, maximizar los montos recaudados y minimizar los costos incurridos por el Estado para poder recaudarlos (Guzmán Granados, 2012).

Menciona el artículo 52 del Reglamento General de Gestión, Regularización, Fiscalización y Recaudación Tributaria (RGGFRT) que la fiscalización tiene por objetivo:

“comprobar la situación tributaria de los sujetos pasivos, con el fin de verificar el exacto cumplimiento de sus obligaciones y deberes y propiciar la regularización correspondiente...”

Y extiende en el artículo 72 que:

“Las actuaciones fiscalizadoras se darán por concluidas cuando, a juicio y bajo la responsabilidad de los funcionarios de Fiscalización, se hayan obtenido los datos y pruebas necesarios para fundamentar los actos que procede dictar. En todos los casos, los funcionarios de fiscalización extenderán y entregarán al sujeto pasivo un acta de conclusión de actuaciones, en la cual le informará su resultado”.

La regularización entonces, surge como una medida de finalización de las actuaciones de fiscalización y nace principalmente como un método de saneamiento y recaudación. Por ende conlleva un “sacrificio” estatal, en donde al encontrarse diferencias entre lo recaudado y lo que se debía recaudar, se le propone al sujeto pasivo (en concordancia con lo establecido actualmente en el artículo 55 bis del RLGA) la posibilidad de regularizar su situación.

2.3 Regularización

La figura de la Regularización Tributaria Aduanera fue incorporada en la Legislación Aduanera de nuestro país hasta el año 2007 mediante el artículo 76 del Reglamento a la Ley General de Aduanas, según Decreto 33915-H del 30 de enero del 2007. Sin embargo, antes de ese año existían mecanismos de aplicación supletoria. Tal es el caso de lo establecido en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios del 03 de Mayo de 1971, Ley No. 4755, en el artículo 144.

En esta Ley se establece un procedimiento de cobro a posteriori del hecho generador para diferentes instituciones descentralizadas del Estado. Este procedimiento presenta ciertas similitudes con el procedimiento actual de la figura de regularización en la DGA. A pesar de esto no se reconoce con el mismo término sino que se nombra a partir del Artículo 38, bajo el título de “Prórrogas y Facilidades de Pago”.

Este artículo tiene las características que la facilidad de pago se ve como una solicitud por parte del contribuyente hacia la Administración y en donde la Administración puede otorgar o denegar la solicitud considerando las circunstancias del caso y la dificultad del cumplimiento por parte del contribuyente. Además, no existía recurso alguno contra la decisión de la Administración y adicional el procedimiento incluía el devengo de intereses, según lo dispuesto en el Artículo 57 de ese mismo Código.

En el Artículo 39 habla sobre el lugar, fecha y forma de pago que indique la ley o en su defecto el reglamento respectivo, el cual no delimita las formas en las cuales la

administración puede hacer recepción del pago del monto adeudado. A su vez, en el artículo 40, indica el plazo máximo del pago de la deuda, el cual corresponde a 15 días, sin embargo, también indica que esto se cumple en caso de que no haya un plazo establecido en la Ley o Decreto correspondiente. Adicionalmente, en el Artículo 42, se establece la facultad para que la administración reciba pagos no solamente en efectivo, sino también por medio de bienes u otros artículos de valor, el cual se ratifica por medio de un decreto, de modo que esto sea una opción para la Administración para casos específicos y no para su aplicación general.

Por otra parte, en el Artículo 72 se indican las formas de extinción de la acción y de la sanción. Las mismas son:

1. Por muerte del infractor, sin que importe la acción y sanción por parte de coautores, cómplices y encubridores.
2. Por amnistía dispuesta por Ley. En este caso se debe entender que son situaciones particulares de interés estatal y no de aplicación general.
3. Por prescripción.

En cuanto al procedimiento de aplicación se indica que estará normado por el Artículo 144 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios y del Artículo 72, siguientes y concordantes del Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria.

Expresamente a nivel de aduanas se reguló hasta el año 2007 con la modificación del artículo 76 del RLGA mediante el Decreto 33915-H del 30 de enero de ese mismo año.

*“Artículo 76 Terminación. Las actuaciones de fiscalización se darán por concluidas cuando, a criterio de los órganos fiscalizadores, se hayan obtenido los datos y pruebas necesarios para fundamentar los actos que procedan dictarse, bien considerando correcta la situación tributaria del investigado ante el cumplimiento de sus obligaciones tributarias aduaneras, requisitos y deberes, bien procediendo a ejecutar las acciones que correspondan. Cuando el órgano fiscalizador, determine que no se cancelaron los tributos debidos, **deberá proponerle al sujeto pasivo la regularización de su situación.** Cuando las actuaciones de fiscalización se den por*

concluidas se procederá a documentar su resultado, incorporando el informe final al expediente administrativo levantado al efecto.” (La negrita y el subrayado no es parte del original).

La Administración fundamenta la modificación de este artículo mediante el inciso VII del Decreto 33915-H, en el cual menciona que en aras de garantizar una “recaudación ágil y oportuna de los tributos adeudados”, es que se considera conveniente posibilitar la Regularización y presenta la misma como un procedimiento independiente aparte y anterior del procedimiento ordinario.

2.3.1. Responsabilidad Solidaria dentro de la Regularización

Existen diversas áreas comerciales en donde se posibilita la representación de las actuaciones de un declarante a través de un tercero. En materia aduanera también vemos esta representación, la cual es ejercida por el Agente Aduanero quién representa al importador o exportador en sus declaraciones ante la administración.

Manifiesta el profesor Carlos Giuliani Fonrouge, en su obra de Procedimiento Tributario que la solidaridad “...es inherente al vínculo de unidad que se crea cuando un mismo hecho imponible es atribuible a dos o más sujetos, pero si lo fuera a otro sujeto distinto del deudor – como ocurre en el caso del responsable – que, por tanto, es personalmente extraño al hecho generador de la ley , entonces es menester una disposición expresa de la ley para que surja la solidaridad” (Procedimiento Tributario, quinta edición, página 108).

Lo citado en el párrafo anterior es plasmado en nuestra legislación. Al respecto el Código de Normas y Procedimientos Tributarios establece en su artículo 15 que el sujeto pasivo será el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, ya sea en calidad de contribuyente o de representante.

Añade este Código en su artículo 16 que:

“Están solidariamente obligadas aquellas personas respecto de las cuales se verifique un mismo hecho generador de la obligación tributaria. En los demás casos la solidaridad debe ser expresamente establecida por la ley. Los efectos de la solidaridad son:

- a) La obligación puede ser exigida total o parcialmente a cualquiera de los deudores, a elección del sujeto activo;
- b) El pago efectuado por uno de los deudores libera a los demás;
- c) El cumplimiento de un deber formal por parte de uno de los obligados no libera a los demás cuando sea de utilidad para el sujeto activo que los otros obligados lo cumplan;
- f) En las relaciones privadas entre contribuyentes y responsables, la obligación se divide entre ellos; y quien haya efectuado el pago puede reclamar de los demás el total o una parte proporcional, según corresponda. Si alguno fuere insolvente, su porción se debe distribuir a prorrata entre los otros.”

Finalmente adiciona este Código en su artículo 20 la definición de obligados por deuda ajena, en donde los establece como las personas no contribuyentes, que deben cumplir con las obligaciones tributarias de éstos para cumplir con las disposiciones legales correspondientes. Por tanto, dichos sujetos están obligados a pagar los tributos al fisco adquiridos por sus representados.

Por su parte, la Ley General de Aduanas, establece en su artículo 28 el concepto de auxiliares de la función pública aduanera, en donde se considerarán como tales las personas físicas y jurídicas que participen a nombre propio o de un tercero en la gestión aduanera y ante el Servicio Nacional de Aduanas, adiciona que: “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”.

Añade el artículo 54 de la LGA que “... el sujeto pasivo es la persona compelida a cumplir con la obligación tributaria aduanera, como consignatario, consignante de las mercancías o quien resulte responsable del pago, en razón de las obligaciones que le impone la ley”.

Por último, se menciona en el artículo 36 de la LGA que “Ante el Fisco, el agente aduanero será solidariamente responsable con el declarante, por el pago de las obligaciones tributarias aduaneras derivadas de los trámites, los regímenes o las operaciones en que intervenga, así como por el pago de las diferencias, los intereses, las multas, los recargos y los ajustes correspondientes”. Con lo anterior se evidencia la responsabilidad del Agente Aduanero sobre la obligación tributaria aduanera o cualquier procedimiento iniciado en contra del contribuyente como producto de sus actuaciones.

No escapa a esto el procedimiento de la Regularización Tributaria Aduanera, en la cual la responsabilidad del Agente Aduanero se mantiene sobre cualquier monto adeudado y sujeto a la propuesta de regularización, tal como se muestra en el hecho de que tanto el importador como el Agente son partícipes del proceso desde su notificación, e incluso la propuesta de regularización podrá ser aceptada por solo una de las partes. No obstante, en caso de que el importador no asuma su responsabilidad sobre su adeudo tributario, el obligado a pagar en última instancia será su Agente Aduanero, esto dadas las implicaciones legales establecidas.

2.4 Procedimiento ordinario

El procedimiento ordinario es un procedimiento administrativo, el cual según (Ortiz Ortiz, 1981) se define como el conjunto de actos preparatorios unidos por una secuencia cronológica y funcional con el objetivo de verificar una necesidad pública a satisfacer y además, dar un espacio a los posibles afectados para llegar a un acuerdo entre la decisión y los objetivos del fin público.

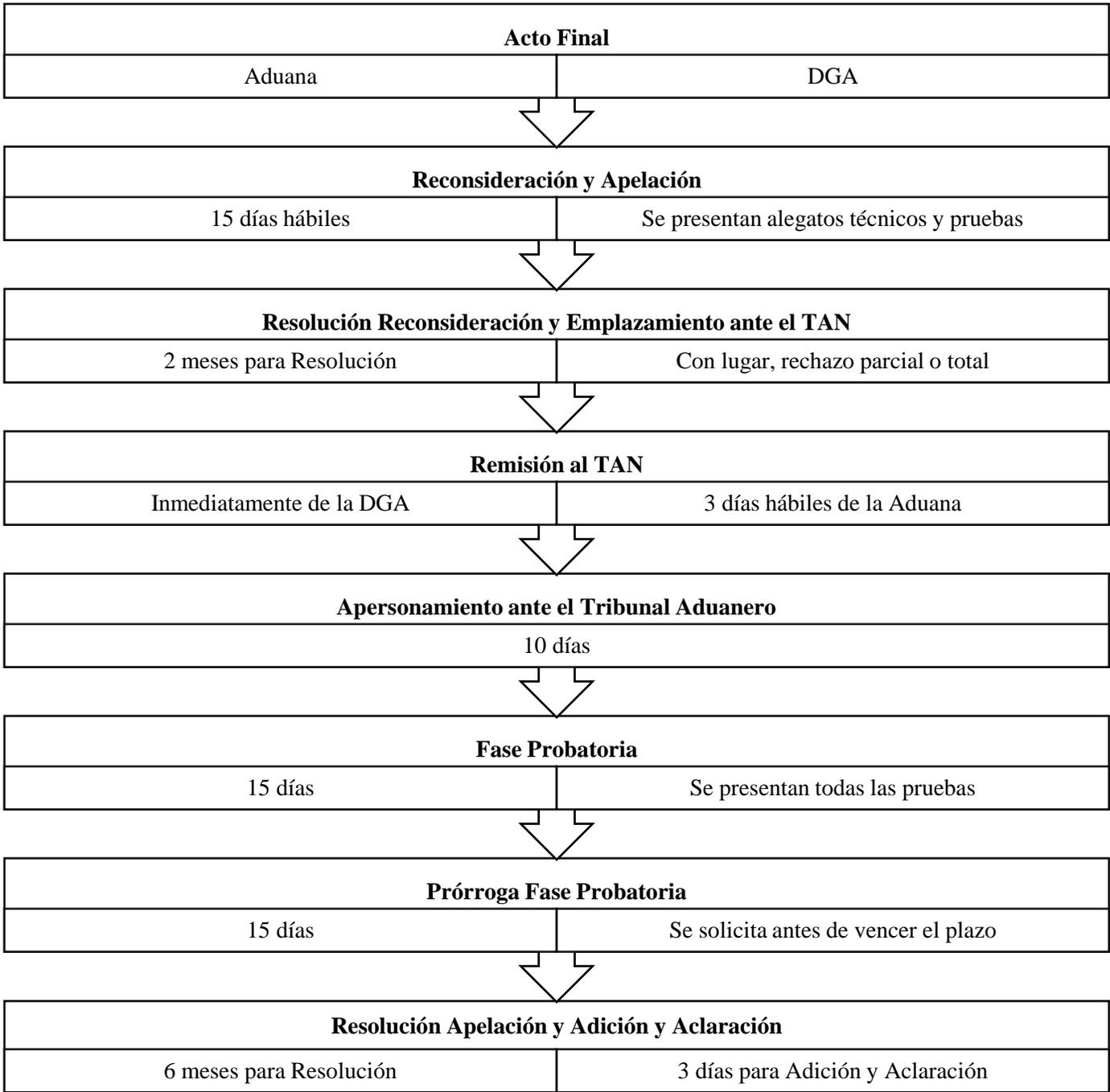
A su vez, (Gordillo, 1998) indica que el procedimiento administrativo puede ser de 2 tipos, el primero es de tipo constitutivo y el segundo de impugnación. El procedimiento ordinario

aplicado en la Administración Aduanera de Costa Rica es por tanto un procedimiento administrativo de tipo impugnativo.

Por su parte,(Rojas Franco, 2011) indica que el objetivo del procedimiento administrativo es asegurar el cumplimiento del fin de la administración en cuanto a los derechos subjetivos e intereses del administrado en concordancia al ordenamiento jurídico.

El procedimiento ordinario inicia a partir de la conclusión del acto final de la Aduana, el cual se resume en las siguientes etapas:

Ilustración 1 Inicio del Procedimiento Ordinario



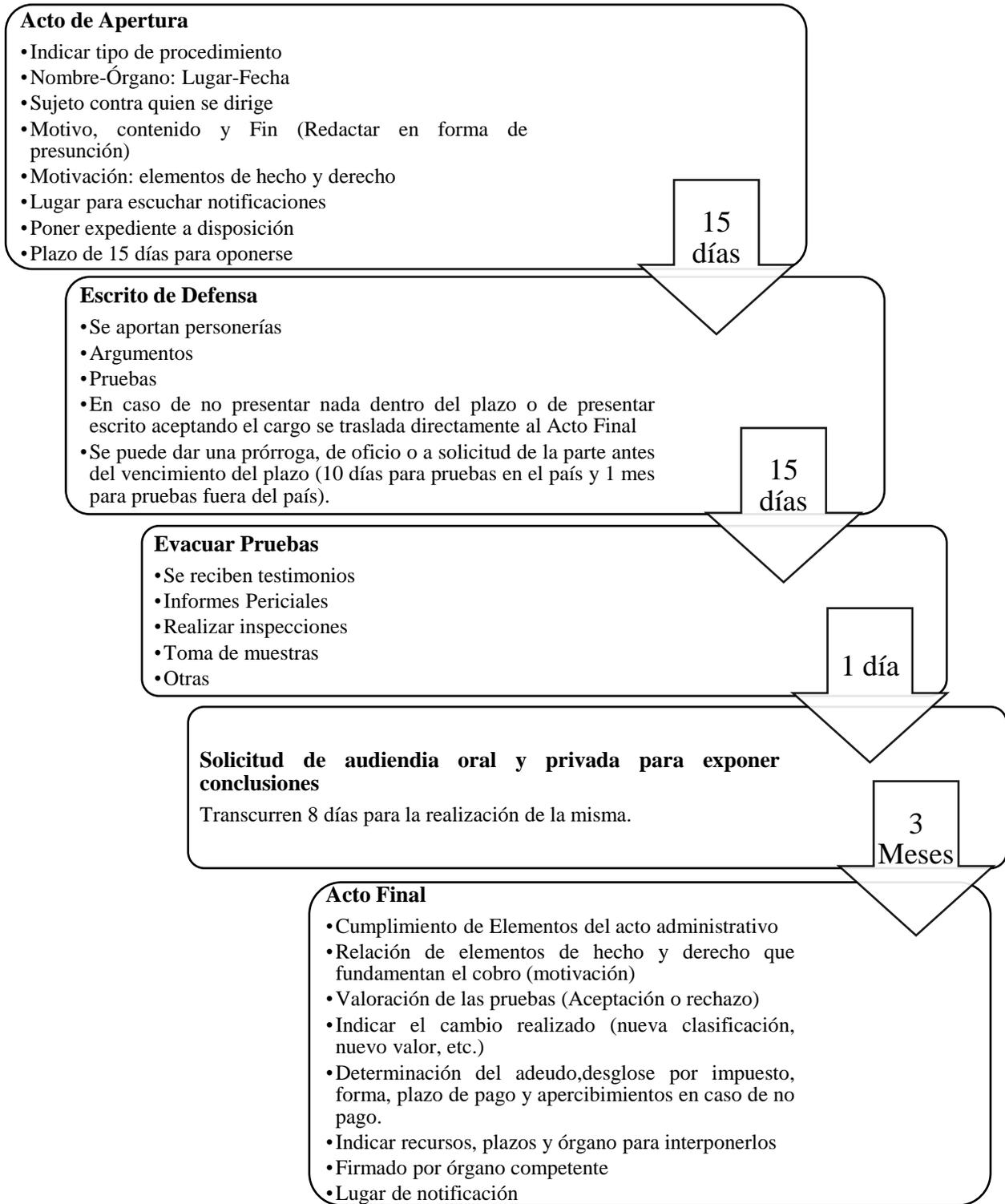
Fuente: Elaboración propia con datos de la LGA y su reglamento

Por su parte, al ser el procedimiento ordinario un procedimiento administrativo de tipo impugnativo, (Jinesta Lobo, 2012) indica las causas por las cuales es obligatorio la utilización de un procedimiento ordinario según el artículo 308 de la Ley General de Administración Pública, dentro de las cuales se encuentran:

- 3 Cuando el acto final puede causar perjuicio grave al administrado, imponiéndole obligaciones, suprimiéndole o denegándole derechos subjetivos e intereses legítimos y, en general, cuando se le pueda provocar una lesión grave y directa a esas situaciones jurídicas de carácter sustancial (artículo 308, párrafo 1º, inciso a, de la LGAP)
- 4 Cuando existe contradicción o concurso de interesados frente a la Administración (artículo 308, párrafo 1º, inciso b, de la LGAP).
- 5 Cuando se trata de procedimientos disciplinarios cuyo acto final pueda constituir una sanción de suspensión o destitución o cualquiera otra de similar gravedad (artículo 308, párrafo 2º, de la LGAP).

Este procedimiento se compone de las siguientes etapas:

Ilustración 2 Etapas del Procedimiento Ordinario



Fuente: Elaboración propia con datos de la LGA y su reglamento.

Por tratarse la Regularización de un proceso sumario, es importante resaltar las diferencias entre ambos procedimientos (ordinario – sumario):

Tabla 5 Diferencias entre Procedimientos Ordinarios y Sumarios

Ordinario	Sumario
Debe sustanciarse en el plazo de 2 meses (Art 261 LGAP)	Debe concluirse acto final en 1 mes (Art 325 LGAP)
Existe una comparecencia oral y privada para admitir y recibir las pruebas y alegatos de las partes	No habrá debates, pruebas ni defensas de las partes. Sólo habrá audiencia escrita de conclusiones sucintas.
Se utiliza cuando el acto final puede causar perjuicio grave al administrado, cuando hay contradicción de interesados frente a la Administración o cuando se trata de procedimientos disciplinarios.	Se utiliza en los demás casos no especificados para el Procedimiento ordinario. Cuando se trate del dictado de actos administrativos favorables o declaratorios de derechos; en los procedimientos lineales cuyo acto final no sea de gravamen y en los procedimientos disciplinarios cuyo fin sea la investigación de una falta leve o levísima que no genere una sanción de suspensión o despido
Se rige por las garantías del debido proceso y del derecho de defensa.	Se rige por los principios de celeridad, economía y sencillez.

Fuente: Elaboración propia con datos de los Artículos sobre Procedimiento Ordinario y Sumario de la Ley General de Administración Pública.

2.5 Diferencia entre proceso y procedimiento

Igualmente para un análisis detallado, es importante conocer la diferencia entre un proceso y un procedimiento, el primero de ellos se entiende como la unidad. Se refiere a la serie de actos que realizan las partes para resolver un conflicto o incertidumbre jurídica; por su parte el procedimiento se refiere a la forma de realizar cada una de esas partes, las cuales se deben seguir para que el proceso entero tenga validez.

Finalmente, debido proceso debe ser visto como un sistema de garantías, que posibilita la tutela judicial efectiva y en definitiva el logro de la justicia y de los principios procesales que a ella acompañan (Blanco Vargas, 2010).

Capítulo 3. Importancia y conceptualización de otros casos a nivel internacional donde se apliquen arreglos de pago con la Administración.

3.1 Guatemala.

Se analiza Guatemala en la presente investigación, por ser un país de la Región que en los últimos años mantiene un control macroeconómico muy estable, con una tasa de crecimiento por encima del 3% desde el 2012, según datos del Banco Mundial. Este país a partir de la firma de los Acuerdos de Paz en 1996, ha mejorado su acceso a mercados, a través de diversos acuerdos comerciales, al igual que Costa Rica.

Estos Acuerdos de Paz junto con el Pacto Fiscal del 2000, y el trabajo de diferentes Comisiones como las del Grupo Promotor del Dialogo Fiscal (GPDF), llevaron a cabo la preparación de una propuesta de reforma fiscal integral. Esta reforma se indica que es integral ya que según el (Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales, 2012) “planteó acciones y reformas en calidad y prioridad del gasto público, transparencia fiscal y reforma tributaria”. Propuesta que estuvo lista desde el 2008, sin embargo, por problemas políticos fue hasta el 2012 que se logró aprobar como leyes de la República. Parte de esta propuesta generó cambios en el Código Tributario y Ley General de Aduanas, donde se encontró el procedimiento similar a la Regularización aplicada en Costa Rica, descrito en las siguientes líneas.

3.1.1 ¿Desde cuándo se aplica?

Existe en el Código Tributario, el cual fue publicado el 03 de abril de 1991 y entró en vigencia el 02 de octubre del mismo año, como una aplicación supletoria, sin embargo, a nivel de Aduanas se aplica a partir del 2012 con la aprobación de la Reforma Fiscal.

3.1.2 ¿En qué tipo de documento se encuentra?

Ley: Código Tributario, puesto en vigencia mediante Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala y Ley de Actualización Tributaria, mediante el decreto del Congreso de la República 10-12.

3.1.3 Vigencia

No tiene un plazo establecido.

3.1.4 Objetivo de creación de la figura

Los siguientes son los 4 objetivos principales por los cuales se fundamenta la creación del Código Tributario en Guatemala y se da la actualización mediante la Reforma Fiscal:

1. Normar adecuadamente las relaciones entre el fisco y los contribuyentes, evitar arbitrariedades y abusos de poder, bajo el principio de legalidad en materia tributaria contenido en la Constitución Política de la República de Guatemala.

2. Que la determinación de las bases de recaudación de los tributos y lo relativo a la fijación de la base imponible y el tipo impositivo es potestad exclusiva del Congreso de la República según lo indicado en el Artículo 239 de la Constitución Política.

3. Regular restrictivamente la función legislativa en materia tributaria, bajo la potestad del Congreso de la República, incluyendo en forma desarrollada el principio de legalidad, las bases del sistema tributario y otras normas sujetas anteriormente a la competencia de leyes ordinarias.

4. Se emite el Código Tributario para que las leyes en materia tributaria se armonicen y unitaricen, además para que se sujeten a lo preceptuado por la Constitución Política y uniformar los Procedimientos y otras disposiciones aplicables en forma general a cualquier tributo y así evitar la contradicción, repetición y falta de técnica legislativa en las leyes ordinarias.

3.1.5 ¿Según la legislación, cómo se inicia el procedimiento (voluntario o de oficio) y si el pago es obligatorio o voluntario?

De acuerdo al Artículo 103 del Código Tributario se indica que la determinación general de la Obligación Tributaria, la base imponible y la cuantía puede ser por parte del sujeto

pasivo, por parte de la Administración o en conjunto. Este artículo refiere a la determinación en cualquier tipo de procedimiento ante la Administración Tributaria.

Por su parte, el artículo 107 establece que cuando el sujeto pasivo no presente la declaración ante la administración o no aporte la información necesaria para la misma, la administración determinará de oficio la obligación tributaria. Previo a esta determinación de oficio, la Administración solicitará al sujeto pasivo la presentación de las declaraciones omitidas, dando para esto un plazo de 10 días hábiles en donde el sujeto pasivo pueda aportar lo necesario para determinar la Obligación Tributaria correspondiente en conjunto con la Administración.

Transcurrido este tiempo y si el contribuyente no ha presentado la información solicitada, indica el artículo 108 que la Administración efectuará de oficio la determinación de la obligación tributaria basándose en libros, registros y documentación contable del contribuyente.

3.1.6 Determinación de Oficio de la OTA

De acuerdo al Artículo 145 del Código Tributario, se indica que cuando la Administración deba requerir el cumplimiento de la Obligación Tributaria y el sujeto pasivo no cumpla, se procederá con la determinación de oficio de conformidad con los Artículos 107 y 108 del Código Tributario. Para esto, menciona el artículo 145 A, que posterior a la revisión realizada por la administración, si se encontrasen inconsistencias o errores en cuanto a la determinación de la obligación tributaria aduanera (que no constituyan delitos o infracciones penales), posterior al informe de auditoría y previo a la citación de audiencia, puede citar al sujeto pasivo para poner en regla su situación.

En caso de ser aceptada la misma por el contribuyente, debe pagar en un plazo no mayor a cinco (5) días hábiles posterior a la emisión del acta administrativa, el concepto producto de la diferencia de impuestos, más los intereses devengados (con una rebaja del 40%) y la sanción por mora correspondiente (rebajada en un 80%).

Si posterior a la revisión administrativa se determina que se presentan solamente inconsistencias a los deberes formales (entiéndanse los mismos como errores que no afectan la cuantía de los impuestos a pagar) debe el administrado cancelar únicamente un 20% de la multa correspondiente, esto dentro del mismo plazo de cinco (5) días hábiles.

Menciona también este artículo que debe quedar documentada la aceptación expresa, total o parcial, por parte del sujeto pasivo, esto mediante la emisión del acta administrativa correspondiente. En caso de no existir el pago convenido dentro del plazo ya mencionado continua la administración con el proceso siguiente y la presentación a audiencias que hacen mención en el artículo 146 del Código Tributario.

3.1.7 Características de pago

Una vez activado el mecanismo previo para solucionar un conflicto tributario con el sujeto pasivo, se establece la voluntariedad de pago donde el administrado puede o no pagar dentro del plazo establecido para subsanar su situación deudora. Sin embargo, desde lo establecido en el artículo 145 A y bajo el supuesto que el sujeto pasivo desee acogerse a los beneficios mencionados en este mismo artículo, debe pagar obligatoriamente en el plazo establecido. En caso de no hacerlo debe someterse al proceso administrativo siguiente para arreglar su situación.

3.1.8 Determinación Voluntaria de la OTA

Una vez que el sujeto pasivo desee efectuar el pago del impuesto, después de vencido el plazo para el pago del mismo, pero antes de haber sido notificado de un requerimiento de información para auditoría, puede celebrar convenio de pago y tiene derecho a 50% de rebaja en los intereses resarcitorios y de un 85% de la sanción por mora. Esta determinación se incluye dentro del Artículo 40 del Código Tributario como una facilidad de pago.

3.1.9 ¿Cuánto tiempo dura el procedimiento?

Desde el momento en que la Administración Tributaria percibe inconsistencias en la determinación de la Obligación Tributaria, mediante el Artículo 107 le indica al sujeto pasivo que en un plazo no mayor a 10 días hábiles le entregue toda la documentación, declaraciones e información necesaria para determinar la Obligación Tributaria. Después de este plazo, la Administración realiza todas las acciones necesarias para determinar la Obligación Tributaria y notificar en un período no mayor a 10 días hábiles al sujeto pasivo sobre cambios en la determinación. A partir de la notificación y aceptado el procedimiento por parte del sujeto pasivo se da 5 días hábiles para que el mismo haga el pago correspondiente a la Administración. En caso negativo se sigue con el procedimiento administrativo entrando a la etapa de audiencia. Al final todo el procedimiento no debe durar más de 30 días.

3.1.10 Formas de pago.

El Artículo 36 del Código Tributario menciona que la Administración tributaria puede exigir el pago de los tributos adeudados mediante cualquiera de los siguientes medios:

1. Depósito en Efectivo.
2. Fianza o seguro de caución.
3. Cualquier otro medio establecido en las leyes.

La Superintendencia de Administración Tributaria puede otorgar facilidades de pago a los contribuyentes (aun cuando los tributos se cobren por medio de vía Económico activa) por un plazo no mayor a 18 meses, siempre y cuando esto sea solicitado por el administrado antes de que se de el vencimiento para el pago respectivo, esto según lo establecido en el artículo 40. Asimismo, se faculta a la Administración Tributaria a conceder estas facilidades de pago aun cuando se traten de adeudos tributarios que se cobren por la vía Económico Coactivo. Además, en todos los casos procede el pago de los intereses resarcitorios generados por el impuesto adeudado, así también debe pagarse la sanción por mora o multa por omisión del impuesto y no procede rebajo alguno.

Adicional, se señala en este artículo que el convenio de pago por abonos que se suscriba con el contribuyente en el cual exista un riesgo se debe garantizar el monto de los tributos,

multas, costas en caso de que proceda y los demás recargos que se hayan generado. Esto constituye título ejecutivo suficiente para el cobro judicial de la deuda. Por consiguiente, indica que existe riesgo en los casos en que el contribuyente haya incumplido en el periodo de los últimos 4 años algún convenio de pago suscrito con la Administración o cuando exista algún procedimiento Económico Coactivo en su contra. De esta forma, se debe indicar además que el convenio en caso de incumplimiento, cualquier exoneración o rebaja de multa que se hubiere autorizado se cancelará.

3.1.11 Importe mínimo y Declaración de incobrabilidad

Según el Artículo 54 del Código Tributario se establece el importe mínimo de cobro por parte de la Administración Tributaria en donde la misma podrá autorizar que no se inicie el procedimiento administrativo por ajustes de auditoría a los tributos determinados mediante declaración del contribuyente o responsable, cuando no superen la suma de un mil quetzales (Q. 1,000.00) en cada período impositivo anual. Este monto a un tipo de cambio de Octubre del 2015 es aproximadamente de \$130 de Estados Unidos.

Además, en el Artículo 55 del Código Tributario se establece la declaración de incobrabilidad en la que la Administración Tributaria puede, en casos de excepción y por economía procesal, declarar incobrables las obligaciones tributarias, en los casos siguientes:

1. Cuando el monto de la deuda sea hasta de 5 mil Quetzales (Aproximadamente \$650 de Estados Unidos), siempre que se hubieran realizado las acciones correspondientes para localizar al sujeto pasivo y no se haya obtenido algún efecto positivo. El monto referido comprende los tributos, intereses, multas y recargos, y debe referirse a un mismo caso y a un mismo periodo impositivo.

2. Cuando el monto sea mayor al indicado en el párrafo anterior y sea alguno de los siguientes casos:

- i. Cuando exista proceso de concurso de acreedores o quiebra.
- ii. Cuando el deudor fallezca.
- iii. Cuando el saldo tributario no pueda ser cubierto por los bienes o derechos ubicados e identificados.
- iv. Cuando se produzca la prescripción de la obligación tributaria.

En el artículo 56 se indican los efectos de la declaración de incobrabilidad, en donde la declaración de incobrabilidad de una deuda tributaria, la morosidad en el pago de obligaciones tributarias o el ser sujeto de un proceso de cobro de un adeudo tributario por la vía económico-coactivo, hará que el contribuyente o el responsable quede impedido de cotizar, licitar y celebrar los contratos a que se refiere la Ley de Contrataciones del Estado.

3.1.12 Intereses

En el artículo 58 del Código Tributario se señalan los intereses resarcitorios que deben ser pagados al fisco. Estos intereses deben ser pagados por el contribuyente que no pague el importe de la obligación tributaria dentro de los plazos establecidos. Dicho interés se calcula sobre el importe del tributo adeudado y es equivalente a la suma que resulte de aplicar a dicho tributo la tasa de interés simple que determine la Junta Monetaria para el semestre correspondiente.

Según el artículo 59 del Código Tributario, los intereses resarcitorios se contabilizan desde el día fijado por ley para pagar el tributo y hasta el día que efectivamente se realice el pago.

Por su parte, en caso de un convenio de pago que se suscriba con la Administración y se dé un caso de mora en el pago, se generan intereses por esa mora, los cuales no gozan de ninguna rebaja.

3.1.13 Sanción

En cuanto a sanciones, en el artículo 88 del Código Tributario se tipifica la omisión de pago de tributos como la falta de determinación o determinación incorrecta de la obligación tributaria por parte del sujeto pasivo. Esta omisión es detectada por la Administración y esta falta de determinación no debe constituir delito.

La sanción específica, según el artículo 89 del Código Tributario, a esta infracción es la multa equivalente al 100% del importe del tributo omitido.

Por su parte, el artículo 74 tipifica la reincidencia la cual se genera cuando un contribuyente es sancionado por resolución de la Administración más de una vez en un periodo de 4 años. La reincidencia se sanciona de la siguiente forma:

1. En caso de ser multa, la misma se incrementa en un 50% adicional.
2. Si la sanción se aplica en función del importe de un tributo, en ningún caso podrá ser mayor al monto del mismo.
3. Si la reincidencia se da una infracción tipificada en el artículo 85 del Código Tributario el cual son infracciones sancionadas con el cierre temporal de las operaciones, se aplicará el cierre definitivo de la empresa y el Registro Mercantil deberá cancelar la inscripción y patente del comercio.

3.1.14 Concepto de Mora

Según el artículo 92 del Código Tributario, se incurre en mora cuando el contribuyente paga la obligación tributaria después del plazo fijado por Ley para hacerlo. La sanción por concepto de mora se aplica por cada día de atraso y es equivalente a multiplicar el monto del tributo a pagar por el factor 0.0005 por el número de días de atraso. La sanción por mora es independiente del pago de los intereses resarcitorios.

3.2 México.

En materia económica uno de los pilares financieros de México es la Balanza Comercial (BC), y su importancia está al considerar que el comercio exterior al incluir importaciones más exportaciones, representa un porcentaje mayor al 70% del Producto Interno Bruto (PIB).

Entre los años del 2000 al 2008, el saldo de la BC resultó bastante negativo, donde se destaca la relación con los Estados Unidos con el cual se comercia más del 80% de las exportaciones y un 55% de las importaciones (INEGI, 2008). Esta crisis alcanzó Europa para el año 2011 y actualmente amenaza con llegar a toda América; “la CEPAL calcula que en 2015 las economías de América Latina experimentaron un retroceso del 0.4% y que solo crecerán un 0.2% en 2016”-XVWR2016). Las principales causas del déficit de la BC, ha

sido la caída en los ingresos de hidrocarburos, la estabilización de los ingresos tributarios y el aumento en el costo del servicio de la deuda.

Pese a estas aseveraciones, México no ha cedido su expansión, continuando a una tasa de crecimiento moderada de 2,5 por ciento al 2015. Este crecimiento se debe al consumo privado el cual fue el principal motor de la actividad económica, lo que tuvo efectos como, la creación de empleo, crecimiento del salario real y expansión crediticia. Por otra parte las inversiones se desaceleraron, en gran parte de debió a los ajustes en el gasto público(OBS Business School, 2016).

Las reformas propuestas hasta el momento tratan de solventar la incapacidad de proveer los recursos necesarios para cubrir el gasto público y de eliminar el permanente desequilibrio entre ingreso y gasto, sin embargo, no se ha podido concretar el proceso de transformación y modernización fiscal correcto, ya que hay una administración poco adecuada de los recursos públicos y a la alta dependencia de los ingresos derivados del petróleo.

La constante en los últimos años ha sido la evolución del sistema tributario, con gran cantidad de reformas que han generado incertidumbre en los contribuyentes. Esta constante ha llevado a una cultura tributaria de incumplimiento generalizado, principalmente por la falta de adaptabilidad y asimilación al sistema tributario vigente. Es importante resaltar que México presenta una de las cifras más bajas de recaudación tributaria en el mundo, y una de las causas es el constante cambio.

Se debe evaluar la política tributaria aplicada en México, desde un punto de vista crítico para determinar las deficiencias reales que ocasionan la evasión, poca recaudación y casi nula recaudación del contribuyente, ya que no se trata solamente en elevar el monto de ingresos tributarios modificando la estructura del sistema de recaudación fiscal, sino también en la forma en que se recaudan los impuestos dejados de percibir. De las reformas de México, mostramos en las siguientes líneas una figura similar a la utilizada en Costa Rica para la recaudación de tributos de forma rápida y eficiente.

3.2.1 ¿Desde cuándo se aplica?

Se aplica desde la reforma del Código Fiscal de la Federación, el cual fue publicado el 31 de diciembre de 1981 y entró en vigencia el 1 de enero de 1983; y deroga el código existente desde de 1966 hasta esa fecha.

3.2.2 ¿En qué tipo de documento se encuentra?

Código Fiscal de la Federación, vigente mediante la Reforma DOF 18-11-2015 y Ley Aduanera de México⁹.

3.2.3 Vigencia

No tiene un plazo establecido.

3.2.4 Objetivo de creación de la figura

El objetivo primordial para la creación y futura modificación del Código Fiscal de la Federación, es “determinar las contribuciones y las diversas obligaciones que se deben cumplir en relación con los impuestos federales; en términos legales, es el ordenamiento jurídico que define los conceptos fiscales fundamentales, fija los procedimientos para obtener los ingresos fiscales del gobierno, la forma de ejecución de las resoluciones fiscales, los recursos administrativos, así como los procedimientos y sistemas para resolver las controversias ante el Tribunal Fiscal de la Federación, entre otros aspectos”¹⁰.

3.2.5 ¿Según la legislación, cómo se inicia el procedimiento (voluntario o de oficio) y si el pago es obligatorio o voluntario?

Según el artículo 53-B del Código Fiscal de la Federación, en el caso de las revisiones electrónicas, las autoridades fiscales dan a conocer los hechos que deriven en la omisión de contribuciones y aprovechamientos o en caso de haber otras irregularidades a través de una resolución provisional. Esta resolución puede estar acompañada de un oficio de pre liquidación cuando los hechos consignados sugieran el pago de algún crédito fiscal. Este oficio se considerará definitivo sólo en los supuestos de que el contribuyente acepte voluntariamente los hechos presentados en la resolución provisional y haga el pago

⁹Tomado de http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8_181115.pdf

¹⁰Tomado de <http://fundacioncarlosabascal.org.mx/home/367-codigo-fiscal-ique-tan-importante-es>

correspondiente o bien que el contribuyente no presente pruebas en contra de la resolución antes mencionada.

Esta figura requiere que el contribuyente 15 días después de notificada la resolución haga la manifestación de voluntad, ya sea a favor o en contra de los alegatos de la resolución provisional o incluso puede utilizar este tiempo para aportar las pruebas necesarias tendiente a desvirtuar las irregularidades o acreditar el pago de las contribuciones o aprovechamientos consignados en la resolución provisional.

En caso de aceptación, por parte del contribuyente, de los hechos de la resolución provisional, puede optar por corregir su situación fiscal dentro del plazo de los 15 días anteriormente mencionados mediante el pago de las contribuciones y aprovechamientos omitidos, junto con los accesorios. En este caso se beneficia del pago de una multa equivalente al 20% de las contribuciones omitidas.

Por otra parte, una vez recibidas y analizadas las pruebas aportadas por el contribuyente si la Administración identifica elementos adicionales que deben ser verificados puede proceder de 2 formas:

1. Efectuar un segundo requerimiento al contribuyente dentro de los 10 días siguientes a los que recibe las pruebas y a partir de la notificación de este segundo requerimiento, el contribuyente tiene 10 días para entregar las pruebas adicionales.
2. Solicitar información y documentación a un tercero. Esta situación debe ser notificada al contribuyente dentro de los 10 días siguientes a la solicitud de información. Desde el día en que se solicita esta información hasta el día en que el tercero conteste se suspenderá el plazo por el cual la Administración tiene que dar la resolución final. Esta suspensión no puede exceder de 6 meses y en caso de materia de comercio exterior no puede exceder de 2 años.

Una vez obtenida la información solicitada, la Administración tiene un plazo máximo de 40 días para la emisión y notificación de la resolución.

3.2.6 Tiempo que dura el procedimiento

En primera instancia la administración determina el adeudo del contribuyente por medio de una fiscalización. En el momento en que se notifica al contribuyente, éste puede solicitar a la autoridad acogerse a los beneficios de la “regularización” mencionados anteriormente. El contribuyente dispone de 15 días para dar su visto bueno o entregar a la administración la información complementaria que demuestre el cumplimiento de los requisitos. Después, la Administración tiene 10 días para hacer el análisis y solicitar si se requiere más pruebas. El contribuyente tiene a su vez 10 días para entregar las pruebas adicionales y la Administración a partir de la entrega de las pruebas tiene 40 días para dar la resolución final. Al final todo el procedimiento si no hay complicaciones debe durar entre 15 y 75 días dependiendo de la presentación de pruebas y el pronunciamiento final de la Administración.

3.2.7 Formas de pago.

Se mencionan, en el artículo 20 del Código Fiscal de la Federación, como medios de pago de las contribuciones, los cheques certificados o de caja y la transferencia electrónica de fondos a favor de la Tesorería de la Federación, todo bajo algunas reglas de carácter general expedidas por el Servicio de Administración Tributaria. Igualmente menciona la posibilidad del Servicio de Administración Tributaria de autorizar otros medios de pago, mediante reglas de carácter general.

Cuando el pago se realice en moneda extranjera, se considerará el tipo de cambio que corresponda a la fecha en que se causó el impuesto o en su defecto la fecha en que se hace efectivo el pago.

Por otra parte, el artículo 66 del Código Fiscal de la Federación otorga la posibilidad al contribuyente de solicitar la autorización por parte de las autoridades fiscales, del pago a plazos, ya sea en parcialidades o diferido, sin que dicho plazo exceda los doce meses para pago diferido y de treinta y seis meses para el pago en parcialidades, siempre y cuando se cumpla con los requisitos mencionados en este artículo, por ejemplo, el pago inicial del 20% y una garantía por el restante 80%.

Adicional, este artículo 66 del Código indica que los pagos efectuados durante la vigencia de la autorización anteriormente mencionada, se deberán aplicar al periodo más antiguo según el siguiente orden:

1. Recargos por prórroga.
2. Recargos por mora.
3. Accesorios en el siguiente orden:
 - i. Multas.
 - ii. Gastos extraordinarios.
 - iii. Gastos de ejecución.
 - iv. Recargos.
 - v. Indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 de este Código.
4. Monto de las contribuciones omitidas.

3.2.8 Importe mínimo y Declaración de incobrabilidad

La responsabilidad para definir el importe mínimo y declarar cuentas como incobrables recae sobre la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, quienes pueden cancelar créditos fiscales en las cuentas públicas, ya sea por incosteabilidad en el cobro o por insolvencia del deudor o de los responsables solidarios.

De acuerdo al artículo 146-A del Código Fiscal de la Federación, se consideran los créditos que no alcanzan el importe mínimo, aquellos cuyo importe sea igual o inferior al equivalente en moneda nacional a 200 unidades de inversión (aproximadamente \$70), o en los casos en los que el importe sea igual o inferior a 20,000 unidades de inversión (aproximadamente \$7.700), pero que en cuyo costo de recuperación sea mayor al 75% del importe del crédito, y finalmente aquellos casos en los que el importe sea mayor al límite mencionado pero cuyo costo de recuperación sea igual o mayor al importe del crédito.

Adicional, este mismo artículo indica que para el caso de las cuentas incobrables, se consideran como insolventes los deudores o los responsables solidarios cuando no tengan bienes embargables para cubrir el monto adeudado o los mismos ya hayan sido embargados anteriormente, cuando no se puedan localizar o cuando hubieran fallecido sin dejar bienes que puedan ser objeto del procedimiento administrativo de ejecución.¹¹

3.2.9 Intereses

Los intereses dentro de la legislación mexicana se encuentran en el Código Fiscal de la Federación y se encuentran específicamente en el Artículo 21. En este artículo se les conoce a los intereses como recargos. Los recargos se calculan aplicando al monto de las contribuciones o de los aprovechamientos actualizados por el periodo desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe y adicional indica este artículo que se deben cancelar también recargos por concepto de indemnización al fisco por falta de pago oportuno.

Según este artículo, los recargos se causarán hasta por cinco años, salvo en los casos a que se refiere el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, en los cuales los recargos se causarán hasta en tanto no se extingan las facultades de las autoridades fiscales para

¹¹ De acuerdo al decreto publicado el 1 de abril de 1995, por el que se establecen las obligaciones que pueden denominarse en Unidades de Inversión, estas se conocen como las obligaciones de pago de sumas en moneda nacional convenidas en las operaciones financieras que celebren los correspondientes intermediarios, las contenidas en títulos de crédito, salvo en cheques y, en general, las pactadas en contratos mercantiles o en otros actos de comercio, cuyo valor en pesos para cada día publicará periódicamente el Banco de México en el Diario Oficial de la Federación. Se amplía más el tema con la fórmula de cálculo en el artículo 20-ter del Código Fiscal de la Federación.

“Artículo 20-Ter. El Banco de México publicará en el Diario Oficial de la Federación el valor, en moneda nacional, de la unidad de inversión, para cada día del mes. A más tardar el día 10 de cada mes el Banco de México debe publicar el valor de la unidad de inversión correspondiente a los días 11 a 25 de dicho mes y a más tardar el día 25 de cada mes publica el valor correspondiente a los días 26 de ese mes al 10 del mes inmediato siguiente”.

determinar las contribuciones o aprovechamientos omitidos y sus accesorios, y se calculan sobre el total del crédito fiscal, excluyendo los propios recargos, la indemnización que surja en caso de hacer el pago por cheque y que el mismo no se haga efectivo, los gastos de ejecución y las multas por infracción a disposiciones fiscales.

En caso de que el pago sea menor al correspondiente, los recargos se computan sobre la diferencia. Además, los recargos se causan por cada mes o fracción que transcurra a partir del día en que debe hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe.

De forma adicional, en la Ley Aduanera de México en el artículo 98 que cuando con motivo del reconocimiento aduanero o verificación de mercancías las autoridades aduaneras determinen omisiones en el pago de las contribuciones y cuotas compensatorias que se causen con motivo de la importación de mercancías, se exigirá el pago de las mismas y de sus accesorios. Además, indica que el importador debe pagar las contribuciones y cuotas compensatorias que apliquen de acuerdo a lo señalado en el artículo 99 de esta Ley.

Este artículo 99 lo que menciona es una relación entre un margen de error por las declaraciones con diferencias en el adeudo tributario y pagadas de forma espontánea por el sujeto pasivo y las declaraciones encontradas con errores que generen un adeudo tributario y encontradas por la Administración en su aplicación de riesgo y procedimientos de fiscalización. De esta forma, de acuerdo a diferentes fórmulas, se indica que hay un margen de error que se genera entre la división del monto pagado espontáneamente durante el último año y la totalidad de los pedimentos dentro del mismo periodo que no fueron fiscalizados. Este porcentaje se conoce como margen de error. Adicional, se menciona el cálculo de un porcentaje de contribuciones y cuotas compensatorias omitidas dividiendo la cantidad pagada el año anterior por concepto de una mala declaración y que fue señalada producto de una fiscalización entre el total de la suma de las contribuciones y cuotas compensatorias regularizadas y el monto total por el cual se haga el pedimento sin errores.

Al final, estos porcentajes se comparan y en caso de que el porcentaje de contribuciones y cuotas compensatorias sea mayor al margen de error se debe pagar por la diferencia de acuerdo a la fórmula encontrada en este mismo artículo.

3.2.10 Sanción

La sanción según el artículo 178 de la Ley Aduanera de México es del 130% al 150% de los impuestos al comercio exterior omitidos. En el caso de acogerse a la figura de aceptación de la resolución provisional y de pre liquidación de oficio se da un beneficio del pago equivalente al 20%, siempre y cuando se pague de forma voluntaria dentro de los primeros 15 días después de notificada la resolución provisional.

Por su parte, después de este periodo, según el artículo 199 de la Ley Aduanera de México las sanciones se disminuyen en los siguientes supuestos:

1. En un 66% cuando la omisión de los impuestos se deba a inexacta clasificación arancelaria siempre que se trate de la misma partida de las tarifas de las leyes de los impuestos generales de importación y exportación y que la descripción, naturaleza y demás características necesarias para la clasificación de las mercancías hayan sido manifestadas correctamente a la autoridad. Este beneficio no es aplicable cuando exista criterio de clasificación arancelaria de la autoridad aduanera o cuando las mercancías estén sujetas a regulaciones y restricciones no arancelarias.
2. En un 20% en caso de que la multa se pague dentro de los 45 días siguientes a la fecha en que se notifique la resolución al infractor por la cual se le imponga la sanción, esto sin necesidad de que la Administración dicte una nueva resolución.
3. En un 50% en caso de que la multa derive de alguna operación relativa a exportación de mercancías.
4. En un 50% cuando la multa se haya impuesto por la omisión en el pago de las contribuciones y aprovechamientos y siempre que el infractor los pague junto con sus accesorios antes de la notificación de la resolución que determine el monto de la contribución o aprovechamiento que omitió.

5. En un 50% en el caso que la multa no derive de la omisión de contribuciones o cuotas compensatorias en el supuesto que no proceda el embargo precautorio de las mercancías y siempre que el infractor pague antes de la notificación de la resolución por la cual se imponga la sanción.

3.2.11 Concepto de Mora

La tasa de recargos por mora, según el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación es la que resulte de incrementar en 50% a la que mediante Ley fije anualmente el Congreso de la Unión. Adicional, indica que los recargos se causan hasta por 5 años salvo en los casos que indique contrariamente este código en el artículo 67. Según datos del año 2016 del Servicio de Administración Tributaria esta tasa corresponde a un 1.13% incluido el 50% mencionado anteriormente. Esta tasa se aplicará de forma mensual y se contará sobre meses completos y no sobre parcialidades.

3.3 España

A pesar de la desaceleración económica que están viviendo algunos países de la Unión Europea en los últimos años, el panorama de España muestra una realidad diferente a esta, en donde se encuentra en un proceso de constante recuperación económica, al punto que han logrado reducir el déficit público en un 4% del PIB. Esta recuperación es consecuencia de una serie de reformas fiscales que han promovido el incremento de la recaudación tributaria (Agencia Tributaria de España, 2014).

Dichas reformas se han enfocado en modificaciones a normativas fiscales que han permitido a los consumidores contar con mayor poder adquisitivo y por tanto se ha generado mayor inversión de las empresas y mayor recaudación. Con lo anterior, durante los años 2013 y 2015 se han generado más de un millón de empleos y se espera que al llegar al año 2019 se puedan generar un millón y medio de empleos nuevos. En materia tributaria, se estima que en el último quinquenio, el aumento promedio de la recaudación tributaria fue de un 4% (Ministerio de Economía y Competitividad, 2016-2019).

Según el Informe anual de recaudación tributaria “para el año 2014 la recaudación representó 174.987 millones de euros, lo que significó un 3,6% de incremento en relación al 2013”. Es por eso que se definen tres razones por las que se elige a España como punto de estudio en este trabajo. La primera es dicho repunte en cuanto a su economía y en especial su recaudación tributaria, la segunda es que España forma parte de la Unión Europea y resulta valioso entender la normativa en materia fiscal tributaria de un país que se encuentra dentro de una zona comunitaria, y la tercera es que la Unión Europea se constituye como uno de los principales socios comerciales de Costa Rica, siendo que para el año 2014 el tercer socio en importancia de nuestro país, solo por detrás de los Estados Unidos y del área Centroamericana(European Union External Action, 2013).

3.3.1 ¿Desde cuándo se aplica?

El primer antecedente de La Ley General Tributaria, se da en el año 1963 con la Ley No. 230/1963 del 28 de Diciembre del año 1963, posteriormente en el marco de una reforma del sistema tributario se aprobó la Ley 50/1977 del 14 de Noviembre de 1977, llamada “Medidas urgentes para la reforma fiscal”, el cual en su capítulo V está dedicado a la “regularización voluntaria de la situación fiscal”, en esta se establecía que el sujeto pasivo pudiera regularizar sus deudas eximiéndolo de la imposición de intereses y/o sanciones. Posteriormente se añaden una serie de Leyes que vienen a ratificar la figura, entre ellas están la Ley No. 14/1985, Ley No. 18/1991.

Todo esto hasta llegar a la Ley General Tributaria de España No. 58/2003 que viene a fortalecer la figura, en donde se establecen sanciones, intereses, plazos y requisitos y formalidades de aplicación.

3.3.2 ¿En qué tipo de documento se encuentra?

Se encuentra en la Ley General Tributaria de España No. 58/2003, además en el Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria.

3.3.3 Vigencia

Indefinido, en paralelo a la regularización ordinaria como la conocen en España, se han realizado cuatro procesos de regularización extraordinaria o amnistías fiscales, siendo que

la última de estas concluyó en Noviembre del 2012, las dos anteriores se remontan a 1977, 1984 y 1991¹².

3.3.4 Objetivo de creación de la figura

La Ley General Tributaria de España junto a las figuras contempladas dentro de ella como lo es la posibilidad de regularizar la situación tributaria del sujeto pasivo frente a la administración nacen según lo publicado en el Boletín Oficial del Estado, número 302 del 18 de Diciembre del 2003 para establecer mecanismos que refuercen la lucha contra el fraude, que fortalezcan el control tributario y el cobro de las deudas tributarias, todo lo anterior sumado a una reducción de los niveles de litigios en materia tributaria.

La figura básicamente resulta producto de un proceso de verificación de datos y posterior práctica de comprobación de valores, en los cuales se determine diferencias a favor del fisco entre los declarado por el sujeto pasivo en sus declaraciones autoliquidadas y lo determinado por la administración producto justamente de estos procesos de verificación.

Menciona el artículo 131 de la Ley General Tributaria de España que el proceso de verificación de datos podrá iniciarse cuando la declaración o autoliquidación del obligado tributario tenga defectos formales o incurra en errores de cálculo, cuando los datos declarados no coincidan con los contenidos en declaraciones previas idénticas presentadas por el mismo obligado, cuando exista una aplicación indebida de la normativa que pueda conllevar a presumir de errores en la autoliquidación tributaria y cuando se requiera la aclaración o justificación de algún dato relativo a la declaración o autoliquidación presentada.

Añade el artículo 132 de esta misma Ley que se puede iniciar mediante requerimiento de la Administración para que el obligado tributario aclare o justifique la discrepancia observada o los datos relativos a su declaración o autoliquidación, o directamente mediante la notificación de la propuesta de liquidación cuando la Administración tributaria cuente con datos suficientes para formularla.

¹²«Una amnistía fiscal contraria a la justicia distributiva y manifestamente ineficaz»; López López Hugo, Campione Roger; 3 Setiembre 2012. <http://eunomia.tirant.com/?p=1184>

Producto de esta verificación de datos y en caso de presumir diferencias, puede la administración de acuerdo al artículo 134 de la misma Ley General Tributaria, iniciar un procedimiento de comprobación de valores, si producto de esta acción se concluye que el valor determinado por la Administración es distinto al autoliquidado por el sujeto pasivo, deberá el Estado notificar de dicha discrepancia, junto a esta notificación debe venir la nueva propuesta de liquidación debidamente motivada en cuanto a hechos y fundamentos con referencia a los medios de cálculo utilizados, acompañado de lo anterior debe venir la propuesta de regularización de la obligación tributaria.

Menciona el artículo 134 del “Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria” que una vez sea notificada la propuesta de liquidación y de regularización, el interesado puede formular las alegaciones que tenga por conveniente y aportar, en su caso, los documentos o justificantes que considere oportunos dentro de los 10 días siguientes al de la notificación o manifestar expresamente que no efectúa alegaciones ni aporta nuevos documentos o justificantes. Si no se presentan alegatos se dan por aceptadas las actuaciones de la aduana y se debe proceder al pago de lo correspondiente.

En caso de presentar alegatos y/o elementos probatorios, la Administración dispone de un plazo de 10 días desde su formulación o aportación por el interesado para revisión de lo indicado y posterior indicación de nueva liquidación a ejecutar o si mantiene su posición anterior. Posteriormente, el sujeto pasivo podrá determinar el pago correspondiente o interponer recursos o reclamaciones contra la actuación de la Administración con lo que se considera que está mostrando su disconformidad con la figura y por tanto la no aceptación de la misma.

El pago resultante de la regularización en caso de aceptación, deberá efectuarse de acuerdo a lo establecido en el artículo 61 de La Ley General Tributaria, en donde el plazo no podrá exceder de 1 mes y 5 días naturales.

La propuesta de regularización puede ser aceptada de dos formas, a saber:

1. **Mediante emisión de acta con acuerdo:** Esta hace relación a la aceptación de la propuesta de forma previa a la emisión del acto, de forma previa a que las actuaciones de inspección de la Aduana finalicen. Menciona el artículo 155 de La Ley General Tributaria que “...cuando sea preciso realizar estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, elementos o características relevantes para la obligación tributaria que no puedan cuantificarse de forma cierta, la Administración tributaria, con carácter previo a la liquidación de la deuda tributaria, puede concretar dicha aplicación, la apreciación de aquellos hechos o la estimación, valoración o medición mediante un acuerdo con el obligado tributario en los términos previstos en este artículo.” Es entonces la aceptación mediante un acta de acuerdo, justamente esto, un acuerdo entre la administración y el administrado con respecto a la liquidación correcta de los impuestos, esto se realiza por haber elementos indeterminados o que dificulten el cálculo de los mismos.
2. **Mediante emisión de acta de conformidad:** Esta conformidad se da posterior a la propuesta de regularización por parte de la administración, por tanto las actuaciones de inspección ya están concluidas, la participación del sujeto pasivo se limita a la aceptación o no de la propuesta.

3.3.5 ¿Según la legislación, cómo se inicia el procedimiento (voluntario o de oficio) y si el pago es obligatorio o voluntario?

La figura posee dos formas de acción y procedimiento, en caso de la aceptación mediante el acta con acuerdo, la misma al ser establecida en conjunto entre el administrado y la administración puede ser determinada como voluntaria, por su parte la generada de acuerdo a acta de conformidad se visualiza como obligatorio por cuanto la administración genera de oficio el importe de la liquidación y la propuesta de regularización.

3.3.6 Tiempo que dura el procedimiento

Después de generada la propuesta de liquidación y regularización por parte de la administración y de ser notificada esta al sujeto pasivo, el administrado tiene 10 días para presentación de alegatos (en este plazo e incluso desde la notificación puede ser aceptada la regularización), presentados estos, la administración tiene 10 días más para verificar las pruebas y alegatos y emitir la nueva liquidación o mantener la ya establecida. Por último, en caso de que el administrado acepte la propuesta tiene 35 días para el pago del adeudo.

Por tanto el plazo máximo del procedimiento no excede los 2 meses.

3.3.7 Formas de pago.

Establece el artículo 60 de la Ley General Tributaria de España que se aceptan los siguientes medios de pago:

1. En Efectivo, esto a través de medios electrónicos, informáticos y telemáticos.
2. Pagos en especie, en periodo voluntario o ejecutivo cuando la ley lo disponga y en los término establecidos previamente.

Añade el artículo 61 que la deuda se entiende pagada en efectivo cuando sea ingresado el importe en las cajas de los órganos competentes, oficinas recaudadoras o entidades autorizadas para su admisión.

En el caso de las deudas resultantes de liquidaciones practicadas por la administración el pago debe realizarse en los siguientes plazos:

1. Si la notificación de la liquidación se realiza entre los días uno y 15 de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 20 del mes posterior o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.
2. Si la notificación de la liquidación se realiza entre los días 16 y último de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día cinco del segundo mes posterior o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.

Menciona además el artículo 65 de la misma ley que los adeudos tributarios podrán pagarse a plazos o en fracciones siempre que el sujeto pasivo pueda demostrar su imposibilidad de pago total inmediato debido a una situación económica desfavorable, dicho fraccionamiento debe estar sujeto según el artículo 82 a la rendición de garantía, prenda, hipoteca o fianza personal. Añade este artículo, que la garantía puede ser desestimada si el sujeto pasivo no posee bienes para garantizar la fianza o si la pérdida de estos comprometieran su patrimonio y pueda afectar su capacidad productiva y su nivel de empleador.

3.3.8 Importe mínimo y Declaración de incobrabilidad

No se logra determinar un importe mínimo para España. En cuanto al derecho de incobrabilidad este está determinado en el Reglamento General de Recaudación de España, lo que menciona en su artículo 61 es que se consideran incobrables los créditos y adeudos cuando se ignore la existencia de bienes o derechos embargables sobre el administrado, además que este no tenga la capacidad líquida para el pago, y se considera incobrable parcialmente en el caso de que todos sus activos no cubran la totalidad de la deuda. Por lo que se acredita la porción que si se pueda subsanar.

3.3.9 Sanción

De acuerdo al artículo 184 de la Ley General Tributaria de España las infracciones tributarias se clasifican como leves, graves y muy graves.

La infracción correspondiente a la regularización se encuentra tipificada en el artículo 191 de la misma Ley, este artículo hace referencia a la Infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación. Menciona que “Constituye infracción tributaria dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo”.

La base de la sanción en términos generales será la base de la cuantía de los ingresos dejados de percibir por la administración producto de la autoliquidación errónea. Esta infracción se considera leve, grave o muy grave de acuerdo a los siguientes preceptos:

1. Infracción Leve: Se considera infracción leve cuando la base de la infracción no supere los 3.000 (tres mil) euros. La sanción por infracción leve consiste en multa pecuniaria proporcional del 50 por ciento de los tributos dejados de cancelar.
2. Infracción Grave: Se considera infracción grave cuando la base de la infracción supere los 3.000 (tres mil) euros. La sanción por infracción grave consiste en multa proporcional del 50 al 100 por ciento de los tributos dejados de percibir y se gradúa incrementando el porcentaje mínimo conforme a los criterios de comisión repetida de infracciones tributarias y de perjuicio económico para la Hacienda Pública según lo establecido en el artículo 187 de la Ley General Tributaria.

3. **Infracción muy Grave:** La infracción será muy grave cuando se utilicen medios fraudulentos. La sanción por infracción muy grave consiste en multa pecuniaria proporcional del 100 al 150 por ciento de los tributos dejados de pagar y se gradúa incrementando el porcentaje mínimo conforme a los criterios de comisión repetida de infracciones tributarias y de perjuicio económico para la Hacienda Pública según lo establecido en el artículo 187 de la Ley General Tributaria.

Las infracciones graves y muy graves se gradúan entonces de acuerdo a lo establecido en el artículo 187 de la Ley General Tributaria, existiendo para esto dos tipos de graduaciones, a saber:

1. **Comisión Repetida de Infracciones Tributarias:** Se entiende esta circunstancia cuando el sujeto infractor sea sancionado por una infracción de la misma naturaleza, ya sea leve, grave o muy grave, dentro de los cuatro años anteriores a la comisión de la infracción. Dado esto, la sanción mínima se incrementa en los siguientes rubros:

- a. Cuando el sujeto infractor sea sancionado por una infracción leve, el incremento será de 5%.
- b. Cuando el sujeto infractor sea sancionado por una infracción grave, el incremento será de 15%.
- c. Cuando el sujeto infractor sea sancionado por una infracción muy grave, el incremento será de 25%.

2. **Perjuicio Económico para la Hacienda Pública:** El perjuicio económico se determina por el porcentaje resultante de la relación existente entre la base de la sanción y la cuantía total que deba ingresarse en la autoliquidación. Dado esto, la sanción mínima se incrementa en los siguientes rubros:

- a. Cuando el perjuicio económico sea superior al 10 por ciento e inferior o igual al 25 por ciento, el incremento es de 10%.
- b. Cuando el perjuicio económico sea superior al 25 por ciento e inferior o igual al 50 por ciento, el incremento es de 15%.
- c. Cuando el perjuicio económico sea superior al 50 por ciento e inferior o igual al 75 por ciento, el incremento es de 20%.

d. Cuando el perjuicio económico sea superior al 75 por ciento, el incremento es de 25%.

Las sanciones para los procedimientos de regularización son disminuidas con base a lo establecido en el artículo 188 de La Ley General Tributaria, el mismo establece que la cuantía de las sanciones se reduzca de acuerdo a los tiempos y actos en que es aceptada la propuesta de regularización: En caso de ser aceptadas por acta con acuerdo, la reducción es de un 50%, mientras que para los casos en que se acepte por acta de conformidad, la reducción de la multa es de un 30%.

3.3.10 Concepto de Mora

Define el artículo 26 de la Ley General Tributaria de España que el interés de demora se considera una prestación accesoria exigible a los infractores como consecuencia de la realización de un pago fuera de plazo o de la presentación de una autoliquidación de la que resulte una cantidad a ingresar a favor de la administración. La exigencia del pago de intereses no requiere del previo inicio de un procedimiento por parte de la administración.

Añade este mismo artículo 26, que el interés de demora es exigible en los siguientes supuestos:

1. Cuando finalice el plazo establecido para el pago en período voluntario de una deuda resultante de una liquidación practicada por la Administración o del importe de una sanción, sin que el ingreso se hubiera efectuado.
2. Cuando finalice el plazo establecido para la presentación de una autoliquidación o declaración sin que sea presentada o se presente incorrectamente, salvo lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 27 de esta ley relativo a la presentación de declaraciones extemporáneas sin requerimiento previo.
3. Cuando se suspenda la ejecución del acto, salvo en el supuesto de recursos y reclamaciones contra sanciones durante el tiempo que transcurra hasta la finalización del plazo de pago en período voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa.

4. Cuando se inicie el período ejecutivo, salvo lo dispuesto en el apartado 5 del artículo 28 de esta ley respecto a los intereses de demora cuando sea exigible el recargo ejecutivo o el recargo de apremio reducido.

5. Cuando se reciba una petición de cobro de deudas de titularidad de otros Estados o de entidades internacionales o supranacionales conforme a la normativa sobre asistencia mutua, salvo que dicha normativa establezca otra cosa.

6. Cuando el obligado tributario haya obtenido una devolución improcedente.

El interés de demora se calcula sobre el importe no ingresado en plazo o sobre la cuantía de la devolución cobrada improcedentemente, y resulta exigible durante el tiempo al que se extienda el retraso del obligado, el cálculo corresponde al interés legal del dinero vigente a lo largo del período en el que aquél resulte exigible, incrementado en un 25 por ciento, salvo que la Ley de Presupuestos Generales del Estado establezca otro diferente. No obstante, en los supuestos de aplazamiento, fraccionamiento o suspensión de deudas garantizadas en su totalidad mediante aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o mediante certificado de seguro de caución, el interés de demora exigible es el interés legal.

Capítulo 4. Marco teórico.

4.1 Plan de Mejoramiento

Según Aristizábal Salazar, Ramírez, & Sánchez (2005) “El plan de mejoras es un instrumento que permite identificar y jerarquizar las acciones factibles para subsanar las principales debilidades. Además, se constituye en el insumo básico para construir el plan de acción o plan operativo”.

De forma más específica (Aguirre, 2011), indica que el plan de mejoramiento dentro de una organización puede estar dirigido a procesos de la misma organización, por tanto define de esta forma el plan de mejoramiento: “Elemento de control, que contiene los planes administrativos con las acciones de mejoramiento que a nivel de los procesos y de las áreas responsables dentro de la organización pública, deben adelantarse para fortalecer su desempeño y funcionamiento, en procura de las metas y resultados que garantizan el cumplimiento de los objetivos de la Entidad en su conjunto”.

Por su parte, la(Agencia Nacional de Evaluación de la Calidad y Acreditación, 2014), menciona que para llevar a cabo las acciones de mejora propuestas “es necesario especificar las tareas concretas que deben realizarse para la consecución de los objetivos. Para ello hay que determinar quién es el responsable de la puesta en marcha y de la ejecución de las acciones de mejora, las diferentes tareas a desarrollar, los recursos humanos y materiales necesarios, el período de consecución, la fecha de inicio, los indicadores de seguimiento y los responsables de realizar el control y seguimiento de las mismas”.

Asimismo, propone una serie de pasos para un plan de mejora, los cuales se mencionan:

1. Identificación de las áreas de mejora
2. Detectar las principales causas del problema
3. Formulación del objetivo
4. Selección de las acciones de mejora
5. Realización de planificación y seguimiento

Además, menciona que dichos pasos permiten:

1. Identificar las causas que provocan las debilidades detectadas.
2. Identificar las acciones de mejora a aplicar.
3. Analizar su viabilidad.
4. Establecer prioridades en las líneas de actuación.
5. Disponer de un plan de las acciones a desarrollar en un futuro y de un sistema de seguimiento y control de las mismas.
6. Negociar la estrategia a seguir.
7. Incrementar la eficacia y eficiencia de la gestión.

4.2 Administración Tributaria

El término administración tributaria está definido en el artículo 99 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios en donde se entiende que es el órgano administrativo encargado de gestionar y fiscalizar los tributos. Además, hace énfasis en que existe una pluralidad de administraciones tributarias y que estos son sujetos activos.

Especifica, además, que este órgano puede dictar normas generales para los efectos de la aplicación correcta de las leyes tributarias, siempre y cuando se respeten las disposiciones legales y reglamentarias pertinentes. Indica a su vez que las normas generales serán emitidas mediante resolución general y serán consideradas criterios institucionales. Dichas normas son de acatamiento obligatorio en la emisión de todos los actos administrativos y son nulos los actos contrarios a tales normas.

Por otra parte, (Pronunciamiento sobre Aplicación Regimen Prohibición, 2003) analiza que una administración tributaria debe presentar dos requisitos:

1. *Debe presentar la condición de sujeto activo de un tributo*
2. *Debe realizar funciones tributarias específicas*

A este último punto, se refiere específicamente a que tenga el poder recaudador y fiscalizador de ese mismo tributo. Este proceso implica que la administración es parte del procedimiento tributario, en tanto determine, liquide y revise un tributo determinado.

De acuerdo con Cabrera (2011),

“la función principal de una administración tributaria es en esencia ser una agencia captadora de ingresos para que el Estado logre cumplir todas las metas propuestas en el plan de gobierno. La administración tributaria no es responsable del desarrollo de las políticas fiscales aprobadas en el parlamento, sin embargo, sí es responsable del diseño e implementación de normas, procedimientos y su general aplicación para garantizar todas las actuaciones que favorezcan el principal objetivo o función que es el de la recaudación oportuna de ingresos.

La definición de la misión de una administración tributaria, así como sus valores, pueden ser un medio para determinar cómo se debe responder a los diferentes retos a enfrentar para fortalecer la función principal de la administración en conjunto con la comprensión de los interesados y los contribuyentes en general”.

La misión de una administración tributaria, en esencia debe reflejar por medio de sus áreas de trabajo tres juicios, a saber:

1. Su razón general de ser
2. La determinación de su responsabilidad
3. La especificación de ante quién debe responder

En cuanto a los valores se puede tomar como referencia los siguientes:

1. Integridad
2. Profesionalidad
3. Respeto
4. Cooperación
5. Responsabilidad

Uno de los principales objetivos de la administración tributaria es alcanzar los máximos niveles de recaudación de su tributo y más que todo por parte del cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes, debido a su repercusión en la recaudación oportuna de los ingresos a un costo bajo por parte de la administración. Sin embargo, la administración tributaria requiere garantizar la integridad e imparcialidad por medio de diferentes acciones, como ejemplo las mostradas a continuación (Cabrera, 2011):

1. Promulgar y aplicar un código de conducta específico para promover las normas éticas y profesionales de desempeño entre los trabajadores tributarios, incluidas medidas para prevenir, detectar y corregir violaciones, que en éste ámbito constituyen hechos de corrupción administrativa.
2. Desarrollar lineamientos, normas y procedimientos de trabajo para garantizar que no existan riesgos en cuanto a los deberes y responsabilidades oficiales de los funcionarios y sus asuntos personales, activos o intereses financieros privados.
3. Utilizar métodos de captación y promoción de funcionarios públicos, en base al mérito del conocimiento y su comportamiento profesional y social.
4. Promover una remuneración suficiente para atraer y retener personal competente, calificado y con experiencias en el tema tributario, necesitado de permanente capacitación.
5. Administrar con transparencia, consecuencia, justicia y muy apegada a la ley y las normas procedimientos tributarios establecidos.
6. Privacidad y confidencialidad en las relaciones con los contribuyentes, para garantizar que la información proporcionada sea usada solamente para fines tributarios y no sea facilitada a personas o entidades no autorizadas.
7. Priorizar la aplicación de principios de control interno en todas las áreas del proceso de captación y recaudación de ingresos, para prevenir conductas impropias o hechos de corrupción. Y a la vez, incentivar la auditoría interna para garantizar el cumplimiento de las normas y procedimientos o diagnosticar la necesidad de ser modificadas.
8. Facilitar recursos tecnológicos adecuados que garanticen una Administración tributaria, respaldada por una comunicación en múltiple en todas las direcciones

tiempo real, con uso de portales específicos para la información colectiva y específica en los diferentes sectores económicos.

9. Rendir cuenta sistemática sobre los indicadores del desempeño administrativo y el uso de la autoridad otorgada.

10. Propiciar la retroalimentación sobre la calidad del servicio público por la vía de consultar a los contribuyentes de forma personal o encuestas seleccionadas que nos informen acerca de la aplicación confiable y transparente de los funcionarios.

11. Exigir administrativamente operatividad en los términos de responder las solicitudes de los contribuyentes consultas y devoluciones entre otras con respuestas precisas y en los términos establecidos.

12. Hacer uso de convenios para fijar parámetros de colaboración con diversas instituciones que propicien el desarrollo de la conciencia tributaria de los ciudadanos.

13. Planear estrategia general de comunicación a través de la televisión, radio, instituciones estudiantiles y otros segmentos del tema tributario en un lenguaje sencillo que contribuyan a la información, educación y asistencia personalizada a las personas jurídicas y naturales.

4.3 Recaudación Tributaria

El autor Liévano Moreno (2004), indica que la recaudación tributaria es un concepto genérico que engloba a todas las actividades que realiza el Estado para sufragar sus gastos, en donde los tributos constituyen prestaciones exigidas obligatoriamente por parte del Estado en facultad de su potestad de imperio. Además, que la recaudación consiste en hacer valer las normas jurídicas impositivas y exigir a la población su contribución para hacer frente al gasto necesario para cumplir las metas que le corresponden a cada Estado. En síntesis el objetivo de la recaudación es “realizar el cobro de las obligaciones tributarias que emanan del supuesto normativo contenido en las normas fiscales hechas por el legislador con anterioridad al hecho”.

(Eco-finanzas, 2015), define la recaudación tributaria como el proceso mediante el cual las autoridades tributarias cobran a los causantes y contribuyentes todo tipo de impuestos,

derechos, productos, aprovechamientos y contribuciones establecidas dentro de la normativa del país.

Universitat de Valencia, (2011) define recaudación tributaria como el ejercicio de las funciones administrativas conducentes al cobro de las deudas tributarias. Además, indica varias características de la recaudación tributaria:

- Es una función administrativa
- Es una potestad y una obligación de cumplimiento inexcusable.
- Se desarrolla por órganos administrativos
- Puede realizarse en dos periodos: el periodo voluntario y el periodo ejecutivo.
- En este caso se entiende que el periodo voluntario viene fijado por las normas y que el periodo ejecutivo se inicia cuando no ha tenido lugar el ingreso en período voluntario, por ende se abre el procedimiento administrativo correspondiente.

Según (Martín, 2006), dice que son varios los factores que participan de forma directa en la conformación de los datos de la recaudación tributaria, a saber:

- La legislación tributaria.
- El valor de la materia gravada.
- Las normas de liquidación e ingreso de los tributos.
- El incumplimiento en el pago de las obligaciones fiscales.
- Los factores diversos.

4.4 Impuestos directos e indirectos

El Estado por medio de los ingresos públicos puede financiar todas las necesidades públicas que se le han encomendado. Parte importante de estos ingresos públicos son los tributos que en síntesis son prestaciones dinerarias que los ciudadanos están obligados a pagar por ley.

La (Agencia Tributaria España, 2015) indica que los tributos se clasifican en tasa, contribuciones especiales e impuestos en donde especifica de la siguiente manera:

1. Tasas: se pagan por los ciudadanos como consecuencia de la realización de una actuación administrativa que les beneficia individualmente, pero que están obligados a solicitar o recibir.
2. Contribuciones especiales: se pagan cuando una actuación pública dirigida a satisfacer una necesidad colectiva produce un beneficio especial a determinados individuos.
3. Impuestos: son los tributos más importantes, pues es a través de ellos como se obtienen la mayoría de los ingresos públicos para costear las necesidades colectivas. Son cantidades que se exigen obligatoriamente por ley sin que exista una contraprestación individualizada específica y que se fundamentan en hechos que demuestran la capacidad económica de los ciudadanos.

Según el Código de Normas y Procedimientos Tributarios de Costa Rica, Ley No. 4755, en su Artículo 4 define que el:

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

Los impuestos se pueden dividir en directos e indirectos. La Universidad Internacional de Valencia, (2014), indica que los impuestos directos son los que se aplican sobre una manifestación directa o inmediata de la capacidad económica como la posesión de un patrimonio o la obtención de una renta; los indirectos se aplican sobre una manifestación indirecta o mediata de la capacidad económica como la circulación de la riqueza.

La Dirección General de Tributación de Costa Rica define los impuestos directos como aquellos que afectan directamente la riqueza de las personas, tanto físicas como jurídicas y que cuenta con las siguientes características:

1. Se identifica plenamente la persona que está pagando.
2. La tasa es variable.

3. Grava la fuente directamente.
4. Es un impuesto progresivo.

En cambio los impuestos indirectos son los que se pagan con motivo de la compra de bienes o servicios y dentro de sus características se encuentran:

1. Se recaudan a través de los comerciantes o industriales, lo que produce que se ignore la individualización previa de los contribuyentes.
2. Recaen indirectamente en la capacidad económica de los contribuyentes como son sus gastos o consumos y además formas de emplear o invertir su renta personal.

En síntesis la diferencia entre uno y otro es que los directos gravan la riqueza en sí y los indirectos gravan la utilización de esa riqueza.

4.5 Cultura Tributaria

Según Sojo (2002), indica que la cultura tributaria desde una perspectiva sociológica se puede determinar como el conjunto de representaciones que los individuos formulan en relación con los impuestos y no como generalmente se piensa que es sobre el conocimiento de los ciudadanos de sus responsabilidades contributivas y su acción en correspondencia. En este sentido la cultura tributaria la define como la forma en que los ciudadanos crean una imagen de los impuestos basados en la combinación de información y experiencia sobre las actuaciones del Estado y el desempeño histórico del mismo.

Corredor Corrales & Díaz García (2007) entiende la cultura tributaria como el conjunto de valores, creencias y actitudes que una sociedad comparte con respecto a la tributación y las leyes que la rigen. Indica que este conjunto conduce al cumplimiento permanente de los deberes fiscales y que para fortalecer la cultura tributaria de una sociedad se requiere que la población no sólo obtenga conocimientos sobre el tema en cuestión, sino que comprenda la importancia de sus responsabilidades tributarias.

A su vez, Obermeister Salama(2012) indica que cuando se habla de cultura tributaria se deben tratar factores como información y desinformación, formas de cumplimiento

voluntario u obligatorio, problemas como evasión y fraude fiscal, y en general de circunstancias personales y sociales de los contribuyentes. Además, señala que la cultura tributaria es un mecanismo de doble vía, por una parte los contribuyentes cumpliendo con su obligación y por otra parte el Estado haciendo uso honrado y transparente del dinero recibido de los contribuyentes en donde se infieren las responsabilidades de ambas partes y en donde cada parte tiene el derecho al reclamo correspondiente a la otra parte si alguna falla en el cumplimiento. Por su parte indica que la finalidad de la cultura tributaria es el cumplimiento voluntario de las obligaciones y el uso efectivo del dinero recaudado.

4.6 Estructura Tributaria

Según Ramírez Cedillo (2007) indica que la estructura tributaria es un sistema financiero que limita o contrae el gasto privado, permitiendo a su vez el gasto público. En este sistema se extraen los recursos de los agentes privados mediante el establecimiento de diversos impuestos, tanto directos como indirectos.

En la misma línea (Stiglitz, 2002), indica que para que una estructura tributaria sea eficiente se tienen que observar 5 atributos fundamentales: eficiencia económica, sencillez administrativa, flexibilidad, responsabilidad política y justicia. Igualmente menciona que una estructura tributaria eficiente debe contener 5 atributos fundamentales, los cuáles son:

1. Eficiencia económica
2. Sencillez Administrativa
3. Flexibilidad
4. Responsabilidad Política
5. Justicia

4.7 Eficiencia Tributaria

El sistema tributario de un país no sólo debe concebirse desde el punto de vista estructural y de que los tributos que lo constituyen estén establecidos en las leyes de acuerdo a las diferentes técnicas impositivas, además se debe pensar en que la Administración Tributaria

correspondiente pueda realizar sus funciones para la cual fue creada de forma eficiente y eficaz (Waller, 2014).

Según lo publicado por (@Gerencie, 2010) se conceptualiza la eficiencia tributaria como un principio tributario el cual guía al legislador para conseguir que la imposición genere el menor costo social para el contribuyente en el cumplimiento de su deber fiscal con el Estado. Esto refiere expresamente sobre los gastos en los que incurren los contribuyentes para el debido pago de impuestos.

A partir de lo anterior define también que un impuesto se puede catalogar como eficiente sobre el diseño en la medida que genere pocas distorsiones económicas, o desde el punto de vista recaudador cuando permite obtener la mayor cantidad de recursos al menor costo posible.

A su vez, la eficiencia tributaria se debe ver desde todos los puntos de un sistema tributario, no sólo de la estructura, leyes o impuestos aplicables, se debe tomar en cuenta la normativa que permite que la Administración Tributaria sea ágil en cuanto a sus funciones. De esta forma (Waller, 2014) menciona que la Administración Tributaria puede considerarse eficiente, eficaz, moderna y profesional si:

1. Colabora con el Gobierno en la creación de una conciencia fiscal a todos los contribuyentes, en donde cada uno conozca sus responsabilidades fiscales mediante una buena estrategia de comunicación.
2. Asegura que los derechos y obligaciones de todos los contribuyentes se comprendan y respeten completamente.
3. Exista independencia para definir sus políticas y estrategias para controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, mediante una estricta aplicación de la Ley y que no existan concesiones o salvoconductos por interferencia de autoridades superiores u otros miembros del poder político.

De acuerdo con Fernández(2011) la eficiencia tributaria se ve afectada negativamente por cuatro factores principalmente, los cuales son:

- La complejidad técnica de las leyes: entre más compleja sea una ley se puede aumentar el costo del contribuyente en tanto tenga que contratar a un tercero que realice las tareas para cumplir con la misma. Esto puede generar un aumento en las posibilidades de defraudar y dificultades en la comprobación administrativa.
- El fraude fiscal: se realiza cuando algún contribuyente paga menos impuestos de los que corresponde.
- La economía sumergida: este término está ligado con el de fraude fiscal y se entiende como aquella parte de la actividad económica que se realiza al margen de cualquier regulación legal. En este caso no es que paga menos impuestos sino que del todo no realiza ningún pago.
- La elusión fiscal: se trata de un fraude fiscal utilizando medios legales. Algunos de estos medios son las deslocalizaciones empresariales, las lagunas legislativas y algunos mecanismos de deducciones y bonificaciones.

4.8 Evasión fiscal

Según (Gobierno Bolivariano de Venezuela, 2014) define que la evasión fiscal es la acción de evitar el pago de impuestos de forma total o parcial por parte del responsable. Define además como evasión absoluta en la que el contribuyente escapa del pago del impuesto y el mismo resulta en un déficit en los ingresos fiscales, a su vez, evasión relativa en la que el contribuyente que debe soportar la carga tributaria la evade y ésta recae en un tercero que paga el impuesto del evasor más el propio.

Por su parte, (Waller, 2014) define la evasión fiscal como la eliminación o disminución de un monto tributario producido dentro de un país por parte de las personas jurídicamente obligadas a abonarlo y que mediante acciones fraudulentas u omisivas de las disposiciones legales lo logra.

El término en muchos de los casos es confundido con elusión fiscal, por ello (Chaves Sánchez & Valverde Obando, 1996), mencionan que la diferencia radica en que la evasión es por medio del incumplimiento u omisión de normas legales establecidas, en donde existe una fiscalización, se controla y se sanciona, y la elusión, conocida como la evasión legal, es

la acción de evitar el pago de impuestos mediante el uso de vacíos en la ley. En este caso se elude el cumplimiento de las obligaciones acudiendo a medios lícitos y en donde no hay violación de la ley. También, indican el problema principal de cada caso y de los efectos en la sociedad y con la institución recaudadora. Haciendo énfasis en la importancia del control sobre la elusión para la administración ya que se burla la intención del legislador y la correcta aplicación de la norma jurídica, sin embargo, la evasión es la que tiene mayor importancia para la administración en tanto que por lo general se da de forma encubierta, derivado de una conducta consciente y deliberada que implica de recursos tributarios. Dentro de los efectos generados se encuentra que incide en la inversión pública y en la prestación de servicios, además distorsiona el sistema tributario al quebrantar el principio de equidad tributaria y en el caso del ente recaudador se desprestigia el funcionamiento del mismo, incrementa los costos en fiscalización, reduce la voluntad de los contribuyentes de declarar correctamente y fomenta una carga tributaria cada vez mayor.

En concordancia con el párrafo anterior, (La Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, 2001) indica cuáles pueden las posibles causas que pueden originar la evasión fiscal, entre ellas se encuentran:

1. El egoísmo natural del contribuyente de desprenderse de una parte de sus ingresos.
2. El desequilibrio entre la carga tributaria y la capacidad económica de los contribuyentes.
3. El aumento de las tasas de impuestos.
4. Las exoneraciones para sectores económicos o zonas geográficas que se utilizan incorrectamente.
5. La desconfianza del contribuyente sobre la administración correcta de los recursos por parte del Estado.
6. La emisión de normas tributarias complejas.
7. La inestabilidad tributaria ocasionada por la modificación constante de las normas.
8. La falta de conciencia tributaria en diferentes acciones comerciales en donde se pueda percibir una ganancia adicional.

A partir de la evasión fiscal, se generan diferentes consecuencias, dentro de las cuáles se mencionan:

- No permite que el Estado cuente con los recursos necesarios.
- Influye en la generación de un déficit fiscal.
- Se crean más tributos o se aumentan las tasas de los tributos.
- Incremento en el gasto del Estado en el pago de préstamos externos.
- Perjudica la redistribución por parte del Estado del ingreso a partir de la tributación.

4.9 Integración Económica

Según (Maesso Corral, 2011), indica que un proceso de integración económica "x" entre varios países generalmente próximos geográficamente, en donde se comprometen a eliminar diferentes barreras económicas por medio de diferentes mecanismos que pueden llegar más allá de la liberalización comercial.

Como indica (Olesti Rayo, 2008) en los procesos de integración económica se pueden identificar varias etapas que corresponden a diferentes grados de integración. Estas etapas se identifican 5 principales aunque las fases pueden variar en cantidad de acuerdo a diferentes autores. En este caso se identifican 5 principales fases que son:

1. Zona de libre comercio: supone la libre circulación de mercancías. Esto implica la eliminación de las barreras arancelarias y no arancelarias de las importaciones y exportaciones de mercancías originarias de los Estados miembros. Sin embargo cada miembro mantiene su propia política arancelaria frente a productos de terceros países.
2. Unión aduanera: En esta fase, aparte de la libre circulación de mercancías, se establece un arancel externo común, esto quiere decir que los Estados miembros van a poseer un arancel único para las mercancías originarias de terceros países.
3. Mercado común: la noción de mercado común engloba las 2 anteriores y además requiere la liberalización de los factores de producción como las personas, los servicios y los capitales.

4. Unión económica: la unión económica implica que haya un mercado común y que además haya una armonización de las políticas económicas de los Estados miembros.
5. Integración Económica: en esta fase se debe dar una armonización completa de las políticas económicas y que además haya una autoridad supranacional que obligue con sus decisiones a los Estados miembros.

En concordancia con lo anterior (Sariego Kluge, 2008) indica que a pesar las diferencias marcadas de cada etapa, todos los acuerdos de integración presentan 3 cuestiones en común:

1. La eliminación de determinadas fronteras económicas exige la adaptación a un nuevo paradigma, es por esta razón que se establecen períodos transitorios de diferente duración de acuerdo a la sensibilidad de los productos.
2. Los procesos de integración económica constituyen una excepción al principio de no discriminación, y más específicamente a la cláusula de la nación más favorecida (NMF) de la Organización Mundial del Comercio (OMC), que queda recogida en el artículo XXIV del GATT y en el entendimiento relativo a la interpretación del mismo incorporado en 1994.
3. A nivel teórico los procesos de integración económica presentan cambios mínimos que deben tener para superar una fase, sin embargo, a nivel práctico muy pocos procesos se presentan como la teoría lo dicta y muchas de las características que se señalan aparecen mezcladas.

4.10 Barreras Arancelarias al Comercio

Según (Sistema de Información sobre Comercio Exterior, 2016) las barreras arancelarias son los impuestos que deben pagar en un país los importadores y exportadores en las aduanas por la entrada o salida de las mercancías. A su vez, indica que el objetivo principal de las barreras arancelarias es impedir la importación de ciertas mercancías, con el interés de equilibrar la balanza comercial, proteger la producción nacional o incrementar el cambio entre grupos de países.

Igualmente el SICE define arancel como un impuesto aplicado a los bienes importados de una nación. Esto se hace para impedir o reducir la entrada de bienes extranjeros a un país. El efecto que genera el arancel, ya sea de impedir o reducir la entrada de bienes, normalmente se determina por la tasa que tenga ese bien de determinado de acuerdo al país procedente.

A su vez, existen diferentes tipos de aranceles, dentro de los cuáles:

1. Arancel ad-valorem: este se calcula según el valor en aduana de la mercancía. Corresponde a un porcentaje del valor en aduana de la mercancía importada¹³.
2. Arancel específico: es un arancel que se fija en términos monetarios por unidad de medida, en este caso no importa el valor de los bienes importados, sino la cantidad.
3. Arancel mixto: Este arancel es una combinación de los dos anteriores en donde toma en cuenta las unidades de medida y el valor de las mercancías importadas.

En el caso de Costa Rica, se utilizan aranceles ad-valorem generalmente y se conoce como Derecho Arancelario a la Importación o DAI. Además, existe otro arancel a la importación propiamente que se regula por medio de la Ley No. 6946 o “Ley de Emergencia” en la cual se gravan con 1% sobre el valor CIF¹⁴ de las mercancías importadas.

4.11 Territorio Aduanero

La Ley General de Aduanas en el Artículo 2 define el territorio aduanero como “el ámbito terrestre, acuático y aéreo en los cuales el Estado de Costa Rica ejerce la soberanía completa y exclusiva”.

¹³La base del valor en aduana está dada por cada país según las regulaciones del Acuerdo de Valoración según el Art. VII del GATT de la Organización Mundial del Comercio.

¹⁴INCOTERM utilizado que refleja el valor aduanero de las mercancías como la suma del costo el seguro y el flete.

Así mismo, el Artículo 3 plantea una división del territorio aduanero, en zona primaria o de operación aduanera definido como “toda área donde se presten o se realicen, temporal o permanentemente, servicios, controles u operaciones de carácter aduanero” y “La parte restante del territorio aduanero constituye zona secundaria o de libre circulación”.

4.12 Autoridades Aduaneras

4.12.1 Servicio Nacional de Aduanas

La Ley General de Aduanas en el Artículo 8 define al Servicio Nacional de Aduanas como “el órgano de control del comercio exterior y de la Administración Tributaria; dependerá del Ministerio de Hacienda y tendrá a su cargo la aplicación de la legislación aduanera”. Además en su párrafo 2 establece que “El Servicio estará constituido por la Dirección General de Aduanas, las aduanas, sus dependencias y los demás órganos aduaneros; dispondrá de personal con rango profesional y con experiencia en el área aduanera y/o de comercio exterior, pertinentes conforme a los acuerdos, convenios y tratados internacionales vigentes”.

4.12.2 Tribunal Aduanero Nacional

Por su parte el TAN es el órgano especializado en materia aduanera, encargado de impartir justicia pronta y cumplida, mediante la resolución en última instancia administrativa, de los recursos de apelación interpuestos por los Auxiliares de la Función Pública Aduanera, Importadores, Exportadores y demás usuarios contra los actos dictados por el Servicio Nacional de Aduanas, mediante la correcta interpretación y aplicación de la normativa.

El TAN nace en La Ley General de Aduanas, N. 7557 de 20 de octubre de 1995, en donde se crea un órgano administrativo con competencia para resolver los recursos que se presenten contra actos de la Dirección General de Aduanas. En ese sentido, la ley no sólo crea el órgano sino que le atribuye sus competencias y establece la forma de integración y organización interna.

Así entonces La ley General de Aduanas define al Tribunal Aduanero Nacional en su Artículo 205 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”.

Aduana/Competencias

Según la Organización Mundial de Aduanas (World Customs Organization, 2013) la aduana se define como el servicio gubernamental responsable por la administración de la legislación de aduanas, la recolección de tributos e impuestos y que a su vez es responsable de la aplicación de diferentes leyes y regulaciones relativas a importaciones y exportaciones, así como del movimiento y almacenaje de mercancías.

A su vez, la Ley General de Aduanas en el Artículo 13 indica que la aduana es la unidad técnico-administrativa encargada de las operaciones aduaneras y del control de la entrada, permanencia y salida de las mercancías objeto del comercio internacional. También, es la encargada de la coordinación de la actividad aduanera junto con otras entidades gubernamentales que se incluyen dentro del proceso por competencia territorial o funcional.

Por su parte, en el Artículo 24 de la LGA se especifican las atribuciones de las aduanas presentes en Costa Rica, las cuales se enumeran a continuación:

1. Exigir y comprobar el cumplimiento de los elementos que constituyen la obligación tributaria aduanera.
2. Exigir y comprobar el cumplimiento del pago de tributos por concepto de importación o exportación.
3. Verificar que las mercancías que gozan de algún beneficio sólo estén destinadas a ese propósito.
4. En el ejercicio de las facultades de control y fiscalización puede solicitar a los diferentes actores de comercio internacional que faciliten diferentes documentos que comprueben que las operaciones se hicieron de acuerdo a la legislación aplicable.
5. Verificar la documentación, la autorización, el contenido y las cantidades de mercancías sujetas al control aduanero.

6. Fiscalizar los depósitos bajo control aduanero.
7. Exigir las pruebas necesarias y comprobar el cumplimiento de las reglas sobre el origen de las mercancías para aplicar preferencias arancelarias.
8. Exigir y comprobar el cumplimiento de todas las disposiciones arancelarias y no arancelarias de otros entes gubernamentales para el movimiento internacional de mercancías.
9. Investigar la comisión de delitos aduaneros e imponer las sanciones administrativas y tributarias aduaneras correspondientes.
10. Verificar que los auxiliares de la función pública aduanera cumplan con sus requisitos, deberes y obligaciones.
11. Dictar las medidas administrativas que se requieran en caso de accidentes, desastres naturales o naufragios que impidan el cumplimiento de las disposiciones de esta ley y sus reglamentos.
12. Establecer, de conformidad con las disposiciones reglamentarias, marbetes o sellos especiales para las mercancías o sus envases destinados a zonas libres.
13. Otorgar y suspender, cuando le corresponda, las autorizaciones de los auxiliares de la función pública aduanera.
14. Las que le correspondan de conformidad con los tratados, convenios o acuerdos internacionales de los que Costa Rica forme parte.
15. Establecer registros de importadores, exportadores, auxiliares de la función pública aduanera y otros usuarios.
16. Visitar empresas, centros de producción o recintos donde se realicen operaciones aduaneras, con el fin de constatar el cumplimiento de las disposiciones legales, de conformidad con los planes y programas de control y fiscalización establecidos por la Dirección General de Aduanas.
17. Decomisar las mercancías cuyo ingreso o salida sean prohibidos, de acuerdo con las prescripciones legales o reglamentarias.
18. Suscribir convenios con auxiliares o instituciones públicas o privadas, para implementar proyectos de mejoramiento del servicio aduanero, incluyendo la introducción de nuevas técnicas aduaneras y el uso de infraestructura y capacitación.

4.13 Principios de la Administración Aduanera

Según (Garita & Barahona, 1999) el modelo aduanero de la región centroamericana debe ser capaz de sustentar los cuatro papeles principales de un Sistema Aduanero, los cuales son:

1. Facilitador del comercio
2. Generador de información
3. Recaudador tributario
4. Contralor del tráfico internacional de mercancías

Se entiende de estas funciones que el objetivo es lograr un alto cumplimiento de las obligaciones aduaneras sin que la intervención estatal o privada de los actores de las operaciones de comercio atente contra la agilidad de las operaciones comerciales y aduaneras., así como de la generación oportuna y confiable de información y estadísticas.

A partir de esta conceptualización es que cuando entró en vigencia el Código Aduanero Uniforme Centroamericano en su versión tercer, o mejor conocida como CAUCA III se desarrolla un modelo de 5 principios básicos, los cuales están vigentes hasta el día de hoy y que se detallan a continuación:

4.13.1 Principio de Buena Fe

Tradicionalmente los controles de aduanas partían del principio que todos cometían fraude y por esto solo mediante el aval de algún funcionario aduanero se podía legitimar la operación realizada. Este modelo lo que genera es un control excesivo, un nivel discrecional por parte de los funcionarios de la administración muy grande, grandes costos y además se crea un sistema insostenible, ya que la cantidad de trabajo incrementa a como se incrementa el comercio, lo que hace que nunca se tengan suficientes recursos para afrontar las operaciones diarias de comercio.

El principio de buena fe es lo opuesto al sistema tradicional, en este caso se presume que los funcionarios aduaneros, el sector privado y los intermediarios logísticos deben ser tratados con la presunción de que sus actuaciones son siempre de buena fe. A esto se debe

agregar que el Estado debe ser eficiente en la fiscalización oportuna, en donde se identifique y castigue a los que cometan algún delito aduanero. Este esquema implica el traslado de responsabilidades al sector privado y a los auxiliares de la función pública aduanera.

4.13.2 Principio de Autodeterminación de las obligaciones aduaneras

En el sistema tradicional se esperaba que los funcionarios aduaneros estuvieran en todas las operaciones por las que pasaba una mercancía, en donde el funcionario cumple las funciones de aceptación, revisión y aforo de las mercancías para avalar una declaración. En este caso el funcionario aduanero tiene una función más de policía, con controles más estrictos y lentos y en donde aumenta la discrecionalidad del mismo con respecto a sus actuaciones, lo que se puede prestar para actos de corrupción. Además, genera atrasos en las operaciones aduaneras, en tanto no se tengan a disposición la cantidad necesaria de personas para cubrir todas las operaciones de comercio diarias.

Por estas razones, es que se avanzó a un sistema moderno en donde todas las partes saben sus responsabilidades. En este caso, el traslado de la responsabilidad de lo declarado al sector privado es lo que se conoce como la autodeterminación de las obligaciones aduaneras.

4.13.3 Principio de equilibrio entre la Facilitación y el Control

Normalmente se percibe que el control y la facilitación en el comercio son conceptos que a nivel práctico se anteponen. De esta forma se siente que si hay un control muy estricto genera mayores costos y pérdida de competitividad, sin embargo, cuando hay mucha facilitación se alega pérdida de control por parte de la administración aduanera, lo que puede generar un incentivo para que los administrados cometan delitos aduaneros. De esta forma, un sistema aduanero moderno debe tener un equilibrio entre la facilitación y el control del comercio, en donde se generen estrategias de control que no entorpezcan las actividades comerciales y que ayuden a la disminución de costos en tiempo, esfuerzo y dinero.

4.13.4 Principio de Transparencia

El principio de transparencia está directamente ligado con la generación de información. En este caso el autor indica que la transparencia es aquella condición de un ambiente dado en donde los sujetos, tanto públicos como privados tienen la posibilidad de conocer sus responsabilidades, las consecuencias del incumplimiento de sus obligaciones, sus derechos y oportunidades, así como las ventajas y desventajas, todo esto sin ningún esfuerzo extraordinario.

En este caso la transparencia se vuelve no sólo en principio sino en herramienta para exigir, tanto a funcionarios como a la sociedad en general sobre las responsabilidades que corresponden ante el cumplimiento de las normas establecidas. En el sentido estrictamente aduanero se permite hacia ambos lados, tanto público como privado en donde la sociedad civil puede pedir cuentas al Estado y a los auxiliares de la función pública aduanera sobre las actividades que realizan, su eficiencia y a su vez se pueden fiscalizar oportunamente las operaciones del sector privado.

Igualmente (Garita & Barahona, 1999) indican que dentro de las cuestiones en las que debe haber transparencia se encuentran las reglas vigentes en materia de aranceles y tributos, clasificación arancelaria, procedimientos de determinación de valor aduanero, procedimientos legales y los respectivos criterios administrativos.

4.13.5 Integración Económica

Según (Garita & Barahona, 1999) la integración económica centroamericana empezó en los años sesenta en donde se reconocía la necesidad de un tránsito fluido de las mercancías dentro de la región. Este compromiso se ha mantenido en el tiempo y aunque el escenario ha cambiado sustancialmente, la voluntad de los países sigue latente.

Además, indica que todos los principios anteriores son fundamentales para seguir con la integración centroamericana, sin embargo, deja abierta la posibilidad a que se instauren otros modelos pero que los mismos no sean un obstáculo para la integración sino una forma de compromiso para fortalecerla.

A su vez, dentro de la legislación nacional se encuentran diferentes principios del derecho que ayudan a mantener la legalidad de los actos administrativos, así como las responsabilidades y derechos de los involucrados en un acto administrativo.

De esta forma en la Constitución Política de Costa Rica (CP) y en la Ley General de Administración Pública (LGAP) se encuentran 2 tipos de principios positivados, los cuales se clasifican como principios procesales y principios sustanciales.

Principios procesales:

1. Principio de investigación de la verdad real de los hechos y de respeto de los derechos subjetivos e intereses legítimos: Este principio se encuentra en el Artículo 214 de la LGAP en donde el principal objetivo del principio es asegurar la verdad real de los hechos que sirven como motivo al acto final.
2. Principio de racionalidad y razonabilidad: Este principio se encuentra en el Artículo 216 de la LGAP en donde específicamente indica que la Administración debe actuar de acuerdo al ordenamiento jurídico y en los casos en que haya alguna actuación discrecional se debe velar por el apego a los límites de racionalidad y razonabilidad. En un pronunciamiento de la sala constitucional se establece que la razonabilidad responde a que la Administración no sea irracional, es la escogencia de un medio para cumplir con el objetivo que se persigue, por otra parte, la racionalidad se entiende como un sinónimo de proporcionalidad.
3. Principio de impulso procesal de oficio: Este principio se encuentra en el Artículo 222 de la LGAP en donde esencialmente indica que la Administración impulsará de oficio los procedimientos administrativos sin perjuicio del que le puedan dar las partes.
4. Principio de respeto de formalidades sustanciales del procedimiento, salve daños graves: Este principio se encuentra en el Artículo 223 de la LGAP en donde indica la importancia de las formalidades sustanciales en un acto administrativo, tanto así que la omisión de una de ellas anula el procedimiento administrativo. En este caso también indica que es una formalidad sustancial, en donde se indica que es la que si

se realiza correctamente o su omisión pueden cambiar la decisión final en aspectos importantes o que cause indefensión.

5. Principio de interpretación favorable a peticiones del administrado: Este principio se encuentra en el Artículo 224 de la LGAP en donde expresamente indica que las normas deben interpretarse en forma favorable a la admisión y decisión final de las peticiones de los administrados.

6. Principio de celeridad y eficiencia: Este principio se encuentra en el Artículo 225 de la LGAP en donde indica que el órgano administrativo dentro del procedimiento debe conducirlo siempre con la intención de lograr el máximo de celeridad y eficiencia, siempre dentro del marco normativo, y en casos de retardo grave e injustificado será responsable la Administración y el servidor público. La sala constitucional en su principio de eficiencia y eficacia establece que la celeridad obliga a la administración a cumplir con sus objetivos, mediante diferentes mecanismos, de la forma más expedita, rápida y acertada posible para evitar retardos indebidos, por su parte la eficiencia la define como la obtención de los mejores resultados con el mayor ahorro de costos o el uso racional de los recursos.

7. Principio de ejecutividad y ejecutoriedad de los actos administrativos: Este principio se encuentra en el Artículo 228 de la LGAP e indica expresamente que la Administración deberá dar cumplimiento a los actos administrativos firmes. La sala constitucional en las sentencias 12333-11, 2005-12, se da a entender que ejecutividad es la potestad de los órganos administrativos de realizar actos administrativos sin necesidad de un tribunal, a su vez, ejecutoriedad se comprende como una característica de los actos administrativos en donde envía al administrado a realizar una acción o dejar de realizarla y en dado caso hacer que se realice de forma forzosa.

Principios sustanciales:

1. Principio del régimen administrativo: existencia de un derecho particular, estatutario (Derecho Público) para regular la organización y actividad del Estado. Este principio se encuentra en el Artículo 3 de la LGAP y lo que indica es que las diferentes administraciones del Estado se regularán por el derecho público, salvo norma expresa en contrario.
2. Principio de autonomía y autosuficiencia reguladora del Derecho Público: Este principio se encuentra en los Arts. 9 y 20 de la LGAP e indican que el ordenamiento jurídico administrativo es independiente de otras ramas del derecho y que en caso de integración debido a alguna laguna del ordenamiento administrativo escrito se aplicará por su orden, la jurisprudencia, los principios generales del derecho público, la costumbre y el derecho privado y sus principios.
3. Principio de sujeción a los principios del servicio público: Este principio se encuentra en el Artículo 4 de la LGAP y hace referencia a que la actividad de todos los entes debe estar sujeta a los principios fundamentales del servicio público como la continuidad de las actividades, la eficiencia, adaptación al cambio y la igualdad de trato a todos los administrados.
4. Principio de eficiencia de la Administración y de respeto de los derechos fundamentales: Este principio se encuentra en el Artículo 8 de la LGAP e indica que el ordenamiento administrativo será integrado por las normas no escritas necesarias para garantizar un equilibrio entre la eficiencia de la Administración y la dignidad, libertad y otros derechos del individuo.
5. Principio de interpretación conforme al fin público: Este principio se encuentra en el Artículo 10 de la LGAP e indica que la norma administrativa debe ser interpretada de forma que se garantice la realización del fin público en el marco del respeto de los derechos e intereses del particular. Agrega que debe interpretarse e integrarse tomando en cuenta normas conexas, la naturaleza y valor de la conducta y los hechos a que se refiere.
6. Principio de legalidad: Este principio se encuentra en el Artículo 11 de la Constitución Política y expresamente indica que los funcionarios públicos están obligados a cumplir con los deberes que la Ley les impone y a no arrogarse

facultades que no se encuentren en la misma. Además, indica que la Administración Pública en sentido amplio estará sometida a un procedimiento de evaluación de resultados y rendición de cuentas en donde se genera una responsabilidad personal de los funcionarios en el cumplimiento de sus deberes. Así mismo, en el Artículo 11 de la LGAP se indica que la Administración Pública actuará sometida al ordenamiento jurídico y sólo podrá realizar aquellos actos o prestar los servicios públicos que autorice dicho ordenamiento, según la escala jerárquica de sus fuentes. Además, indica que se considerará autorizado el acto regulado expresamente por norma escrita, al menos en cuanto a motivo o contenido, aunque sea en forma imprecisa.

7. Principio de reserva legal en la creación de potestades de imperio: Este principio se encuentra en el Artículo 12 de la LGAP en donde se indica expresamente que no se podrán crear por Reglamento potestades de imperio que afecten los derechos del particular con respecto a un servicio público autorizado.

8. Principio de inderogabilidad singular del reglamento: Este principio se encuentra en el Artículo 13 de la LGAP en el cual se indica que la Administración estará sujeta, en general, a las normas escritas y no escritas del ordenamiento administrativo, y al derecho privado en forma supletoria, en donde no se podrán derogar o desaplicar en casos concretos. De esta forma se refiere a los reglamentos, ya sea que provengan de la misma autoridad, de una inferior o superior competente.

9. Principio de control sobre la discrecionalidad administrativa: Este principio se encuentra en los Artículos 15, 16 y 17 de la LGAP en donde se indica que la discrecionalidad se podrá dar incluso en ausencia de ley en el caso concreto, sin embargo, estará sometida a los límites que le impone el ordenamiento expresa o implícitamente, como respuesta a que el logro del ejercicio sea eficiente y razonable. Además, indica que no se podrán dictar actos contrarios en contra de las reglas unívocas de la ciencia o de la técnica. A su vez, un juez servirá como contralor de legalidad de los actos discrecionales, en donde se pueda observar los límites y los actos reglados sobre el tema. Por último indica que la discrecionalidad estará limitada por los derechos del particular, como excepción se tiene que haya algún texto legal que indique lo contrario.

10. Principio de autonomía de la voluntad del administrado y de reserva legal en la regulación de derechos constitucionales: Este principio se encuentra en el Artículo 28 de la Constitución Política en donde indica esencialmente que toda persona que no cometa alguna acción sancionada en la Ley puede realizarlo. Además, indica que las acciones privadas que no dañen la moral o el orden público o que perjudiquen a un tercero están fuera de la acción de la Ley. Principio del régimen administrativo: existencia de un derecho particular, estatutario (Derecho Público) para regular la organización y actividad del Estado.

4.14 Auxiliar de la Función Pública Aduanera

El Artículo 28 de la Ley General de Aduanas considera que un auxiliar de la función pública aduanera son:

“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. Estos son 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”.

4.15 Jerarquía de las Leyes

La Ley No. 6227 Ley General de Administración Pública, establece en su Artículo 6 que la jerarquía de las fuentes del ordenamiento jurídico está constituido de la siguiente manera:

1. La Constitución Política
2. Los Tratados Internacionales y normas de CA
3. Las leyes y demás actos con valor de Ley
4. Los decretos del Poder Ejecutivo que reglamentan las leyes
5. Los reglamentos del Poder Ejecutivo
6. Los demás reglamentos subordinados de los reglamentos centrales y descentralizados.

En su Artículo 11 establece que la Administración Pública actuará sometida a dicho ordenamiento jurídico y sólo podrá realizar aquellos actos que autorice dicho ordenamiento, esto según la escala jerárquica de las fuentes, además se considerará autorizado el acto regulado por norma escrita al menos en cuanto a motivo o contenido, aunque sea en forma imprecisa.

4.16 Relación Jurídica Aduanera

Según el Artículo 52 de la Ley General de Aduanas,

“la relación jurídica aduanera estará constituida por los derechos, los deberes y las obligaciones de carácter tributario aduanero, que surgen entre el estado, los particulares y otros entes públicos como consecuencia de las entradas y salidas, potenciales o efectivas de mercancías, del territorio aduanero”.

Además, según el Artículo 53 de la misma ley se especifica que la Obligación Tributaria Aduanera *“es el vínculo jurídico que surge entre el estado y el sujeto pasivo por la realización del hecho generador previsto en la ley y está constituida por los derechos e impuestos exigibles en la importación y exportación de mercancías”.*

4.17 Hecho Generador

Según el Artículo 55 de la Ley General de Aduanas, se define el hecho generador de la obligación tributaria aduanera como *“el presupuesto estipulado en la ley para establecer el tributo y su realización origina el nacimiento de la obligación”.* Ese hecho se constituye:

1. Al aceptar la declaración aduanera, en los regímenes de importación o exportación definitiva y sus modalidades.
2. En el momento en que las mercancías causen abandono tácito y/o al aceptar su abandono voluntario.
3. En la fecha:
 - a) de la comisión del delito penal aduanero;
 - b) del decomiso preventivo, cuando se desconozca la fecha de comisión, o

c) del descubrimiento del delito penal aduanero, si no se puede determinar ninguna de las anteriores.

4. Cuando ocurra la destrucción, la pérdida o el daño de las mercancías, o en la fecha en que se descubra cualquiera de estas circunstancias, salvo si se producen por caso fortuito o fuerza mayor.

4.18 Control Aduanero

El control aduanero es de acuerdo al convenio de Kyoto (Organización Mundial de Aduanas, 1999)

“el ejercicio de las facultades del Servicio Nacional de Aduanas para el análisis, la aplicación, supervisión, fiscalización, verificación, investigación y evaluación del cumplimiento de las disposiciones de esta Ley, sus Reglamentos y las demás normas reguladoras de los ingresos o las salidas de mercancías del territorio nacional, así como de la actividad de las personas físicas o jurídicas que intervienen en las operaciones de comercio exterior”.

Ese control aduanero puede ser inmediato, a posteriori y permanente.

“El control inmediato se ejercerá sobre las mercancías desde su ingreso al territorio aduanero o desde que se presenten para su salida y hasta que se autorice su levante; el control a posteriori se ejercerá respecto de las operaciones aduaneras, los actos derivados de ellas, las declaraciones aduaneras, las determinaciones de las obligaciones tributarias aduaneras, los pagos de los tributos y la actuación de los auxiliares de la función pública aduanera y de las personas, físicas o jurídicas, que intervengan en las operaciones de comercio exterior, (dentro del plazo referido en el artículo 62 de la LGA) ; y el control permanente se ejercerá en cualquier momento sobre los auxiliares de la función pública aduanera, respecto del cumplimiento de sus requisitos de operación, deberes y obligaciones. Se ejercerá también sobre las mercancías que, con posterioridad al levante o al retiro, permanezcan sometidas a alguno de los regímenes aduaneros no definitivos,

mientras estas se encuentren dentro de la relación jurídica aduanera para fiscalizar y verificar el cumplimiento de las condiciones de permanencia, uso y destino.¹⁵”

Por su parte, el artículo 59 de la LGA señala *“la autoridad aduanera podrá ejercer el control aduanero, para revisar la determinación de la obligación tributaria aduanera bajo criterios de selectividad, aleatoriedad o ambos.”*

4.19 Fiscalización Aduanera

Según el (Servicio de Impuestos Internos, 2015) la fiscalización comprende un conjunto de tareas que tienen por finalidad instar a los contribuyentes a cumplir su obligación tributaria, de forma que realicen el correcto, íntegro y oportuno pago de impuestos.

A su vez, la fiscalización se puede hacer de dos formas habitualmente, de forma masiva o de forma selectiva. Los procesos masivos corresponden a planes que enfrentan una amplia gama de contribuyentes, a través de procesos más estructurados de atención y fiscalización, en donde se cuenta con un apoyo informático uniforme con el objetivo de lograr eficiencia efectividad en la fiscalización. Esta es una fiscalización dirigida particularmente a un proceso específico. Por su parte, la fiscalización selectiva son planes orientados a actividades económicas o grupos de contribuyentes específicos que muestren un mayor porcentaje de incumplimiento. Tiene un enfoque menos estructurado y depende del objetivo que quiera alcanzar cada programa.

Por su parte el Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria en el Artículo 52 expresa que *“la fiscalización tiene por objeto comprobar la situación tributaria de los sujetos pasivos, con el fin de verificar el exacto cumplimiento de sus obligaciones y deberes y propiciar la regularización correspondiente”*.

4.20 Acto Administrativo

Según(Marienhoff, 1966)el acto administrativo se define como

¹⁵ Concepto de control aduanero, según Convenio de Kyoto Capítulo 6. “Medidas aplicadas a los efectos de asegurar el cumplimiento de las leyes y reglamentos de cuya aplicación es responsable la Aduana”

“toda declaración, disposición o decisión de la autoridad estatal en ejercicio de sus propias funciones administrativas, productora de un efecto jurídico”. En esta misma línea (Gordillo, El Acto Administrativo, 1969) lo define como “una declaración unilateral realizada en ejercicio de la función administrativa que produce efectos jurídicos individuales en forma inmediata”.

A su vez, todo acto administrativo debe contener diferentes elementos para su validez, los cuales son: sujeto, voluntad, objeto, contenido, fin y forma. Según (Rodríguez, 2008) los elementos del acto administrativo se definen como:

1. **Sujeto:** existen 2 sujetos en el procedimiento, uno de ellos es quien emite el acto (sujeto activo) y el otro es quien recibe el mismo (sujeto pasivo).
2. **Voluntad:** la voluntad está referida al sujeto activo en donde debe declararse en forma expresa en los términos previstos por la norma jurídica aplicable.
3. **Objeto:** se identifica como la materia o contenido del acto, el cual debe ser cierto y jurídicamente posible. Según (Jinesta Lobo, Tratado de Derecho Administrativo. Tomo I, 2002) el contenido abarca todas las cuestiones de hecho y de derecho surgidas del motivo.
4. **Motivo:** El mismo Jinesta lo define como los antecedentes, presupuestos o razones jurídicas y fácticas que hacen posible o necesaria la emisión del acto administrativo y sobre las cuales la Administración Pública entiende sostener la legitimidad, oportunidad o conveniencia de éste.
5. **Fin:** debe ser de interés general o público, estar apegado a la ley, figurar dentro de la competencia del sujeto activo y tratar de alcanzarse mediante actos establecidos en la ley.
6. **Forma:** Es la exteriorización de la voluntad del sujeto activo.

4.21 Gestión de Riesgo

Para saber cómo manejar el riesgo, primero se debe delimitar qué se entiende por riesgo y cuáles factores implícitos presenta. El concepto riesgo es definido por el SEI como la posibilidad de sufrir pérdidas. Por su parte, la RAE lo define como contingencia o proximidad de un daño. Según (Pinar Quesada, 2002) lo que tienen en común todas las

definiciones de riesgo es que hacen referencia a la incertidumbre de que un hecho puede ocurrir y a la pérdida en caso de que el hecho pueda ocurrir.

Teniendo en cuenta la definición de riesgo y lo que implica, se debe administrar el riesgo de la mejor manera y qué es lo que se conoce como gestión de riesgo. La gestión de riesgo es definida por Pinar como la disciplina de vivir con la posibilidad de que ocurran futuros eventos que puedan causar efectos adversos.

Por su parte, la Real Academia Española llama análisis de riesgos al estudio de los eventos que tienen efectos sobre la actividad de la empresa y la administración de riesgos la define como la aplicación de estrategias para evitar o reducir los costes generados por los riesgos.

De esta forma, el análisis y la administración de riesgos incluye por tanto

1. la investigación e identificación de las fuentes de riesgo.
2. la estimación de su probabilidad y evaluación de sus efectos.
3. la planificación de estrategias y procedimientos de control de riesgos.
4. la aplicación optimizadora de esas estrategias en presencia de incertidumbre.

4.22 Obligación tributaria aduanera y formas de extinción

La obligación tributaria aduanera se fundamenta en la relación jurídica aduanera que se indica en el artículo 52 de la Ley General de Aduanas. Dicha relación está constituida por los derechos, deberes y las obligaciones de carácter tributario aduanero, que surgen entre el Estado, los particulares y otros entes públicos, como consecuencia de las entradas y salidas, potenciales o efectivas de mercancías, del territorio aduanero.

En el artículo 53 de la LGA se indica que la obligación aduanera está constituida por el conjunto de obligaciones tributarias y no tributarias que surgen entre el Estado y los particulares, como consecuencia del ingreso o la salida de mercancías del territorio aduanero.

A su vez, indica que la obligación tributaria aduanera es el vínculo jurídico que surge entre el Estado y el sujeto pasivo por la realización del hecho generador previsto en la ley y está

constituida por los derechos e impuestos exigibles en la importación o exportación de mercancías.

Por su parte, en el artículo 55 se indica que el hecho generador es el presupuesto estipulado en la ley para establecer el tributo y su realización origina el nacimiento de la obligación. Además, indica las siguientes como los momentos en que se constituye ese hecho generador:

1. Al aceptar la declaración aduanera, en los regímenes de importación o exportación definitiva y sus modalidades.
2. En el momento en que las mercancías causen abandono tácito y/o al aceptar su abandono voluntario.
3. En la fecha:
 - a) de la comisión del delito penal aduanero;
 - b) del decomiso preventivo, cuando se desconozca la fecha de comisión, o
 - c) del descubrimiento del delito penal aduanero, si no se puede determinar ninguna de las anteriores.
 - d) Cuando ocurra la destrucción, la pérdida o el daño de las mercancías, o en la fecha en que se descubra cualquiera de estas circunstancias, salvo si se producen por caso fortuito o fuerza mayor.

En cuanto a extinción de la obligación (Asociados, 2010) se genera cuando el contribuyente cumple con la obligación y satisface la prestación tributaria o cuando la ley extingue o autoriza a declarar extinguida la obligación.

Por su parte, el artículo 60 de la LGA indica como medios de extinción los siguientes:

- a) Pago, sin perjuicio del pago de los ajustes que puedan realizarse con ocasión de verificaciones de la obligación tributaria.
- b) Compensación.
- c) Prescripción.
- d) Aceptación del abandono voluntario de mercancías.
- e) Adjudicación, en subasta pública o mediante otras formas de disposición legalmente autorizadas, de las mercancías abandonadas.

- f) Pérdida o destrucción total de las mercancías por caso fortuito, fuerza mayor o por destrucción de las mercancías bajo control aduanero.
- g) Confusión, cuando quede colocado en la situación de deudor el sujeto activo de la obligación tributaria aduanera, como consecuencia de la transmisión de las mercancías o derechos afectos a los tributos de importación o exportación.
- h) Otros medios legalmente establecidos.

4.23 Procedimiento Administrativo/Procedimiento Ordinario

Según (Ortiz Ortiz, 1981), jurista costarricense, indica que el procedimiento administrativo se puede definir como el conjunto de actos preparatorios unidos de forma cronológica y funcional para verificar la existencia de una necesidad pública a satisfacer y de los hechos que lo puedan crear y dar un espacio a los posibles afectados, públicos o privados, con el fin de acoplar la decisión de acuerdo a los objetivos del fin público.

Por su parte, (Gordillo, Tratado de Derecho Administrativo. Tomo II, 1998) define el procedimiento administrativo como *“la parte del Derecho administrativo que estudia las reglas y principios que rigen la intervención de los interesados en la preparación e impugnación de la voluntad administrativa”*.

Estas definiciones hacen que el procedimiento administrativo sea visto como una herramienta para satisfacer el interés público. A su vez, toman en consideración la participación del administrado como parte integral del concepto del procedimiento administrativo, en tanto sea la persona a la que esté dirigida el procedimiento y en tanto esa persona pueda aceptar o impugnar dicho procedimiento. Sobre este tema se ha referido la Sala Constitucional de Costa Rica:

“...toda actuación administrativa que pueda derivar de un acto capaz de afectar negativamente la esfera de derechos subjetivos de la persona, debe estar precedida de un procedimiento que se constituya en un instrumento apto para conocer y tomar en consideración la posición del administrado, de frente a la decisión del Estado que habrá de proyectarse directamente sobre sus derechos.”

De acuerdo a la definición de Gordillo se hace una introducción sobre la naturaleza y tipología de los procedimientos administrativos en donde se distinguen los de naturaleza constitutiva y los de impugnación. Asimismo, indica que los de naturaleza constitutiva tienen como propósito el dictado de un acto administrativo final que resuelva la petición del gestionante o de la parte interesada, en un sentido favorable o desfavorable. Por su parte, el de naturaleza impugnativa, refiere a la posibilidad de recusar o impugnar el acto final que fue dictado en el marco del procedimiento. En este sentido el administrado tiene diferentes recursos establecidos en la Ley.

A su vez (Mora Espinoza, 2008) indica que la doctrina en varias ocasiones ha reconocido la tipología del procedimiento en dos etapas constitutivas, la primera conformada por la formación de la voluntad administrativa y la segunda, la etapa de fiscalización, control e impugnación, la cual comienza cuando termina la primer etapa.

Sobre este mismo tema, (González Pérez, 1992) indica que la verificación a Derecho de los diferentes actos los realiza el mismo ente del cual emanaron, ya sea de oficio o por medio de algún recurso interpuesto por los afectados del acto.

Por otra parte, en cuanto al objetivo, Rojas (2011) indica que la esencia del procedimiento administrativo es la de asegurar el cumplimiento del fin de la administración en cuanto a los derechos subjetivos e intereses legítimos del administrado a la luz del ordenamiento jurídico.

De esta forma, señala que los objetivos del procedimiento administrativo y su normativa buscan como primer punto contraponer la autoridad y la libertad y la prerrogativa y la garantía, de forma que se organice un procedimiento rápido, ágil y flexible que permita un funcionamiento eficiente y económico para la administración. Y como segundo punto, buscar garantizar la vigencia efectiva de los principios de derecho sobre los que se basa el régimen institucional, en donde se garantiza el interés legítimo de los administrados y el interés público.

Como prueba de lo anterior, el artículo 214 de la Ley General de Administración Pública nos indica lo siguiente:

1. *“El procedimiento administrativo servirá para asegurar el mejor cumplimiento posible de los fines de la administración, con respeto para los derechos subjetivos e intereses legítimos del administrado, de acuerdo con el ordenamiento jurídico.*
2. *Su objeto más importante es la verificación de la verdad real de los hechos que sirven de motivo al acto final.”*

Dentro del ámbito de aduanas, se identifica un procedimiento común de naturaleza impugnativa, el cual es el procedimiento ordinario. El artículo 308 de la LGAP nos indica que el mismo es de observancia obligatoria cuando:

1. *“Cuando el acto final puede causar perjuicio grave al administrado, imponiéndole obligaciones, suprimiéndole o denegándole derechos subjetivos e intereses legítimos y, en general, cuando se le pueda provocar una lesión grave y directa a esas situaciones jurídicas de carácter sustancial (artículo 308, párrafo 1º, inciso a, de la LGAP).*
2. *Cuando existe contradicción o concurso de interesados frente a la Administración (artículo 308, párrafo 1º, inciso b, de la LGAP).*
3. *Cuando se trata de procedimientos disciplinarios cuyo acto final pueda constituir una sanción de suspensión o destitución⁵ o cualquiera otra de similar gravedad (artículo 308, párrafo 2º, de la LGAP).”*

A su vez, el capítulo primero del título sexto de la LGAP indica la forma de un procedimiento ordinario, con los requerimientos mínimos y las normas generales a seguir.

De esta forma, el artículo 320 de la LGAP en el capítulo segundo del título sexto nos indica en cuáles casos se puede aplicar un procedimiento sumario y en este caso nos remite a que se utiliza en los momentos en los que no se aplique el artículo 308 de la LGAP.

En este sentido, (Jinesta Lobo, Tendencias Actuales del Procedimiento Administrativo en Costa Rica, 2012) nos indica cuál es la diferencia entre un procedimiento ordinario y un procedimiento sumario:

1. El procedimiento ordinario debe sustanciarse en el plazo de dos meses (artículo 261, párrafo 1º, de la LGAP). En tanto que el sumario debe concluirse por acto final en un mes (artículo 325 ibidem).

2. En el ordinario existe una comparecencia oral y privada para admitir y recibir la prueba y alegatos de las partes (artículo 309, párrafo 1º), la cual también se aprovecha para formular conclusiones de hecho y de derecho en cuanto a la prueba y resultados de aquélla (artículo 317, párrafo 1º, inciso f, ibidem). En el sumario “(...) no habrá debates, defensas ni pruebas ofrecidas por las partes” (artículo 321, párrafo 1º, LGAP), siendo que, incluso, “Las pruebas deberán tramitarse sin señalamiento, comparecencia ni audiencia de partes” (artículo 321, párrafo 2º, ibidem), en este tipo de procedimiento, únicamente, habrá una audiencia escrita de conclusiones sucintas, una vez instruido el expediente, sobre los hechos alegados, la prueba producida y los fundamentos jurídicos en que apoyan sus pretensiones (artículo 324 ibidem).

3. La tercera y más relevante –desde una perspectiva sustancial u objetiva- estriba en el objeto o materias que se conocen y resuelven en sendos tipos de procedimientos, aspecto al que ya se hizo referencia supra.

4.24 Procedimiento sumario

Está normado en el Capítulo Segundo del Título Sexto “De las Diversas Clases de Procedimientos” del Libro Segundo de la LGAP (artículo 320 a 326 de la LGAP). En lo relativo a su naturaleza, este procedimiento está imbuido por los principios de la celeridad, economía y sencillez, por lo que supone un acortamiento, reducción y simplificación de los trámites por contraste con el ordinario. En la tensión clásica entre eficiencia y garantía, el procedimiento sumario opta por la primera, razón por la cual las garantías del debido proceso y la defensa se ven reducidas. En este tipo de procedimiento existe una cognición sumaria y no plenaria.

Tocante al objeto, el artículo 320 de la LGAP prescribe que “Cuando no se esté en los casos previstos por el artículo 308, la Administración seguirá un procedimiento sumario”, de modo que la definición de su objeto es negativa o residual (por exclusión).

Bajo esta inteligencia, su objeto puede ser:

- a) el dictado de actos administrativos favorables o declaratorios de derechos;
- b) en los procedimientos lineales cuyo acto final no sea de gravamen y
- c) en los procedimientos disciplinarios cuyo fin sea la investigación de una falta leve o levísima que no genere una sanción de suspensión o despido.

Debe advertirse que el artículo 326, párrafo 1º, de la LGAP prevé la posibilidad de convertir el procedimiento sumario en uno ordinario por la “complejidad e importancia” de la materia a tratar (Jinesta Lobo, Tendencias Actuales del Procedimiento Administrativo en Costa Rica, 2012).

4.25 Nulidad del procedimiento Administrativo

En el capítulo sexto de la LGAP, iniciando en el artículo 158, indica que constituirá un vicio del ordenamiento jurídico, la falta o defecto de algún requisito del acto administrativo, expresa o implícitamente exigido. Igualmente en el artículo 160 menciona las causas por el cual el acto discrecional será inválido, cuando se violen reglas elementales de lógica, de justicia, o de conveniencia, según lo indiquen las circunstancias de cada caso.

Además este capítulo menciona las clases de nulidad, según sea la gravedad.

1. Nulidad absoluta. De acuerdo al artículo 169, no se presumirá legítimo el acto absolutamente nulo, ni se podrá ordenar su ejecución.
2. Nulidad relativa. El acto relativamente nulo se presumirá legítimo mientras no sea declarado lo contrario en firme en la vía jurisdiccional, y al mismo y a su ejecución deberá obediencia todo administrado. La desobediencia o el incumplimiento del acto relativamente nulo producirá responsabilidad civil y, en su caso penal, del administrado.

4.26 Medios de Impugnación

Los medios de impugnación, son la forma en la que un declarante, o su representante, pueden oponerse a los actos administrativos o judiciales que emitan las autoridades en su contra, los cuáles pueden obligarlos al pago de créditos fiscales, multas u otras sanciones. Estos medios se llaman recursos y son un “medio procesal” que el Estado le concede a quien se siente perjudicado por la resolución de una autoridad administrativa, un juez o un tribunal y pueden presentarse por escrito o verbalmente ante la autoridad que emitió el acto. El recurso, busca que la resolución sea reformada y sólo puede lograrse con una instancia superior, para que la revoque por escrito.

En materia aduanera a nivel Centroamericano, el Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA) y el Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano (RECAUCA), garantiza éste derecho y los procedimientos mediante los cuales el interesado puede ejercerlos. En países Centroamericanos donde no existan medios de impugnación se puede utilizar los procedimientos establecidos en el CAUCA y RECAUCA. En Costa Rica, se utilizan la Ley General de Aduanas y la Ley General de Administración Pública, específicamente en lo que la Ley General de Aduanas sea omisa.

Según el Artículo 204 de la Ley General de Aduanas

“Contra los actos dictados directamente por la Dirección General de Aduanas, cabrán el recurso de reconsideración y el de apelación para ante el Tribunal Aduanero Nacional; ambos recursos son potestativos y deben interponerse dentro del plazo de los tres días hábiles siguientes a la notificación del acto recurrido. La Dirección General de Aduanas debe dictar el acto que resuelva el recurso de reconsideración, dentro de los quince días hábiles siguientes. La fase probatoria del recurso de apelación se tramitará de conformidad con el Artículo 201 de esta Ley”.

Extiende además en el Artículo 204 bis, la posibilidad de emplazar el recurso de apelación

“Interpuesto el recurso de apelación, la Dirección General de Aduanas se limitará a remitirlo, junto con el expediente administrativo completo, al Tribunal Aduanero Nacional y emplazará a las partes para que, dentro del plazo de diez días hábiles, se apersonen ante ese órgano”

4.27 Rectificación

Según el Artículo 90 de la Ley General de Aduanas, la Rectificación consiste básicamente en una solicitud de corrección por parte del declarante cuando este considere que una declaración contiene información incorrecta o con omisiones, si procede, este debe acompañar la rectificación con un comprobante de pago de los tributos correspondientes más el pago de los intereses propios del no pago. Esta rectificación no le quita la potestad a la autoridad aduanera de ejercer otras acciones como la imposición de otras sanciones.

Extiende además en el Artículo 204 bis, la posibilidad de emplazar el recurso de apelación

“Interpuesto el recurso de apelación, la Dirección General de Aduanas se limitará a remitirlo, junto con el expediente administrativo completo, al Tribunal Aduanero Nacional y emplazará a las partes para que, dentro del plazo de diez días hábiles, se apersonen ante ese órgano”.

El Artículo 233 del Reglamento a la Ley General de Aduanas establece que cuando el declarante (infractor) rectifique sus incumplimientos u omisiones, sin mediar ninguna actuación de la autoridad aduanera para subsanar esas fallas, se rebajará la sanción de multa en un 75%.

4.28 Regularización

La Real Academia Española define regularizar como *“Legalizar, adecuar a derecho una situación de hecho o irregular.”*

Adicionalmente, desde el punto de vista tributario aduanero en Costa Rica, la regularización, podría entenderse básicamente como arreglos de pago que ejerce la Dirección General de Aduanas con los importadores que presentan adeudos tributarios,

producto de declaraciones incorrectas detectadas posterior a un proceso de fiscalización; hoy día este procedimiento técnicamente consiste en que el importador pague lo adeudado por concepto de impuestos a las autoridades aduaneras como respuesta a las discrepancias que surjan de algún proceso de fiscalización aduanera.

4.29 Infracciones Aduaneras

Según la Guía Aduanera de Costa Rica, en su primera edición del año 2009 se consideran infracciones aduaneras como:

“aquellos actos u omisiones definidos en la ley, que constituyen incumplimiento de la normativa aduanera o de la normativa establecida en acuerdos, convenios, tratados y otros instrumentos en materia de comercio, que causen perjuicio fiscal, es decir que implique que el Estado deje de cobrar como resultado de la acción del infractor, pero que no son un delito”.

4.30 Sanciones

Según la Guía Aduanera de Costa Rica, en su primera edición del año 2009 se considera la sanción como *“el castigo que impone la autoridad administrativa o judicial, cuando se comprueba que se ha incurrido en una infracción o delito”.*

Además,

“las sanciones en aduanas pueden abarcar desde la aplicación de multas, suspensiones y cancelaciones, hasta la pena de prisión, que se impone por la vía penal. En la Ley también se definen los casos de agravantes y el procedimiento para aplicar las sanciones y el derecho de la autoridad de secuestrar (confiscar) las mercancías y sus medios de transporte”.

4.31 Delitos

Según la Guía Aduanera de Costa Rica, en su primera edición del año 2009 se consideran delitos como:

“acciones u omisiones dolosas o culposas, definidas por la ley, que incumplen o violan normas en materia aduanera, acuerdos, convenios, tratados y otros instrumentos en materia de comercio. Estas acciones pueden provocar un perjuicio

fiscal, es decir que implique que el Estado deje de percibir ingresos como resultado de la acción del infractor”.

Además, *“se considera delito penal el evitar, eludir, alterar, impedir o imposibilitar que la aduana o la autoridad, pueda efectuar sus actividades de control o causar daño a los medios utilizados en el ejercicio de dicha función”.*

4.32 Ajuste del dinero en el tiempo

Según (Milán Dubén, 2009) define el ajuste monetario como *“el procedimiento que permite corregir los efectos de la inflación sobre los estados financieros, con el fin de adecuar éstos al poder adquisitivo del dinero a la fecha de cierre”.* Con lo cual se busca dejar de lado la ilusión monetaria, que se genera posterior a un proceso exitoso de regularización, definida por el economista (Galindo Martin, 2008) como el:

“Efecto económico que hace que determinados agentes en una economía actúen sin tener en cuenta el efecto de la inflación. Estos agentes se fijarán fundamentalmente en variaciones de sus ingresos nominales (renta nominal) sin atender correctamente a las variaciones de los precios, que determinan su poder adquisitivo real (renta real)”

4.33 Intereses

Según la Gran Enciclopedia de Economía, los intereses son una *“compensación por el uso o privación del uso del dinero”.* Además, define también como la *“renta del capital dinerario con la que se le recompensa a su dueño (prestamista) por el sacrificio de abstenerse de su consumo inmediato y el riesgo asumido”.*

4.34 Cancelación administrativa de una infracción aduanera

Según el Anexo Específico H sobre Infracciones Aduaneras del Convenio Internacional para la Simplificación y Armonización de los Procedimientos Aduaneros (Convenio de Kyoto) se define la cancelación administrativa de una infracción aduanera como:

“el procedimiento establecido por la legislación nacional en cuyos términos se habilita a las autoridades aduaneras a cancelar una infracción aduanera ya sea

emitiendo una resolución sobre la misma, o por medio de una cancelación por acuerdo de voluntades”.

Sección II

Capítulo 1: Gestión del Servicio Nacional de Aduanas y La Dirección General de Aduanas ante El Sistema Aduanero Nacional.

1.1 Servicio Nacional de Aduanas

Menciona el artículo 1 de la Ley General de Aduanas (LGA) que su razón de ser es *“regular las entradas y salidas, del territorio nacional, de mercancías, vehículos y unidades de transporte”* y por ende todos los actos derivados de las relaciones comerciales de conformidad con la legislación nacional, la normativa comunitaria y la internacional. El ente encargado de asegurar el cumplimiento de dicha normativa será el Servicio Nacional de Aduanas (SNA).

El Servicio Nacional de Aduanas junto a las demás entidades públicas y privadas que ejerzan gestión aduanera y se relacionan con el régimen jurídico aduanero forman el Sistema Nacional de Aduanas.

El artículo 8 de la LGA menciona que el Servicio Nacional de Aduanas *“será el órgano de control del comercio exterior y de la Administración Tributaria; dependerá del Ministerio de Hacienda y tendrá a su cargo la aplicación de la legislación aduanera.”* Además el Servicio Nacional de Aduanas está constituido por la Dirección General de Aduanas, las Aduanas, sus dependencias y demás órganos aduaneros. Añade el mismo artículo 8 que el Ministerio de Hacienda y el Ministerio de Comercio Exterior se coordinarán entre ellos para velar por la correcta aplicación de los controles de comercio exterior.

Las funciones del SNA según el artículo 9 de la LGA son las siguientes:

- a. Aplicar todos los convenios, acuerdos y tratados internacionales debidamente ratificados por el Gobierno de Costa Rica, que estén vigentes en el plano internacional, así como la normativa nacional en materia aduanera.
- b. Ejercer el control del territorio aduanero.
- c. Cumplir, dentro del marco de su competencia, los lineamientos y las directrices que se deriven de la política económica del Gobierno de la República.

- d. Ejecutar el control aduanero de las políticas de comercio exterior vigentes.
- e. Actualizar los procedimientos aduaneros y proponer las modificaciones de las normas, para adaptarlas a los cambios técnicos y tecnológicos y a los requerimientos del comercio internacional.
- f. Aplicar, en coordinación con las demás oficinas competentes, las regulaciones no arancelarias que norman las entradas y salidas del territorio aduanero, de vehículos, unidades de transporte y mercancías.
- g. Ejercer, en coordinación con las demás oficinas tributarias, las facultades de administración tributaria respecto de los tributos que generan el ingreso, la permanencia y salida de mercancías objeto del comercio exterior.
- h. Generar estadísticas de comercio internacional.

Es entonces el Servicio Nacional de Aduanas el órgano encargado de garantizar una correcta recaudación de tributos y participar como facilitador del comercio exterior, y por ende el régimen jurídico aduanero nacional le otorga al SNA las atribuciones y competencias necesarias para la aplicación y control de tratados internacionales, para la facilitación del comercio exterior y garantizar la correcta percepción de tributos.

1.2 Dependencias del Servicio Nacional de Aduanas

La estructura orgánica del Servicio Nacional de Aduanas se estableció mediante decreto 32481-H del 29 de Junio del 2005, posteriormente reformado por el decreto 34475-H del 30 de Abril del año 2008. Mediante estos decretos se plasma en el artículo 5 del Reglamento a la Ley General de Aduanas (RLGA) que el Servicio Nacional de Aduanas está constituido por cuatro niveles rectores a través de los cuales hace efectivas sus funciones, dichos niveles son:

1. Nivel Directivo: Formado por la Dirección General de Aduanas y la Subdirección General.
2. Nivel Central Rector: Constituido por la Dirección Normativa, Dirección de Gestión de Riesgo, Dirección de Gestión Técnica, Órgano Nacional de Valoración y Verificación Aduanera (ONVVA) y la Dirección de Fiscalización.

3. Nivel Central de Apoyo: Incorpora a la Dirección de Gestión de tecnología Aduanera.
4. Nivel Operativo: Constituido por las Aduanas y los Puestos Aduaneros.

1.2.1 Nivel Directivo

1.2.1.1 Dirección General de Aduanas

Dentro de los niveles anteriores aparece en el primer nivel (nivel directivo) la Dirección General de Aduanas como el órgano superior jerárquico nacional en materia aduanera, esta entidad tiene a su cargo las funciones técnicas y administrativas del Servicio Nacional de Aduanas. Dentro de sus competencias aparece la de dirigir las funciones de las demás dependencias del SNA y comunicar y velar por el cumplimiento de las directrices y políticas a seguir.

Menciona el artículo 11 de la LGA que la Dirección General de Aduanas se encarga de *“la emisión de políticas y directrices para las actividades de las aduanas y dependencias a su cargo; el ejercicio de las atribuciones aduaneras y la decisión de las impugnaciones interpuestas ante ella por los administrados.”* Asimismo, la Dirección coordina y fiscaliza 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 del Servicio Nacional de Aduanas, mediante la emisión de directrices y normas generales de interpretación, dentro de los límites de las disposiciones legales y reglamentarias correspondientes.

Las funciones de la Dirección General de Aduanas se encuentran definidas en el artículo 7 del RLGA, entre las que destacan las siguientes:

1. Definir, en coordinación con el Ministro o el Viceministro de Ingresos, las políticas, directrices y demás disposiciones que regulen el Sistema Aduanero Nacional, de conformidad con lo que establece la legislación vigente.

2. Organizar y dirigir la función de las diferentes dependencias del Servicio, comunicando las políticas, directrices y demás disposiciones que se deben seguir y vigilar su cumplimiento.
3. Supervisar y controlar la ejecución de estudios e investigaciones relativas a la materia aduanera, a efecto de utilizar sus resultados para mejorar la gestión del Sistema.
4. Coordinar actividades de formación nacional o internacional y capacitación continua a funcionarios del Servicio, sobre los temas aduaneros incorporados en los tratados, convenios o cualquier otro instrumento comercial o aduanero suscrito por Costa Rica. Lo anterior, en coordinación con el Área de Formación Hacendaria del Ministerio de Hacienda.
5. Coordinar acciones con los Ministerios, órganos y demás entes relacionados con el proceso aduanero, con el fin de armonizar las políticas aduaneras.
6. Supervisar la aplicación y el cumplimiento de los proyectos en desarrollo, acuerdos y convenios internacionales en materia aduanera, así como las leyes, normas y requisitos exigibles en las operaciones de comercio exterior.
7. Representar al Servicio Nacional de Aduanas o delegar su representación cuando lo considere oportuno, en seminarios, congresos, reuniones técnicas y otras actividades similares, a nivel nacional o internacional y procurar el efectivo cumplimiento de los acuerdos adoptados en ellas.
8. Solicitar apoyo de la Policía de Control Fiscal y el Organismo de Investigación Judicial cuando se considere oportuno para el cumplimiento de sus funciones.
9. Conocer y resolver de los recursos interpuestos contra actos dictados por la Dirección General y sus Direcciones.
10. Imponer sanciones administrativas y tributarias aduaneras, cuando corresponda.
11. Determinar los ajustes a la obligación tributaria aduanera, cuando corresponda
12. Organizar, dirigir y dar seguimiento a las relaciones y asuntos internacionales, incluyendo negociaciones comerciales, cooperación y asistencia técnica internacional y aquellas actividades que generen la suscripción o modificación de tratados internacionales, acuerdos o convenios que se refieran a materia aduanera.

13. Promover, con gobiernos de otros países e instituciones internacionales oficiales, el intercambio de información y capacitación en materia aduanera y de comercio internacional.
14. Definir los lineamientos generales de la Planificación Estratégica del Servicio, de acuerdo con el Plan Nacional de Desarrollo.
15. Otras que le deleguen o encomienden sus superiores.

Lo anterior muestra que dentro de las competencias de la Dirección General de Aduanas se encuentran funciones de la administración de los tributos a la actividad aduanera, del control de las operaciones comerciales y las declaraciones aduaneras derivadas de ellas, del cumplimiento de la política presupuestaria y las leyes aduaneras y de comercio exterior establecidas, de la emisión de consultas, criterios y de normativa de aplicación general sobre la materia aduanera. Además de convertirse en el ente encargado de velar por un correcto equilibrio entre control y facilitación del comercio.

La DGA debe velar además por la calidad del servicio aduanero, por la generación de proyectos, actualizaciones y mejoras de las funciones y estructuras de las diferentes dependencias que componen el Servicio Nacional de Aduanas, esto a la vez que debe mantener comunicación constante con los administrados.

La Dirección General de Aduanas se encuentra apoyada por dos áreas que le ayudarán en el ejercicio de sus funciones:

1. Área de Relaciones y Asuntos Externos: Coordina y dirige las políticas y directrices que orienten las acciones y decisiones aduaneras en el ámbito nacional e internacional, vela por el cumplimiento de los compromisos adquiridos y busca el fortalecimiento de la imagen nacional en las relaciones bilaterales y multilaterales con otros países.

2. Área de Planificación Estratégica y Control de la Gestión: Su función principal es velar por el diseño e implementación del modelo de planificación estratégica del Servicio Nacional de Aduanas. Elabora el “Plan Estratégico del Servicio Nacional de Aduanas”, elabora el diagnóstico del modelo aduanero nacional, define la misión y visión de la DGA, a la vez que determina su estructura institucional.

1.2.2 Nivel Central Rector

1.2.2.1 Dirección Normativa

Su función es brindar asesoría jurídica al Servicio Nacional de Aduanas y a la Dirección General de Aduanas, establece la correcta interpretación y aplicación de las normas aduaneras. Además tramita los procesos administrativos en contra de los auxiliares de la función pública aduanera. Esta dirección para cumplir con sus funciones posee dos departamentos a cargo:

1. Departamento de Asesoría: Se encarga de buscar la uniformidad de la aplicación de las normas para el Sistema Aduanero Nacional, atiende consultas jurídicas de usuarios, funcionarios y demás dependencias públicas.
2. Departamento de Procedimientos Administrativos: Su función es la defensa jurídica de los intereses fiscales vinculados con el ámbito aduanero.

1.2.2.2 Dirección de Gestión de Riesgo

Esta dirección se encarga de gerenciar las estrategias y criterios de riesgo basados en modelos de inteligencia aduanera que permitan establecer acciones orientadas a determinar los controles inmediatos, a posteriori y permanentes sobre las mercancías ingresadas a territorio nacional. Esta dirección está a cargo de un director y cuenta con tres departamentos, a saber:

1. Departamento de Inteligencia aduanera: Se encarga de dar seguimiento a las denuncias recibidas por la Dirección de Gestión de Riesgo. Además investiga, recopila y analiza los resultados de sus investigaciones. Por otro lado analiza la posibilidad de la comisión de delitos e infracciones que vulneren la sostenibilidad de la administración aduanera.

2. Departamento de Análisis de Riesgo: Orienta el control de los riesgos aduaneros, esto mediante estrategias y la aplicación de criterios de riesgo. En resumen, le compete la aplicación de la metodología de riesgo.
3. Departamento de Planificación de Fiscalización: Se encarga de elaborar, modificar y dar seguimiento al Plan Anual de Fiscalización del Servicio Nacional de Aduanas. Debe además seleccionar los sectores y empresas auxiliares de la función pública aduanera que son auditados por el ente fiscalizador correspondiente. Debe velar además por propiciar una cultura eficiente de gestión de riesgos.

1.2.2.3 Dirección de Gestión Técnica

Sus funciones básicamente se basan en establecer y uniformar la materia técnica aduanera en las áreas de procesos, clasificación arancelaria y origen de las mercancías, la gestión de datos que soportan el funcionamiento de los sistemas informáticos, registro de los auxiliares de la función pública y generación de estadísticas e indicadores. Esa a cargo de un director y posee tres departamentos, a saber:

1. Departamento de Estadística y Registro: Le corresponde a este departamento la atención de solicitudes de inscripción y autorización de auxiliares de la función pública aduanera y mantiene actualizado la información de los mismos. Por otro lado, debe planificar y dirigir las labores tendientes a la obtención de información primaria de estadísticas de comercio exterior para la toma de decisiones del Servicio Nacional de Aduanas.
2. Departamento de Procesos Aduaneros: La función de este departamento es unificar y estandarizar criterios y procedimientos aduaneros requeridos por el comercio internacional.
3. Departamento de Técnica Aduanera: Emite lineamientos en materia de clasificación arancelaria y origen de las mercancías. Le compete la implementación y cumplimiento de convenios internacionales. Además mantiene actualizado el arancel.

1.2.2.4 Órgano Nacional de Validación y Verificación Aduanera

Verifica, controla, investiga y recopila información de asuntos relacionados con la valoración aduanera de las mercancías. Está a cargo de un director y tiene a cargo dos departamentos, a saber:

1. Departamento de Control Inmediato del valor en aduana: Regula la normativa en materia de valor y la búsqueda de información operativa, con el objetivo de uniformar y promover criterios para la correcta aplicación de la normativa sobre valoración aduanera. Además, desarrolla instrumentos de control para regular la correcta declaración del valor de las mercancías sensibles y de los elementos de valoración que requieran de atención especial.
2. Departamento de Control Posterior del valor en aduana: Comprueba posterior a las importaciones, el correcto valor aduanero de las mercancías mediante la realización de estudios e investigaciones al valor declarado.

1.2.2.5 Dirección de Fiscalización

Se encarga de verificar, fiscalizar, y evaluar el cumplimiento de las disposiciones aduaneras y de comercio exterior antes, durante y después del despacho aduanero de las mercancías, esto según lo establecido en el plan anual de planificación, esta dirección se subdivide en cinco departamentos, a saber:

1. Departamento de Fiscalización Interna: Fiscaliza el cumplimiento de las obligaciones de los auxiliares, de los procedimientos por parte de los funcionarios de la administración y de las condiciones de permanencia, uso o destino de las mercancías ingresadas y destinadas a algún tipo de régimen no definitivo.
2. Departamento de Fiscalización Externa: Le corresponde la verificación de la actuación de los importadores y exportadores posterior a la declaración de aduanas, esto con el fin de validar el cumplimiento de las obligaciones tributarias aduaneras. Además, vela por el cumplimiento de las reglas de origen de las mercancías importadas y del otorgamiento de la preferencia arancelaria.

3. Departamento de Denuncias y Operativos Especiales: Su función es la de realizar estudios originados por la atención de denuncias, además ejecuta actividades de fiscalización en el territorio nacional.
4. Departamento de Laboratorio Aduanero: Realiza estudios físicos o químicos merceológicos de las mercancías. Ejecuta además estudios especiales que aporten elementos probatorios para la correcta clasificación arancelaria de las mercancías.
5. Departamento de Verificación de Origen: Comprueba y determina el origen de las mercancías, esto a través de la realización de cuestionarios, entrevistas y visitas a proveedores y exportadores en otros países.

1.3 Plan Estratégico del Servicio Nacional de Aduanas 2012-2017

El régimen jurídico de nuestro país le otorga al Servicio Nacional de Aduanas una serie de atribuciones y competencias que le permiten cumplir con sus funciones de facilitación del comercio, además de ejercer control sobre el ingreso de las mercancías y la correcta percepción de los tributos. Menciona el artículo 6 de la Ley General de Aduanas que los fines del régimen jurídico nacional son:

- 1. Aplicar todos los convenios, acuerdos y tratados internacionales vigentes sobre la materia, así como la normativa nacional al respecto.*
- 2. Facilitar y agilizar las operaciones de comercio exterior.*
- 3. Facultar la correcta percepción de los tributos y la represión de las conductas ilícitas que atenten contra la gestión y el control de carácter aduanero y de comercio exterior.*

Al ser la Dirección General de Aduanas el órgano superior jerárquico en materia aduanera, es también el ente encargado de propiciar el correcto balance entre control y agilización del comercio. Específicamente el Área de Planificación Estratégica y Control de la Gestión, se encarga de diagnosticar el sistema aduanero nacional, de generar la misión y la visión del SNA y de establecer la dirección en cuanto al funcionamiento de la materia aduanera nacional, para esto establece objetivos y metas a seguir por parte del Servicio Nacional de Aduanas. Ante esto nace el Plan Estratégico del Servicio Nacional de Aduanas.

Este plan busca acoplarse a los principios de la aduana moderna, cuyo objetivo principal es el de recaudar la mayor cantidad de recursos al menor costo posible, para esto la administración debe contar con sistemas informáticos eficientes, con normativa sencilla y transparente, con empleados capacitados, con infraestructura adecuada y con mecanismos de inteligencia aduanera y gestión de riesgo eficientes.

Para la consecución de las metas del SNA, establece el Plan Estratégico 2012-2017 (Ministerio de Hacienda, 2012) cuatro objetivos fundamentales, cada uno de estos objetivos tiene metas cuantificables, estos objetivos son los siguientes:

Lograr el control oportuno y eficaz de las mercancías que ingresan y salen del territorio nacional

Para este objetivo la meta es lograr tener el control del 100% de las mercancías que ingresan y salen del país, especialmente en los puertos aduaneros. Para cumplir con lo anterior la DGA propone acciones críticas a cumplir, las cuales se remiten a diagnosticar la infraestructura física en los puertos aduaneros, revisar el sistema informática TICA y los procedimientos y normativa vigentes, elaborar un plan de seguimiento que permita la mejora continua de la calidad del funcionamiento del sistema TICA e incorporar una gestión de riesgo eficaz en el control del ingreso y salida de las mercancías, de acuerdo a lo establecido en el plan estratégico (Ministerio de Hacienda, 2012).

El cálculo del indicador para este objetivo será la cantidad de carga controlada, entre la cantidad total de las mercancías ingresadas y salidas del país.

Asegurar el correcto cobro de los impuestos al menor costo posible.

Este objetivo responde a la necesidad de la administración de asegurar el cobro correcto y eficiente de los tributos. La meta consiste en garantizar que el 100% de los impuestos cobrados sea el correcto de acuerdo a lo declarado. Dentro de las acciones críticas a cumplir están la de actualizar los diferentes tipos de liquidaciones incluidas en el sistema informático TICA para asegurar que el cobro de impuestos sea el correcto, revisar la información contenida en el arancel informático para que esté acorde a la legislación, a los acuerdos negociados y al Sistema Armonizado vigente y evaluar los resultados producto de

los controles inmediatos y a posterior que le permita generar una retroalimentación oportuna y fortalecer el procedimiento de gestión de riesgo.

El cálculo del indicador para este objetivo será la cantidad de carga de declaraciones ajustadas o rectificadas, entre la cantidad total de DUAs.

Establecer y mantener una cultura de medición de resultados que garantice una mejora continua.

Este objetivo consiste en la búsqueda del fortalecimiento de la medición de resultados a favor de la administración aduanera nacional. La meta consiste en definir el 100% de los procesos críticos identificados. Las acciones críticas que define el Plan para este objetivo son: Definir, seleccionar y evaluar los procesos críticos, para esto debe asignar los recursos necesarios y establecer reuniones periódicas de seguimiento para estos procesos críticos.

El cálculo del indicador para este objetivo será la cantidad de procesos críticos evaluados entre la cantidad de procesos críticos identificados.

Simplificar el Comercio Internacional de Mercancías.

Esta meta consiste en lograr métodos que permitan un control eficiente de las mercancías pero agilizando dichos controles. La meta propuesta por el Plan Estratégico es la de someter a revisión física inmediata el 10% del total de DUAs presentados. Las acciones críticas establecidas por el plan consisten en tener información completa y confiable de los declarantes, esto para fortalecer y generar mejores perfiles de riesgo de los mismos, a fin de contar con mejor criterio para seleccionar las operaciones aduaneras a inspeccionar. Además, busca generar mejor retroalimentación de los participantes, públicos y privados que participen en la actividad aduanera y por último establece la necesidad de empoderar de los procesos a los funcionarios públicos aduaneros.

El cálculo del indicador para este objetivo será la cantidad de declaraciones seleccionadas para reconocimiento físico entre el total de declaraciones tramitadas.

Para cumplir con los objetivos anteriores, la administración establece una serie de compromisos y matrices de proyectos de mejoramiento a cumplir a corto y mediano plazo. Estos compromisos responden a la consecución específica de cada uno de los cuatro objetivos, los cuales son una muestra de lo que busca la administración. Control y facilitación del comercio internacional, el primer objetivo básicamente busca la reducción del ingreso ilegal de mercancías, el segundo busca la mayor recaudación tributaria posible al menor costo, el tercero vela por establecer una cultura tributaria en los administrados, persigue el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias y el último objetivo está orientado a la aplicación y control de la puesta en marcha de los Tratados de Libre Comercio, de las preferencias y obligaciones que la aplicación de los mismos representa.

1.4 Plan Estratégico del Servicio Nacional de Aduanas 2015-2018

Este Plan se define a sí mismo como una continuación y actualización del Plan Estratégico 2012-2017, persigue la misma idea de facilitación y control del comercio, define que la administración debe buscar un incremento de los tributos producto del comercio exterior, procurando la lucha contra la evasión y en pro de los intereses de la seguridad nacional.

Sin embargo, el Plan 2015-2018 se diferencia del anterior en el enfoque dado a la recaudación de los tributos, en donde este es el objetivo principal a perseguir, establece que el objetivo principal de la administración durante este periodo será el de *“Lograr un aumento en la carga tributaria, con acciones anti fraude y reformas a los impuestos Tributarios”*.

La meta que persigue este Plan (Ministerio de Hacienda, 2015) es la de generar un incremento de los ingresos tributarios con respecto al PIB de un 16,18% para el cierre del año 2018. En el año 2014 este rubro representó un 13,21% y para el cierre del 2015 se cifró en 13,8%.

El Plan establece que para lograr este objetivo deben buscar reducir la evasión fiscal y generar una mayor concientización en la población con respecto al pago de impuestos. Sin embargo, para generar este aumento porcentual el estado no solo se enfocará en recaudar mejor los impuestos existentes, sino que deberá buscar la creación de nuevos impuestos y el aumento de algunos de los ya existentes (muestra de esto es la ya conocida iniciativa del aumento en el impuesto de ventas, que pasaría de un 13% a un 15%).

Para la consecución del objetivo principal, se establecen dentro del Plan 2015-2018, tres objetivos derivados, a saber:

Facilitar el ingreso y salida de mercancías, vehículos y personas del territorio nacional que se realizan producto del comercio internacional

Lo que busca es simplificar y armonizar procedimientos, mejorar el servicio de la administración al contribuyente mediante la reducción de tiempos y gastos innecesarios.

Las áreas de acción se enfocan en: cumplir con los compromisos adquiridos en el marco de la unión aduanera y de los acuerdos ratificados por el país, fortalecer la calidad y control sobre los procesos y procedimientos aduaneros con apoyo del sistema informático TICA, mejorar la infraestructura y la capacidad informática, contar con normativa para la modernización del servicio aduanero, establecer canales de enlace permanente con usuarios y promover la mejora del sistema de ventanilla única.

Ejercer el control aduanero oportuno y eficaz, y la justa recaudación

Para esto persigue el Plan incrementar la sensación de riesgo, establece el mismo Plan que es necesario hacerle ver a la población que evadir impuestos es un delito como cualquier otro, que así como se preocupa por cumplir con los demás deberes como ciudadanos, debe cumplir con el deber de tributar, en relación a esto el plan intenta fortalecer el cumplimiento voluntario del pago de tributos, además desea reducir la evasión en aduanas y contribuir al incremento de la carga tributaria.

Las áreas de acción es las que se enfocará para perseguir este objetivo son: el establecimiento de una gestión de riesgos integral que comparta con otras Direcciones del MH, aplicaciones informáticas que faciliten el análisis de la información para la identificación de sujetos de riesgo, además fortalecer e incrementar los controles en los puntos de ingreso de las mercancías.

Fortalecer las capacidades de detección en operaciones de comercio exterior que atentan contra la seguridad y protección del país.

Persigue el objetivo de incrementar la tasa de detección de conductas fraudulentas y peligrosas, con esto se busca mejorar la percepción de seguridad y protección y por ende propiciar un aumento en la atracción de inversión.

Las áreas de acción para la consecución de este objetivo se enfocan en la reactivación y fortalecimiento del programa del Operador Económico Autorizado, además de promover y desarrollar un Programa de Gestión Coordinada de Fronteras, con la participación de las instituciones presentes en los puestos fronterizos y mejora la infraestructura de las diferentes aduanas del país.

Los objetivos anteriores se enfocan por lo tanto en la necesidad que muestra el Estado por mejorar la cuantía de la recaudación tributaria, sus esfuerzos se orientan en fortalecer la cultura tributaria adecuada en la ciudadanía buscando promover el cumplimiento voluntario de sus obligaciones, sin embargo también está dispuesto el Estado a hacer ver en la población que el no pago de los tributos tendrá sus consecuencias, que la evasión constituye un delito como cualquier otro. Busca además el Estado incrementar los recursos derivados de los tributos a través del mejoramiento en la recaudación de los ya existentes, pero también en el aumento de los mismos y la creación de nuevos gravámenes.

1.5 Regularización dentro de los Planes Estratégicos del Servicio Nacional de Aduanas.

Coinciden los Planes Estratégicos 2012-2017 y 2015-2018 en que se hace imperante para el estado mejorar la recaudación de los tributos, es urgente fortalecer los controles sobre las mercancías ingresadas y se deben promover métodos que permitan recaudar la mayor cantidad de tributos al menor costo posible.

Ante esto, se enfocan ambos planes en la necesidad de la administración por fomentar la aplicación de la figura de la Regularización Tributaria Aduanera, menciona el Plan 2012-2017 que su proceso estratégico número tres “*Cumplimiento voluntario de las obligaciones*” está enfocado en generar una cultura tributaria como mecanismo de simplificación en el cobro de los tributos, lo que implica tomar acciones en cuanto a reformas legales en temas como la regularización, proceso que establece la administración como propicio para recaudar tributos dejados de percibir a un bajo costo para el Estado. Justamente este Plan Estratégico número tres tiene como objetivo generar una cultura tributaria que se convierta en un mecanismo de simplificación para el cobro de tributos, las acciones que plantea este plan son las de disminuir hasta en un 60% el tiempo de respuesta de la administración con respecto a la resolución de las rectificaciones a los DUAs y las de generar reformas que regulen a nivel de Ley el proceso de Regularización Tributaria Aduanera. Misma posición mantiene el Plan Estratégico 2015-2018 que establece en su objetivo número 2 que una de las acciones críticas para la administración es la de terminar de dar forma a la figura de regularización y por ende publicar el reglamento al proceso.

Capítulo 2: Concepto y evolución de la Figura de la Regularización Tributaria Aduanera en Costa Rica.

La palabra regularizar según la Real Academia Española se define como *“Legalizar, adecuar a derecho una situación de hecho o irregular”*.

Desde el punto de vista tributario aduanero en Costa Rica, la regularización, puede entenderse básicamente como arreglos de pago que ejerce la Dirección General de Aduanas con los importadores que presenten adeudos tributarios, producto de declaraciones incorrectas detectadas posterior a un proceso de fiscalización; hoy día este procedimiento técnicamente consiste en que el importador pague lo adeudado por concepto de impuestos a las autoridades aduaneras como respuesta a las discrepancias que surjan de algún proceso de fiscalización aduanera.

En principio la regularización empezó en el año 2007 por medio del Decreto Ejecutivo 33915-H mediante la incorporación de un artículo en el Reglamento a la Ley General de Aduanas. Antes del año 2007 no se encuentra registro alguno de la utilización de esta figura a nivel de Aduanas. Sin embargo, una figura similar se presenta a nivel tributario en Costa Rica desde el año 1971 dentro del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, la cual fue la base para crear la Regularización Tributaria Aduanera.

El procedimiento de regularización descrito en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios de Costa Rica, dentro del Título IV Procedimientos ante la Administración Tributaria y en su Capítulo IV: Tramitación, Sección cuarta: Determinación por la Administración, específicamente en el Artículo 144 el cual expresa lo siguiente antes de su última actualización del año 2012:

“Para realizar la determinación citada en el artículo 124 de este Código, deberán efectuarse las actuaciones fiscalizadoras o de comprobación abreviada que se entiendan necesarias. Concluidas estas actuaciones, los órganos actuantes de la Administración” deberán proponerle al sujeto pasivo, mediante el procedimiento

definido por reglamento, la regularización que corresponda. *“En el supuesto de que este sujeto pasivo no regularice su situación, se continuará el procedimiento trasladándole las observaciones o los cargos que se le formulen.*

El contribuyente podrá pagar, bajo protesta, el monto del tributo y sus intereses determinados en el traslado de cargos u observaciones”. Por ninguna circunstancia, dicho pago se considerará como una rectificación de la declaración ni como una aceptación de los hechos imputados en el traslado.

Este artículo 144 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios se toma como base para la creación de la figura de regularización en Aduanas.

Sin embargo, esta figura dentro de la Administración Tributaria tiene ciertas diferencias en su aplicación práctica en materia aduanera:

1. A nivel de impuestos internos normalmente los contribuyentes no realizan más de una declaración en un periodo de un año. En materia de aduanas un importador puede realizar varias declaraciones por las importaciones que realiza y en el periodo que considere. De esta forma se presenta la primer barrera ya que hay, es una gran cantidad de trámites que dificultan la aplicación.

2. Por los periodos en los que se abre la presentación de declaraciones para impuestos internos y por la cantidad limitada de contribuyentes se hace fácil la tarea de determinar al finalizar el periodo cuáles son los contribuyentes que está cometiendo alguna irregularidad ya que desde el punto de vista de la administración se cumple con la presentación y todos los que no presentaron se les debe ir a cobrar. En materia de aduanas es más difícil determinar quiénes son los importadores que no están en regla sólo por la presentación de la declaración ya que se determina después de algún proceso de fiscalización y por un periodo de tiempo.

3. En el texto original del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, se veía la regularización como una solicitud que le hacía el contribuyente a la

Administración para regularizar su situación y la Administración era quien decidía si se daba la regularización. Actualmente, la regularización a nivel de aduanas se debe ofrecer a todos los importadores a los que se les ha encontrado diferencias en las declaraciones.

2.1 Decreto Ejecutivo 33915-H

A nivel de aduanas, la figura de regularización se incorporó en el año 2007 con el Decreto Ejecutivo No. 33915-H el cual reformó el Artículo 76 del Reglamento a la Ley General de Aduanas (RGLA) para que se lea de la siguiente forma:

“Artículo 76. Terminación. Las actuaciones de fiscalización se darán por concluidas cuando, a criterio de los órganos fiscalizadores, se hayan obtenido los datos y pruebas necesarios para fundamentar los actos que procedan dictarse, bien considerando correcta la situación tributaria del investigado ante el cumplimiento de sus obligaciones tributarias aduaneras, requisitos y deberes, bien procediendo a ejecutar las acciones que correspondan. Cuando el órgano fiscalizador, determine que no se cancelaron los tributos debidos”, deberá proponerle al sujeto pasivo la regularización de su situación.

Las razones por las cuales se reformó este artículo constan en el considerando del Decreto, el cual indica en el punto VII y VIII:

“VII. Que en aras de garantizar una recaudación ágil y oportuna de los tributos adeudados, que se determinen en los procesos de fiscalización, se considera conveniente posibilitar la regularización por parte del sujeto pasivo, de previo al inicio del procedimiento administrativo procedente.

VIII. Que el entorno aduanero actual, exige una adecuación de las normas reglamentarias que permita la continuidad de las operaciones aduaneras de forma eficiente y siempre bajo un control aduanero transparente.”

2.2 Directriz DIR DN 004-2008

Para el año 2008 la Dirección General de Aduanas de acuerdo a lo incluido en el Reglamento a la Ley General de Aduanas en el Artículo 76 mediante el Decreto Ejecutivo

No. 33915-H genera la Directriz DIR DN 004-2008 del 10 de Mayo de 2008. En esta directriz se genera el primer procedimiento de aplicación de la Regularización para los funcionarios de la Dirección de Fiscalización y del Órgano de Valoración y Verificación Aduanera. Además, indica que este procedimiento se encuentra normado supletoriamente por el Artículo 144 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios (Directriz 2008).

Asimismo, como parte de la motivación se basa en el Artículo 11 de la LGA el cual indica que la Dirección General de Aduanas está facultada para emitir políticas y directrices para las actividades de las aduanas y de las dependencias a su cargo dentro de los límites de las disposiciones legales y reglamentarias correspondientes. Por otra parte, se basa en el Artículo 76 del Reglamento a la LGA en el cual se desprende la esencia de la creación de la figura a nivel legal en donde se indica que una vez que el órgano fiscalizador concluya que no se cancelaron los tributos debidos, por discrepancias en las declaraciones que conllevan a un adeudo tributario, se deberá proponer al sujeto pasivo la regularización de su situación.

Dentro del ámbito de aplicación de esta directriz se destacan dos puntos importantes, el primero es que los lineamientos resultan aplicables a los adeudos existentes a favor del fisco que han sido identificados por los órganos fiscalizadores y el segundo punto es que no aplica la compensación de tributos.

En cuanto al procedimiento se basa en cinco lineamientos esenciales, a saber:

1. **Emisión de un comunicado de conclusión y propuesta de regularización:** La Administración deberá emitir y notificar al sujeto pasivo un oficio en donde le comunique que las actuaciones fiscalizadoras han concluido y que se han considerado diferencias en relación a los tributos que debieron ser cancelados. En este oficio se cita a una audiencia para la presentación de resultados y propuesta de regularización. A tal efecto, el funcionario fija la fecha, lugar y hora para la realización de la misma. De esta forma, la notificación de la audiencia debe ser notificada a los sujetos pasivos con al menos una antelación de cinco días hábiles.
2. **Notificación del comunicado de conclusión y audiencia de regularización:** En caso de que no se localice domicilio del importador, se puede comunicar a la Agencia de

Aduanas o Agente independiente en su condición de representante legal y como responsable solidario del importador. Si los sujetos pasivos no pueden ser localizados en su domicilio se dejará constancia en el expediente y se traslada a la Dirección Normativa para que se inicie el proceso correspondiente.

3. **Audiencia de Regularización:** Una vez comprobada la legitimación de los sujetos pasivos se les informa de los resultados de la investigación, los fundamentos de hecho y de derecho que den base al estudio, así como la indicación del ajuste de los tributos y la propuesta de regularización. De los resultados de la audiencia se levanta un acta, la cual debe ser firmada por todos los presentes. En caso de ser requerido por parte del sujeto pasivo, la audiencia se puede suspender hasta por 10 días hábiles a efecto de que las partes puedan conocer los estudios que indican el posible adeudo a favor del fisco.

4. **Efectos de la Aceptación de Regularización:**

a. Conformidad con la propuesta: Se indica que la conformidad del sujeto pasivo con la propuesta de regularización constituye una manifestación voluntaria de aceptación total o parcial de los resultados de las actuaciones fiscalizadoras. De esta forma se reconocen las diferencias tributarias aduaneras determinadas por los órganos fiscalizadores. Después de la aceptación, se genera un crédito a favor de la Administración sobre el monto aceptado el cual debe ser cancelado dentro de los siguientes cinco días hábiles desde la fecha en que se firma el acta de regularización, salvo indicación de otro plazo expresamente establecido en el acta. Si el sujeto pasivo reconoce el adeudo tributario, y transcurrido el plazo para cancelar no se realiza el pago respectivo, el órgano fiscalizador remitirá el expediente a la Dirección Normativa para tramitar el procedimiento correspondiente.

b. Inexistencia de Recursos: Los resultados de la regularización y los trámites no tienen recursos algunos en contra.

c. Pago de la Obligación: El monto determinado y aceptado debe ser cancelado a través de depósito o transferencia. Una vez recibido el comprobante se procede a documentar el pago y se archiva el caso.

d. Aceptación parcial de la regularización: Sobre la parte aceptada el sujeto pasivo deberá hacer el pago correspondiente según el apartado anterior. Sobre la parte en la que el sujeto pasivo no está de acuerdo se deja constancia y la dependencia

encargada debe remitir el expediente correspondiente a la Dirección Normativa para que se empiece con el procedimiento correspondiente.

e. Archivo o traslado de expediente una vez regularizada la situación: Una vez comprobada la cancelación total del adeudo aceptado se procede al archivo definitivo en virtud de que el pago garantiza una cultura de responsabilidad fiscal y la correcta y efectiva recaudación de los tributos dejados de percibir originalmente.

5. **Efectos del rechazo de Regularización:** En caso de que el sujeto pasivo no se presente a la audiencia de regularización en la fecha y hora programada, o que habiendo participado de la audiencia, el mismo manifieste su rechazo a los resultados de las actuaciones fiscalizadoras, la dependencia que haya celebrado la audiencia procede a documentar dicha situación en el acta. Adicional, se remite el expediente a la Dirección Normativa, para que inicie el respectivo procedimiento ordinario.

2.3 Decreto Ejecutivo 35334-H

Para el año 2009 mediante el Decreto Ejecutivo No. 35334-H se da la reforma al Artículo 76 del Reglamento a la LGA mencionado anteriormente y además, se da la adición de los artículos 55 bis, 536 bis, 536 ter y Transitorio VII.

Dentro de la parte del considerando del decreto, los puntos IV y V son los más importantes en cuanto al motivo de la reforma y adición de los artículos del Reglamento a la LGA, a saber:

IV.-Mediante Decreto Ejecutivo No 33915-H del 30 de enero del 2007, se dispuso que en los procesos de fiscalización se deben instrumentalizar herramientas legales en aras de garantizar una recaudación ágil y oportuna de los tributos adeudados, considerando oportuno, razonable y conveniente permitir la regularización, reformando para tal fin el artículo 76 del Reglamento a la Ley General de Aduanas.

En este sentido se hace necesario establecer las normas reglamentarias que permitan consolidar la figura de la regularización de tributos estableciendo los casos en los cuales será aplicable.

V.-En el tema de sanciones a las infracciones administrativas y tributarias previstas en la legislación aduanera debe tenerse presente que tanto la jurisprudencia como la doctrina imperante en esta materia explica que las sanciones responden a una actividad a modo de culpa y de negligencia, aspectos que deben ser demostrables a través de un procedimiento administrativo, de suerte que la regularización debe ser un trámite previo solo en aquellos casos en que se pueda determinar, prima facie, que existe una actuación del sujeto pasivo tendente a cumplir con las disposiciones legales, sin ánimo de delinquir o actuar de mala fe, siendo procedente la imposición de la multa cuando se presenten estos presupuestos y de conformidad con la reforma al artículo 231 de la Ley No. 7557, operada por Ley No. 8373 de 18 de agosto del 2003 que en lo que interesa dice: "Artículo 231.-Aplicación de sanciones. (.)La facultad de la autoridad aduanera para sancionar las infracciones reguladas en este capítulo, prescribe en seis años contados a partir de la comisión de las infracciones".

En este decreto, como se indicó anteriormente, se reformuló el artículo 76 del Reglamento a la Ley General de Aduanas y se adicionaron 3 artículos más en este mismo reglamento que dan las pautas de la aplicación de la figura de regularización dentro del ámbito aduanero nacional.

El antiguo artículo 76 del RLGA indicaba en esencia la adición de la figura de regularización a nivel de aduanas de forma obligatoria después de una actuación fiscalizadora en donde se identificara un adeudo a favor del Estado por parte del sujeto pasivo.

La reforma de este artículo indica las cuatro situaciones por las cuales se dan por terminadas las actuaciones fiscalizadoras, a saber:

1. A criterio del órgano fiscalizador, una vez revisadas las declaraciones y todos los elementos que constituyen la Obligación Tributaria Aduanera generadas en el período analizado y que se considere correcta la situación tributaria del administrado y el cumplimiento de sus obligaciones.
2. Cuando los órganos fiscalizadores hayan obtenido datos y pruebas necesarias que hagan presumir el incumplimiento del régimen jurídico aduanero que implique posibles ajustes o modificaciones a obligaciones tributarias aduaneras. Dicho resultado debe constar en el informe de conclusión de las actuaciones fiscalizadoras.
3. Desde el inicio de las actuaciones fiscalizadoras, se da el plazo de un año para que se emita el informe de conclusión de las actuaciones fiscalizadoras. La única opción de que no se dé por terminada es que se solicite la extensión por un plazo igual a la Dirección General de Aduanas y ésta autorice por escrito dada la complejidad de las actuaciones o dificultad para obtener los datos.
4. Cuando se ponga de conocimiento de la Dirección General de Tributación o de otro órgano de administración tributaria competente de los hechos que se consideren infringen la normativa tributaria diferente a los calificados como Obligaciones Tributarias Aduaneras.

Adicional, el primer artículo que se adiciona en el RLGA es el 55 bis el cual indica que permite el trámite de regularización, cuáles son los alcances, las características de la figura y las obligaciones y derechos del administrado.

Este artículo indica que por medio del trámite de regularización es como se da a conocer al administrado el informe de conclusión de las actuaciones fiscalizadoras. Adicional, indica cuál es la finalidad de este informe el cual es dar a conocer al administrado de un posible indicio de ajuste o modificación de la OTA y además le da el derecho al administrado, auxiliar o representantes de decidir si aceptan o no los hechos y resultados del informe de conclusión de las actuaciones fiscalizadoras, el cual conlleva la obligatoriedad de pago total o parcial en caso de la aceptación. A su vez, indica que este trámite aplica a modificaciones

originadas en la actuación de buena fe, sin evidencia de actividad delictiva, de mala fe o con negligencia.

Por último, se dan las características de la regularización, las cuáles son:

1. No implica ni puede ser usado como prueba o presunción de culpabilidad sobre los hechos que generan un posible adeudo.
2. No se trata de un traslado de cargos tributarios propio del procedimiento ordinario.
3. No constituye acto administrativo alguno que tenga efecto jurídico.
4. No califica como renuncia a la repetición de pago.

En la sentencia No. 335-2013 del Tribunal Aduanero Nacional se indica más sobre el concepto y características de la regularización el cual:

“es un mecanismo que en primer lugar procura como principio el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias y con ello pretende la recuperación célere de los tributos, sin tener que distraer recursos humanos y materiales en ulteriores procedimientos administrativos, y que se define a nivel del Servicio Nacional de Aduanas, como un acto preparatorio que efectúan los órganos fiscalizadores una vez concluidas las actuaciones fiscalizadoras, determinado un adeudo tributario y previo al inicio del procedimiento ordinario, en el cual se pone en conocimiento de los sujetos pasivos los resultados obtenidos y las liquidaciones tributarias derivadas, y se les ofrece la posibilidad de cancelar lo adeudado”.

En cuanto al segundo artículo adicionado por este decreto fue el Artículo 536 bis del RLGA el cual tiene como título: Aceptación de resultados y regularización. Este artículo se encuentra en la Sección III del Capítulo II sobre Clases de Procedimientos del Título VII que reglamenta el Procedimiento Administrativo. Este trámite y los resultados se contemplan en esta parte del reglamento ya que se considera como un procedimiento administrativo de tipo sumario.

En el Artículo 536 se reglamenta que el órgano instructor en los casos que no sean los contemplados en el artículo 196 (Procedimiento para mercancías caídas en abandono) y 234 (traslado de unidades de transporte) de este reglamento siga lo contemplado en el Artículo 320 de la Ley General de Administración Pública. Dicho artículo a su vez indica que la Administración debe seguir un procedimiento sumario siempre y cuando no esté en los casos previstos en el Artículo 308 de esa misma Ley. A su vez, el Artículo 308 de la LGAP regula los casos en los que se debe iniciar un procedimiento ordinario y se encuentra en el capítulo primero del Título VI sobre Las diversas clases de procedimientos.

A saber, el Artículo 308 presenta los escenarios en los que se debe iniciar un procedimiento ordinario:

1. Si el acto final puede causar perjuicio grave al administrado, sea imponiéndole obligaciones, suprimiéndole o denegándole derechos subjetivos, o por cualquier otra forma de lesión grave y directa a sus derechos o intereses legítimos.
2. Si hay contradicción o concurso de interesados frente a la Administración dentro del expediente.
3. A los procedimientos disciplinarios cuando éstos conduzcan a la aplicación de sanciones de suspensión o destitución, o cualesquiera otras de similar gravedad.

Específicamente, el Art 536 bis es sobre la regularización y los resultados del informe, en donde la Administración tiene por obligación de invitar al sujeto pasivo en un plazo no menor a quince días a que comparezcan de forma oral y privada. De esta comparecencia y de acuerdo a la voluntad del sujeto pasivo se pueden dar cuatro escenarios:

1. Si estudiado el informe, el sujeto pasivo lo encuentra conforme en su totalidad o lo acepta parcialmente.
2. El sujeto pasivo requiera aclaraciones sobre el estudio o modificaciones en los montos calculados, en cuyo caso, si son admisibles las justificaciones, se tendrá un plazo de ocho días para el análisis del caso y se convocará a una segunda comparecencia para que el sujeto pasivo se manifieste.

3. Si, voluntariamente, el sujeto pasivo desea regularizar total o parcialmente su situación fiscal mediante el pago de los montos que constan en expediente o el pago parcial, al aceptar algunas de las determinaciones tributarias o conclusiones que constan en el informe. En este último caso, una vez constatado el pago parcial, se traslada el expediente y los resultados al órgano competente para el inicio del procedimiento ordinario sobre la parte tributaria no aceptada.
4. El sujeto pasivo hace el rechazo de los hechos acreditados.

Sobre el tema de voluntariedad de pago, se refiere el Tribunal Aduanero Nacional en la Sentencia No 035-2013 que la Regularización en términos de una obligación tributaria aduanera, al promocionarse su cumplimiento genera una operación consolidada la facilitación de una cultura de cumplimiento voluntario. Esta voluntariedad se ve desde el punto de vista del pago o rechazo de la regularización por parte del sujeto pasivo, en donde el pago es una manifestación voluntaria del adeudo tributario.

Sobre el último artículo adicionado en el Decreto Ejecutivo No. 35334-H, el 536 ter del RLGA se desprende la limitante principal de aplicación de la regularización. Dicho artículo lleva por título “*Improcedencia*” y como punto central indica que el trámite de regularización no procede en los casos en que las acciones u omisiones del sujeto pasivo respondan a una actividad delictiva o de mala fe o que sea utilizado como una actividad dilatoria con el fin de que la acción de fiscalización de la Administración Tributaria prescriba.

Sobre el tema de improcedencia, en la Sentencia No 335-2013 del Tribunal Aduanero Nacional se refiere a que:

“las disposiciones dictadas le establecen carácter obligatorio a dicho trámite, encontrándose posibilitada la Administración a prescindir de ésta únicamente cuando se encuentre frente a alguna de las excepciones contempladas en el numeral 536 ter del RLGA, caso contrario debe invitar a los sujetos pasivos a la audiencia

de regularización. El carácter obligatorio de la regularización lo confirma el vocablo “deberá” empleado en su momento por el artículo 76 RLGA, así como actualmente el 24 bis LGA, mismo que implica la obligatoriedad de la Administración de llevar a cabo este procedimiento cuando se encuentre frente a los supuestos de una actuación fiscalizadora concluida que determinó la existencia de un adeudo tributario. Es importante acotar que al incorporarse el concepto “deberá”, se trata de eliminar el margen de discrecionalidad del operador del derecho, de forma que se garantiza que, salvo la presencia de una actividad claramente delictiva o de mala fe, o bien el uso de esta figura como un recurso dilatorio (artículo 536 ter RLGA), en todos los casos se debe cumplir con ese trámite, no siendo facultativo para la Administración decidir si convoca o no a este acto.”

A su vez, se indica en esta misma sentencia la figura de regularización se ve como un requisito previo al inicio de procesos administrativos o judiciales. Aunado a esto, declara que los procesos son nulos si antes no se les ha llamado a regularizar, tal y como se puede señalar a continuación:

“La regularización, como ya analizamos, por su naturaleza jurídica, debe necesariamente ser previa al inicio del procedimiento administrativo en tanto de la misma se desprenderá la existencia o la ausencia del motivo como presupuesto necesario del acto administrativo. De lo contrario, su ausencia no solo incide en la presencia de dicho presupuesto, sino también resulta violatoria de los principios de igualdad y legalidad en tanto en unos casos se realizará a posterior y en otros en forma previa cuando la norma y la doctrina coinciden que la misma sea, en todos los casos, previa y, por ello el vicio resulta sustancial, sin posibilidad real de defensa, en tanto se suprime el previo contradictorio de dicha fase y con ello el ejercicio de la defensa”.

Por último, en este tema de improcedencia, en el año 2015, el Sr. José Ramón Arce Bustos, Director de la Dirección Normativa de la DGA por medio de la Directriz DN-495-2015 indica su criterio sobre la improcedencia de aplicación de la figura de regularización. De

esta Directriz se hacen referencia a dos principios generales de aplicación en el ordenamiento jurídico, el primero es el principio constitucional de presunción de inocencia y el segundo es el principio general de buena fe.

Sobre el primero indica que *“las actuaciones fiscalizadoras lo que establece son posibles indicios de ajustes o modificación de la obligación tributaria aduanera; y que no será sino hasta que se lleve a cabo un procedimiento administrativo, que se logre determinar la existencia o no de un adeudo tributario”*.

Sobre el segundo punto, indica *“que el trámite de regularización se realiza dentro del marco de actuaciones de buena fe, sin evidencia de actividad claramente delictiva; y que precisamente la regularización será improcedente en aquellos casos en donde las acciones u omisiones de los presuntos sujetos pasivos de la obligación tributaria aduanera, respondan a una actividad claramente delictiva o de mala fe”*.

A partir de estos dos principios, es *“legalmente improcedente calificar una conducta como culpable de algún ilícito o de mala fe, sin haberse llevado a cabo los mecanismos que el ordenamiento jurídico establece”*.

2.4 Procedimiento de Regularización

Para el año 2009, se hace una reforma al procedimiento de regularización generado por medio de la DIR DN 004-2008. Esta reforma se da el 14 de Setiembre de 2009 por medio de la RES DGA 0261-2009 el cual tiene por título Procedimiento de Regularización de las Obligaciones Tributarias Aduaneras en las Actuaciones de Fiscalización y deroga la directriz del año 2008.

Dentro de los puntos más importantes de esta resolución del 2009 se encuentran 3 apartados, el ámbito de aplicación, los sujetos competentes y las instrucciones del procedimiento.

Sobre el ámbito de aplicación, se refuerza el punto del Artículo 536 ter del RLGA y hace referencia a que el procedimiento de regularización aplica a los adeudos existentes a favor del fisco, correspondientes a la OTA, identificados por los órganos fiscalizadores en sus actuaciones y no procederá cuando:

1. El órgano fiscalizador determine que las acciones u omisiones respondan a una actividad claramente delictiva o de mala fe, o cuando,
2. Pudiera ser utilizado como una actividad dilatoria con el fin de que la acción de la administración tributaria aduanera pueda prescribir.

En cuanto a los sujetos competentes, se basa en lo indicado en el Artículo 55 bis del RLGA en donde el Órgano Fiscalizador es el competente para llamar a una regularización al sujeto pasivo que no haya cancelado los tributos debidos de acuerdo a los indicios producto de las actuaciones fiscalizadoras. Este órgano competente puede ser el Órgano Nacional de Valoración y Verificación Aduanera y la Dirección de Fiscalización en donde la propuesta de regularización debe ser efectuada por el Coordinador de Área, Jefe de Departamento de las Direcciones de Fiscalización y del Órgano Nacional de Valoración y Verificación Aduanera, o por los Directores de dichas instancias acompañados de los funcionarios encargados del expediente.

El tercer y último punto, es sobre el procedimiento como tal, el cual se presenta a continuación la consecución de pasos:

- 1. Conclusión de las actuaciones fiscalizadoras:** Una vez finalizada la acción fiscalizadora, el órgano competente debe elaborar un informe preliminar en donde especifique si de dicha investigación se logra concluir que hay un ajuste o modificación de la OTA.
- 2. Emisión de un comunicado de conclusión y citación para comunicación del informe preliminar de las actuaciones fiscalizadoras:** El Órgano competente deberá emitir y notificar al importador y al auxiliar de la función pública aduanera un oficio donde les comuniquen que las actuaciones fiscalizadoras han concluido y con base en la

investigación se han considerado diferencias en relación a los tributos que debieron ser cancelados.

En el oficio se cita al sujeto pasivo para la celebración a una comparecencia para la presentación del informe preliminar de las actuaciones fiscalizadoras.

El funcionario competente fija fecha, lugar y hora para la realización de la comparecencia con el funcionario encargado del estudio. Esta notificación se debe hacer al sujeto pasivo, al menos con cinco días hábiles a la fecha de programación. Asimismo, el sujeto pasivo tiene la posibilidad de hacerse acompañar de su abogado y de un especialista técnico, adicional, todos los asistentes deben acreditar su legitimación.

En caso de no localizar al importador en su domicilio, se podrá comunicar a través de su agente aduanero, y en caso de no encontrar a ninguno de los dos se deberá dejar constancia de ello y trasladar el expediente a la Dirección Normativa.

3. **Comparecencia para la comunicación del informe preliminar:** Como primer paso los funcionarios encargados del expediente deben corroborar la legitimación de cada uno de los participantes de la comparecencia. En esta comparecencia se le informa al sujeto pasivo acerca de los resultados de la investigación, los fundamentos de hecho y de derecho que sustentan el estudio, así como la indicación de los tributos que deben ser ajustados. Los interesados tienen acceso al expediente pero únicamente en lo relativo al adeudo tributario, cálculos, pruebas y fundamentos de hecho. Todo lo acontecido en esta comparecencia debe quedar registrado en el Libro de Actas el cual está debidamente legalizado por la Dirección General de Auditoría Interna.

Por tratarse de un acto voluntario, el sujeto pasivo puede, incluso desde este primer encuentro, aceptar o rechazar la regularización de su situación.

Una vez concluida la exposición del informe preliminar de fiscalización y en caso de que el sujeto pasivo no esté seguro de si regularizar en ese momento, la Administración le informa de una segunda comparecencia en la que tendrá posibilidad de aceptar o rechazar, parcial o totalmente o incluso de pedir alguna aclaración del estudio o modificaciones. Esta nueva comparecencia no se programará con una antelación no menor a quince días hábiles, en donde el funcionario competente fijará la fecha, el lugar y la hora.

4. **Comparecencia para aceptación o rechazo de resultados:** Comprobada la legitimación de los sujetos pasivos en esta comparecencia, se les solicita indicar si se encuentran conformes total o parcialmente con el informe preliminar del órgano fiscalizador; si desean regularizar su situación tributaria total o parcialmente, si rechazan la propuesta de regularización, o si requieren de alguna aclaración sobre el estudio o modificaciones.

En caso de tratarse de una aclaración sobre el estudio o modificaciones en los montos calculados, de ser admisibles las justificaciones del sujeto pasivo, el órgano fiscalizador tendrá hasta un plazo de ocho días para el análisis del caso, si los resultados no pudieran realizarse en la misma comparecencia. Una vez analizadas las justificaciones del sujeto pasivo, y si los resultados no pudieran realizarse en el mismo acto; el órgano fiscalizador convocará a los sujetos pasivos a una nueva comparecencia para poner en su conocimiento las aclaraciones o en su caso, las modificaciones en los montos.

En esta nueva comparecencia, el sujeto pasivo debe manifestar si se encuentra conforme o no con el informe del órgano fiscalizador, si desea regularizar su situación tributaria total o parcialmente, o si rechaza la propuesta de regularización.

5. **Conformidad total con la propuesta de Regularización:** La conformidad de al menos uno de los sujetos pasivos con la propuesta de regularización constituye una manifestación voluntaria de aceptación total o parcial de los resultados de las actuaciones fiscalizadoras o estudios y de las diferencias comprobadas, reconociendo de esta forma las diferencias tributarias aduaneras determinadas por los órganos fiscalizadores. El monto aceptado debe ser cancelado dentro de los siguientes cinco días hábiles desde la fecha en que se firmó el acta de regularización.

El monto determinado y aceptado a través del acta de regularización debe ser cancelado a través de depósito o transferencia bancaria, la cual se debe remitir comprobante al órgano fiscalizador por los medios que se indique en el acta citada.

Una vez recibido dicho comprobante y realizadas las gestiones de verificación del mismo, el órgano fiscalizador procede a documentar dicho pago, lo incorpora al expediente, y procederá con lo indicado en el ítem I el cual expresa que una vez aceptado y cancelado el total del adeudo en la etapa de regularización se procede al archivo definitivo del expediente y se le notificará al sujeto pasivo de esta situación. En caso de que el sujeto

pasivo reconozca el adeudo tributario y que pasado los 5 días no se haga el pago, se remite el expediente a la Dirección Normativa.

6. **Conformidad parcial con la propuesta de Regularización:** En caso de aceptación parcial, se debe hacer el pago conforme a los puntos anteriores. Sobre el adeudo tributario con la que el sujeto pasivo no está de acuerdo, se deja constancia en el acta de regularización y se debe trasladar el expediente a la Dirección Normativa para que inicie el procedimiento ordinario.

7. **Rechazo de la propuesta de Regularización:** En caso de no presentación de los sujetos pasivos a las comparencias o del rechazo formal sobre la regularización se procede a dejar en actas y a remitir el expediente a la Dirección Normativa para que se inicie el procedimiento ordinario.

8. **Informe de recaudación:** De forma mensual, el Órgano competente debe remitir al Departamento de Estadística y Registros de la Dirección de Gestión Técnica un informe relativo a los montos recaudados producto de la aplicación de los procedimientos de regularización.

Capítulo 3: Procedimiento actual de Regularización de las Obligaciones Tributarias Aduaneras en Actuaciones de Fiscalización.

El procedimiento actual fue publicado por la Dirección General de Aduanas el 2 de noviembre del 2011, mediante la Resolución No. RES DGA 302-2011, derogando el procedimiento anteriormente mencionado Res No. DGA-0261-2009¹⁶.

Este procedimiento es aplicado en los casos donde se concluya que por medio de la acción fiscalizadora se puede determinar con un grado de certeza la existencia de diferencias en las declaraciones sobre tributos dejados de percibir a favor del Estado, y se aplica de forma consecuente cada una de las siguientes etapas:

1. Emisión de un comunicado donde se informa sobre la conclusión de las actuaciones fiscalizadoras y la citación para audiencia de comunicación de los resultados.

Inicialmente la administración debe emitir y notificar tanto al importador y como al auxiliar de la función pública aduanera mediante oficio, el resultado de las actuaciones fiscalizadoras de comprobación e investigación, de acuerdo al artículo 71 del Reglamento a la Ley General de Aduanas, considerando las diferencias en relación a los tributos que debieron ser cancelados. Adicionalmente en esta notificación el funcionario competente citará en fecha, lugar y hora fijada, para la celebración de una comparecencia con el fin de informar y extender la explicación correspondiente, sobre el resultado de la fiscalización realizada.

El comunicado y citación para la audiencia de regularización, debe ser notificado a los interesados de conformidad con lo dispuesto por el artículo 194 de la Ley General de Aduanas, con al menos cinco días hábiles antelación a la fecha de su programación. Además, en el comunicado se le informa al sujeto pasivo la posibilidad para hacerse acompañar por un abogado y/o un especialista técnico; y que pueden comparecer personalmente o por medio de apoderado especial. En caso de no lograr localizar al importador, se le puede notificar al agente aduanero; en caso de no ser localizados en su

¹⁶Sobre la Resolución RES-DGA261-2009, Se deja sin efecto la Resolución RES DGA 261-2009 del 14 de setiembre del 2009.

domicilio o personalmente a los sujetos pasivos, se deja constancia de ello en el expediente y el trámite se traslada directamente a la Dirección de Normativa para el inicio de los procedimientos administrativos correspondientes.

2. Comparecencia para la comunicación de las actuaciones fiscalizadoras.

Previo a cada una de las siguientes etapas de comparecencia es corroborar la legitimación de cada uno de los participantes, con la presentación de la cédula de identidad y una certificación de la personería jurídica de importador.

En el inicio de la comparecencia, se le informa al sujeto pasivo acerca de los resultados de la investigación, cuáles son los fundamentos de hecho y de derecho que sustentan el estudio, así como la indicación de los tributos en los cuales se encontró la diferencia y deben ser ajustados.

Este es un acto voluntario, por lo que el sujeto pasivo desde esta primera comparecencia puede aceptar o rechazar la regularización de su situación; de ser negativo se prescinde de la siguiente etapa (punto 3).

Una vez finalizado el acto, cumpliendo con las formalidades y elementos establecidos en el artículo 270 de la Ley General de Administración Pública, se debe dejar constancia de lo acontecido dentro del libro de actas que lleva el órgano fiscalizador, debidamente legalizado por la Dirección General de Auditoría Interna; igualmente a partir de ese momento, los interesados tienen acceso al expediente administrativo respectivo, pero únicamente en lo relativo al adeudo tributario, cálculos, pruebas y fundamentos de hecho.

Si de esta comparecencia el sujeto pasivo no toma la decisión del rechazo o aceptación de regularizar su situación tributaria, el órgano fiscalizador le informará al sujeto pasivo la programación de la siguiente comparecencia en un plazo no menor a quince días hábiles, fijando fecha, lugar y hora para su realización; en esta comparecencia nuevamente se puede aceptar o rechazar la regularización, ya sea parcial o totalmente, con la posibilidad de solicitar aclaración sobre el estudio o modificaciones de los montos calculados.

3. Comparecencia para la aceptación o rechazo de resultados.

Al iniciar esta comparecencia una vez corroborada la legitimación de los participantes, se les solicita indicar si se encuentran conformes total o parcialmente con los resultados de las actuaciones fiscalizadoras; si desean regularizar su situación tributaria total o parcialmente,

o si rechazan la propuesta de regularización, o si requieren de alguna aclaración sobre el estudio o modificaciones.

Se deja en acta constancia acerca de si los sujetos pasivos se presentaron o no a dicha comparecencia, si aceptan o rechazan la regularización total o parcialmente, o incluso si solicitaron una aclaración sobre el estudio o modificaciones en los montos calculados; debiendo ser firmada por todos los presentes.

Tratándose de una aclaración sobre el estudio o modificaciones en los montos calculados, de ser admisibles las justificaciones del sujeto pasivo, el órgano fiscalizador tendrá hasta un plazo de ocho días para el análisis del caso, si los resultados no pudieran realizarse en la misma comparecencia.

En esta nueva comparecencia, el sujeto pasivo debe manifestar si se encuentra conforme o no con el informe del órgano fiscalizador, si desea regularizar su situación tributaria total o parcialmente, o si rechaza la propuesta de regularización.

4. Conformidad total con la propuesta de Regularización.

La conformidad de al menos uno de los sujetos pasivos (importador y/o auxiliar de la función pública) con la propuesta de regularización constituye una manifestación voluntaria de aceptación total o parcial de los resultados de las actuaciones fiscalizadoras o estudios y de las diferencias comprobadas, reconociendo de esta forma las diferencias tributarias aduaneras determinadas por los órganos fiscalizadores.

En caso de que alguno de los sujetos pasivos (importador y/o auxiliar de la función pública) voluntariamente acepte la propuesta de regularización total o parcialmente, el monto aceptado debe ser cancelado dentro de los siguientes cinco días hábiles desde la fecha en que se firmó el acta de regularización, de conformidad con el artículo 61 de la Ley General de Aduanas.

El monto determinado y aceptado a través del acta de regularización debe ser cancelado a través de depósito o transferencia bancaria en la cuenta 0012424762 del Banco de Costa Rica a nombre del Ministerio de Hacienda Tesorería Nacional con número de cuenta cliente 152010001024247624; del cual se debe remitir comprobante al órgano fiscalizador por los medios que se indique en el acta citada.

Una vez recibido dicho comprobante y realizadas las gestiones de verificación del mismo, el órgano fiscalizador procede a documentar dicho pago y lo incorporará al expediente.

Si los sujetos pasivos reconocen el adeudo tributario, y transcurrido el plazo para cancelarlo no se realiza el pago respectivo, el órgano fiscalizador remite el expediente a la Dirección Normativa quien procede a la ejecución del cobro correspondiente, por tratarse de una obligación líquida y exigible.

5. Conformidad parcial con la propuesta de Regularización.

En caso de que la aceptación de la regularización sea parcial en cuanto a los resultados de las actuaciones fiscalizadoras, debe procederse al pago conforme con los puntos anteriores sobre la parte aceptada.

Con relación a la parte del adeudo tributario con la que el sujeto pasivo no está de acuerdo, se deja constancia de esa situación en la misma acta de regularización, y la dependencia encargada deberá remitir el expediente correspondiente a la Dirección Normativa para que inicie el procedimiento ordinario sobre este extremo o la parte insoluta.

6. Rechazo de la propuesta de regularización.

En caso de que ninguno de los sujetos pasivos (importador y/o auxiliar de la función pública) se presenten a las comparecencias descritas en este procedimiento de regularización en la fecha y hora programada, o que habiendo participado de la comparecencia, los mismos manifiesten su rechazo a los resultados de las actuaciones fiscalizadoras; el órgano fiscalizador que haya celebrado la comparecencia procede a documentar dicha situación en el acta levantada al efecto, lo incorpora al expediente y lo remite a la Dirección Normativa, para que inicie el respectivo procedimiento ordinario.

7. Sobre el control de las actas y consecutivo numérico.

Textualmente el procedimiento dice, los órganos fiscalizadores deberán velar por lo siguiente:

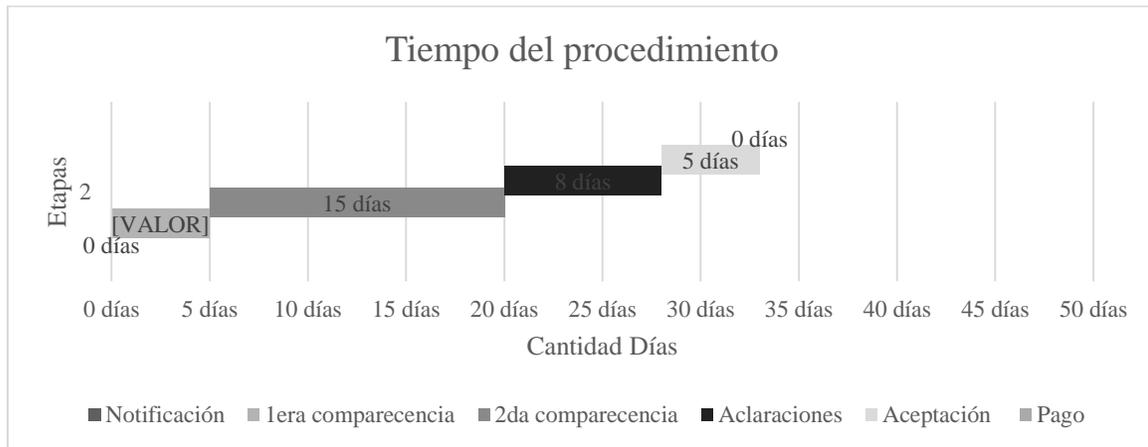
- a. “Mantener un consecutivo numérico de actas del procedimiento de regularización, el cual no podrá tener alteraciones, borroneos ni tachaduras.
- b. Llevar un registro con fotocopia de los documentos que legitimen la asistencia de los comparecientes.

- c. Verificar que en las actas levantadas no queden espacios en blanco que permitan alterar o modificar su contenido.
- d. Las actas serán firmadas por todos los presentes en libro de actas debidamente legalizado por la Dirección General de Auditoría Interna.
- e. Consignar en las actas las calidades de los asistentes, tanto de los representantes de la autoridad aduanera como de los sujetos pasivos, representantes y sus asesores”.

8. Informe de recaudación.

En los primeros 3 días hábiles de cada mes, los órganos fiscalizadores deben remitir al departamento de Estadística y Registros de la Dirección de Gestión Técnica un informe con los montos recaudados producto de este procedimiento; una vez documentado, este Departamento se encargará de notificarlo al Contabilidad Nacional.

Gráfico 2 Etapas del procedimiento de Regularización en cantidad de días



Fuente: Elaboración propia con datos del procedimiento de Regularización vigente.

Actualmente se encuentra en consulta un Procedimiento de Regularización Tributaria Aduanera que, en caso de ser aceptado, derogaría los artículos 55 bis, 536 bis, 536 ter del Reglamento a la Ley General de Aduanas vigente; así como el procedimiento de Regularización vigente y mencionado en líneas anteriores.

Dentro de los cambios que plantea se encuentra:

1. En la legitimación, la presentación de un Poder suficiente en donde la cuantía especificada sea igual o superior al monto por el que se llama a regularizar. En caso de presentarse este poder especial, debe detallar claramente las facultades que se le otorgan al apoderado para actuar en sede administrativa.
2. Bajo este procedimiento en la primera comparecencia por la naturaleza del procedimiento, no procede el conocimiento de alegatos y pruebas que aporten los sujetos pasivos.
3. Propone cambiar el plazo de 8 días a 10 días para los casos donde el órgano fiscalizador considera que son admisibles las justificaciones y convocar a una tercera comparecencia.
4. En el artículo 18, menciona la improcedencia de fase recursiva, donde establece que este procedimiento no procederá la interposición de recurso alguno.
5. Y finalmente la incorporación de las facilidades de pago, denominado en el proyecto de Ley como aplazamiento o fraccionamiento de pago. Otorgado únicamente a los sujetos pasivos que lo soliciten por estar afrontando una situación económica - Financiera difícil, que le impida el pago del adeudo tributario aduanero en el plazo establecido por ley de 5 días; para lo cual deberá presentar una declaración jurada explicando su situación y los estados financieros certificados por contador público o en su defecto que hayan sido auditados, donde se demuestre que el impedimento es transitorio y que de acuerdo a la proyección puede mejorar su capacidad de pago. La administración cuenta con un plazo de 10 días hábiles para dar respuesta a la solicitud a partir de la fecha de la presentación de esta solicitud, en caso de ser negada por parte del órgano fiscalizador, el sujeto pasivo no podrá interponer recurso alguno.

En su artículo 27, menciona los casos de improcedencia de las facilidades de pago:

- Adeudos tributarios inferiores a \$1000
- Cuando los adeudos tributarios no hayan sido aceptados
- Cuando los adeudos tributarios no hayan sido aceptados y prescriben en el plazo de 18 meses, contados a partir de la aceptación de la regularización
- Cuando el sujeto pasivo incumpla con la facilidad de pago

- Cuando el sujeto pasivo ya se le haya otorgado el beneficio de facilidad de pago en los últimos tres años
- Cuando se trate de un adeudo por concepto de multa.

Se proponen dos rangos para la clasificación de los sujetos pasivos.

Se menciona en el artículo 39, la posibilidad por parte del sujeto pasivo de solicitar aplazamiento para el pago del adeudo y sus intereses, fuera del plazo establecido por la Ley General de Aduanas, y será de máximo un mes a partir de la fecha de notificación de la aprobación de la facilidad de pago.

En el caso del fraccionamiento, denominado en el artículo 40, como la autorización del órgano fiscalizador para realizar el pago de un adeudo en varios tractos, incluyendo el primero de ellos como prima, con un mínimo del 10% del adeudo, más los intereses generados al momento de aceptar la propuesta de regularización, no excediendo de 12 cuotas el plazo total otorgado.

Este procedimiento incorpora el término de autoliquidación cuando el sujeto pasivo acepta la propuesta de regularización y realiza el pago correspondiente, aplicada la rebaja en la multa establecida en el artículo 233 de la LGA, para lo cual deberá llenar el formulario de autoliquidación de multa que al efecto emita la Dirección General de Aduanas.

Sección III

Capítulo 1: Comparación de la Regularización Tributaria Aduanera con procesos similares de otros países.

1.1 Aspectos formales

Parte de los aspectos formales estudiados se encuentran la fecha desde la que están vigentes en los países correspondientes, el instrumento legal utilizado para su aplicación, el tiempo que están vigentes y el objetivo de su creación.

Sin lugar a dudas, la Regularización Tributaria en Costa Rica es una figura muy nueva y que todavía tiene muchas oportunidades de mejora. La figura en Costa Rica se aplica desde el año 2008 y desde ese momento ha sufrido varios cambios, tanto a nivel de legislación que sustenta su existencia como puntos claves de aplicación.

Por otra parte, todas las figuras se encuentran actualmente fundamentadas en leyes de cada uno de sus países, por tanto cumplen con todos los aspectos legales para su aplicación. Principalmente se encontraron estas figuras en las leyes o códigos tributarios, tal y como en el caso de Costa Rica y adicionalmente se trasladaron a las leyes específicas de aduanas o se indica expresamente que en la aplicación del Código Tributario incluye las actuaciones de operaciones de aduanas o comercio exterior.

Sobre la vigencia de las figuras, ninguna ha sido creada con un tiempo finito de aplicación. Todas tienen una aplicación indefinida hasta que haya norma expresa del mismo rango o superior que las derogue. Sin embargo, en el caso de Guatemala, México y España se han aplicado figuras de acuerdos de pago con los administrados del tipo de “amnistías”. Las mismas son figuras que se abren por cierto periodo de tiempo y se condonan diferentes recargos y las multas y al final lo que le interesa a la Administración es recaudar todos los impuestos dejados de pagar.

Sobre este tema y a manera de ejemplo, en el caso de México, se presentó en el año 2013 la propuesta Ponte al Corriente. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público una vez finalizado el proyecto generó un informe con los principales resultados. La condonación se dio bajo los siguientes parámetros:

Para el ejercicio 2013: 60% en multas por incumplimiento de las obligaciones fiscales distintas a las del pago.

Para los ejercicios 2007-2012: 100% en recargos y multas. 0% en contribuciones y cuotas compensatorias y 100% en multas por incumplimiento de las obligaciones fiscales distintas a las del pago.

Para el ejercicio 2006 o anteriores: 100% si fue objeto de revisión en 2009, 2010 y 2011, sin observaciones o, habiéndolas, fueron pagadas y se encuentra al corriente. 80% en multas por incumplimiento de las obligaciones fiscales distintas a las de pago. 100% en recargos, multas y gastos de ejecución. 80% en contribuciones y cuotas compensatorias.

Al final mediante el programa “Ponte al Corriente” se recaudaron 40,335 millones de pesos mexicanos lo que equivale aproximadamente a \$2.900 millones estadounidenses en tan solo un periodo de 3 meses y medio, sin embargo, se condonaron 166,479 millones de pesos mexicanos lo que equivale a \$11.900 millones estadounidenses.

En este mismo informe se detallan otras experiencias internacionales como de Irlanda, India, Colombia, Argentina, entre otros. Unos con casos muy exitosos y otros con problemas en su aplicación, por ende se señalan los puntos a favor y en contra de una aplicación de este tipo.

Tabla 6 Factores sobre Figura de Amnistía

Factores sobre Figura de Amnistía	
A favor	En contra
Aumento de ingresos derivados del cobro de deudas pasadas	En caso de aplicación recurrente, los contribuyentes esperan la amnistía en forma periódica
Éxito en la recaudación de dinero en la economía total del país	Disminución del incentivo de pagar los impuestos en tiempo y forma, lo que eleva la evasión fiscal
Aumenta la base tributaria	Se puede castigar a contribuyentes regulares, ofreciendo mejores opciones en los programas
Ampliación de la base de contribuyentes registrados	Se puede interpretar como falta de eficiencia por parte de la Administración para que se cumpla la ley fiscal
Posibilidades de auditoría a esos nuevos contribuyentes en el futuro	Al presentar un incremento en un periodo muy corto, el gobierno puede ignorar problemas económicos de fondo
Facilidad para una transición a una nueva aplicación tributaria	

Fuente: Elaboración propia con datos del Informe de la Secretaría de Hacienda y Crédito Fiscal de México sobre el programa "Ponte al Corriente" del año 2013.

Para cerrar con el tema de aspectos formales, se encuentra el objetivo de creación de la figura, las cuales tienen como eje central poner en regla los adeudos que tienen los administrados con el Estado por concepto de tributos omitidos o dejados de pagar por diferentes motivos. Cada una de estas figuras representa un procedimiento más expedito respecto a procesos ordinarios o de oficio que conllevan a resoluciones de tribunales o las figuras más altas a nivel administrativo.

1.2 Aspectos Procedimentales

Estas figuras son creadas como una opción de la Administración Tributaria para recaudar impuestos de forma más rápida y llevar en menos tiempo a los sujetos pasivos a una situación regular con sus obligaciones.

De esta forma, los tiempos de acción, tanto de la Administración como de los contribuyentes o sujetos pasivos es disminuida con respecto a procesos más largos como los procedimientos ordinarios. Estos procesos se conocen como procesos sumarios en donde generalmente los tiempos de defensa son mínimos o nulos, la pronta respuesta es recompensada con ciertos beneficios, desde rebajas en multas hasta cancelación de recargos varios.

En el caso de Costa Rica, como ya se detalló en el capítulo pasado extensamente es un procedimiento que no debe durar más de 2 meses. Esto va a depender en parte por la agenda que tenga la Administración para atender los casos y las diferentes respuestas o negativas con respecto a la figura por parte del administrado. Deben ser completamente extraños y bien fundamentados los casos en los que un procedimiento se salga de estos plazos.

De esta misma forma, los países en los que se investigan figuras similares dan plazos muy similares a los encontrados en Costa Rica. En el caso de Guatemala el tiempo es muy similar ya que a nivel práctico son entre treinta y treinta y cinco días hábiles los que debe durar un procedimiento.

En el caso de México el tiempo máximo es 1 mes aproximadamente, después de este mes se considera que el administrado va a seguir con la presentación de recursos y aporte de pruebas en contra de la resolución provisional. De esta forma se continúa inmediatamente a un proceso mayor en donde la Administración tiene hasta cuarenta y cinco días para pronunciarse con respecto al caso y las pruebas aportadas. Por último, en el caso de España el plazo máximo son dos meses a partir de que se efectúe la notificación al administrado.

El segundo punto a evaluar dentro del aspecto procedimental es sobre el tipo de procedimiento o la manifestación voluntaria u obligatoria que tenga la figura a nivel legal. En el caso de Costa Rica, a nivel legal se indica que la Regularización es una manifestación voluntaria, en tanto que el administrado es al final quien decide si hace el pago o no de acuerdo a los hallazgos que se dieron en la audiencia que se llama a regularizar.

En el caso de Guatemala, a nivel legal no se indica expresamente que sea voluntario u obligatorio. Sin embargo, la figura dicta un acto y el administrado debe cumplir, en caso de no cumplimiento se interpreta que se debe elevar a un nivel superior para que resuelva y se ejecute de forma forzosa.

En el caso de México, al igual que en Costa Rica se indica que es de forma voluntaria, en tanto que el administrado es quien acepta de forma voluntaria si acepta lo indicado en la resolución provisional y la pre-liquidación de oficio. En caso positivo se da por finalizado el proceso y se debe proceder con el pago, en caso negativo, se transfiere a un nivel superior para el seguimiento a un procedimiento más largo.

En el caso de España, se dan dos formas de la misma figura. La primera es Acta con Acuerdo, en la cual la Administración llama al Administrado y este participa en el proceso previo a una resolución provisional y se llega a un acuerdo sobre el caso específico, en caso de llegar a un acuerdo, el administrado tiene un beneficio más grande. Por otra parte, se encuentra lo que se llama Acta de Conformidad, en donde la Administración hace todas sus diligencias para indicar cuanto es el adeudo y después se llama al Administrado para que regularice su situación. En este último caso es un beneficio menor al de un Acta con Acuerdo.

1.3 Aspectos de Pago

El primer punto de comparación entre las figuras con respecto a los aspectos de pago son las diferentes formas que presentan a nivel legal para cancelar el adeudo mediante la utilización de la figura de regularización.

En Costa Rica el único método para hacer la cancelación del adeudo tributario con la utilización de la figura de regularización es por medio de una transferencia bancaria. En el caso de Guatemala, se permite el pago por medio de transferencia, fianza o seguro de caución, e incluso cualquier otro medio establecido en la Ley.

En el caso de México, se permite el pago por medio de cheque certificado o por transferencia electrónica y por último en España se permite por medio electrónico y pagos en especie.

Sobre este primer punto se ve una tendencia bastante clara, la cual es que los medios de pago sean lo más líquidos posibles, aun así, se permiten pagos en especie o de algún tipo de garantías como en Guatemala o España.

Sobre el segundo punto, en Costa Rica, las facilidades de pago no existen dentro de la figura de regularización. De forma diferente en el resto de países que si se dan facilidades de pago ya sea con un plazo más amplio para el pago o con el pago en formas parciales por determinado periodo. Estas facilidades se dan previo a una autorización y a un cumplimiento de varios requisitos por parte del administrado.

En el caso de Guatemala, la facilidad de pago es que hay un plazo de hasta 18 meses se permite el pago del adeudo y esto aplica incluso cuando el adeudo se da por la vía económica coactiva. En el caso de México, las facilidades de pago que se dan es por un máximo de 12 meses cuando sea diferido o hasta un máximo de 36 meses cuando sea en pagos parciales, para cualquiera de estas 2 opciones se debe hacer un tipo de acuerdo o seña de trato en donde por ejemplo, se cancela en primera instancia un 20% del total del adeudo y luego sobre el 80% se aplica el beneficio.

En cuanto a España, se permiten los pagos fraccionados previos a una rendición de una garantía. Dentro de la legislación no especifica el plazo pero indica que el administrado debe demostrar que está en una posición desfavorable económicamente.

El último punto con respecto al pago es precisamente sobre qué incluye el adeudo tributario cuando se entra a un proceso sumario de este tipo. En Costa Rica, el adeudo incluye los impuestos dejados de pagar y los intereses y de forma adicional se debe hacer un procedimiento sancionatorio para el cobro de una multa.

En cuanto a Guatemala, el adeudo incluye los impuestos y los intereses resarcitorios y de forma adicional se contempla el pago de una multa.

En cuanto a México, el adeudo incluye los impuestos dejados de pagar, incluye una tasa de recargo por prórroga el cual se debe tomar como los intereses y un cargo por aspectos accesorios, los cuales se entienden como los gastos realizados sobre el procedimiento, los cargos por mora y demás. De forma adicional se incluye una multa equivalente al 20% de la cantidad omitida por impuestos.

En cuanto a España, se consideran dentro del adeudo los impuestos dejados de pagar, los intereses y adicional se incluye una multa.

1.4 Aspectos Sancionatorios

En cuanto al tema de sanciones, en todos los países son básicamente los mismos recargos. En Costa Rica, la regularización conlleva una sanción sobre el pago de una multa y los intereses por todo el tiempo entre el que se tuvo que hacer el pago y el día que efectivamente se hace el pago.

En Guatemala, las sanciones aplicables son la multa correspondiente por la omisión del pago, el pago de intereses sobre el adeudo tributario, además, se da una sanción o un recargo adicional por mora, por el tiempo en que no hizo efectivo el pago y por último se da una sanción adicional en caso de reincidencia y esta se considera en caso de tener más de un caso en los últimos 4 años.

En México, existen diferentes recargos, entre ellos el recargo por mora por todo el tiempo en que no se hizo efectivo el pago del adeudo, el recargo por prórroga que corresponde esencialmente a los intereses y al pago de accesorios, los cuales corresponden básicamente a gastos varios derivados del proceso.

En España, hay diferentes tipos de sanciones, las cuales son escalonadas de acuerdo al tipo de infracción en donde sea leve, grave o muy grave. Se aplica la sanción de interés de demora, la sanción por comisión repetida de infracción tributaria, la cual se da por reincidencias dentro de los últimos 4 años. Adicional se la sanción por Perjuicio Económico contra la Hacienda Pública la cual se da de acuerdo al porcentaje dejado de pagar con respecto al pagado efectivamente, en donde a mayor porcentaje se dará un mayor incremento en la sanción mínima.

1.5 Aspectos Accesorios

Dentro de los aspectos accesorios, la comparación se da en dos puntos principalmente, sobre si hay un importe mínimo o declaración de incobrabilidad y sobre los beneficios que otorga la figura.

Sobre el punto de importe mínimo o declaración de incobrabilidad se refiere a los montos por los cuales la Administración no debe asignar recursos para un llamado a regularizar la situación o en realizar una investigación completa.

En el caso de Costa Rica, existe una Resolución de la Dirección General de Aduanas en donde se indica el monto exiguo por el cual no deben de abrirse procedimientos y el monto es de 229.999 colones. Dicha Resolución es la RES-DGA-040-2011 que indica claramente que las autoridades deben velar por la correcta aplicación de la presente resolución y dejar constancia en expediente con las pruebas que fundamenten su decisión. De forma adicional

se indica que este monto estará conformado por la sumatoria de las deudas tributarias aduaneras líquidas sin contar los intereses y exigibles que tenga el usuario en la respectiva esfera de su competencia y dentro del plazo de prescripción.

En Guatemala, el importe mínimo se establece cuando no supere la suma de 1000 quetzales lo cual equivale a \$130 estadounidenses aproximadamente sobre el periodo impositivo anual. Adicional, si la suma es menor a 5000 quetzales lo que equivale a \$650 estadounidenses aproximadamente, se declara incobrable en caso de que no se pueda encontrar al sujeto pasivo.

En México, el importe mínimo es lo equivalente a 200 unidades de inversión mexicanas, lo que se traduce en \$70 estadounidenses aproximadamente. Adicional, se declara incobrable cuando no se pueda localizar al sujeto pasivo, cuando fallezca, cuando el mismo no tenga bienes embargables o cuando el costo de recuperación sea elevado.

En España, no se encontró en la investigación un importe mínimo como tal pero sí una declaración de incobrabilidad cuando el sujeto pasivo no tenga liquidez monetaria ni bienes para garantizar su deuda.

Sobre el punto de los beneficios de acogerse a la figura se encuentran puntos en común en todos los países, ya que en todos se dan reducciones sobre la multa sólo que en diferentes porcentajes y sólo si se da una aceptación total de la figura acompañado de un pronto pago. En Costa Rica, la reducción de la multa es de un 50%, en Guatemala es de un 40% sobre el pago de los intereses y de un 80% sobre la multa. En México, se aplica una multa equivalente al 20% de los dejados de pagar y en España, según sea el caso, ya sea en un Acta con Acuerdo de un 50% la reducción de multa o un Acta de Conformidad con una reducción del 30% de la multa aplicable.

1.6 Otras Opciones

El último aspecto a comparar entre las figuras de acuerdos de pago, es las otras opciones que se tienen a disposición dentro de las diferentes legislaciones para realizar pago posterior a la presentación de la declaración original pero antes de una fiscalización.

Esta opción en Costa Rica se llama Rectificación y se puede dar en cualquier momento antes de que haya una notificación en firme de una fiscalización de la declaración correspondiente. En el caso de Guatemala, México y España existen figuras similares las cuales también se pueden ejecutar en cualquier momento de forma voluntaria por el administrado y antes de medie algún tipo de fiscalización en contra.

Sobre aspectos de pago, se considera que el monto a cancelar debe ser en el caso de Costa Rica de los impuestos dejados de pagar, los intereses y posteriormente la multa. En Guatemala, se incluyen los impuestos, intereses y sanción por mora. En México, sólo se contempla el pago de impuestos y los accesorios. Por último, en España se contemplan el pago de impuestos, la multa e intereses.

En relación con este tema, se encuentran los beneficios de acogerse a este tipo de figura. En comparación con las regularizaciones, sí hay beneficios más grandes si se hace de esta forma, por ejemplo, en Costa Rica, se da una reducción del 80% de la multa en contraposición de un 50% que se plantea con una regularización. En Guatemala, hasta un 50% sobre el pago de intereses y de un 85% del rebajo de sanción por mora, en contraposición con un 40% y 80% respectivamente de acuerdo a una regularización.

En México, del todo no se pagan multas ni recargos por mora, en contra del pago de multa equivalente al 20% sobre el monto dejado de pagar y el pago de los diferentes recargos aplicables.

En España, se da una reducción de la multa de acuerdo al plazo en que sea presentado. En caso de presentarse antes de los primeros tres meses posteriores a la presentación de la declaración el importe será de un 5% sobre el monto dejado de pagar, antes de los seis meses un 10% sobre el monto dejado de pagar, antes de los 12 meses un 15% y después de

los 12 meses un 20% y aplicaría un recargos por mora en contraposición con la figura de regularización que son multas más altas.

Finalmente, uno de los puntos importantes es cuánto deberían de durar estas figuras para que se hagan efectivas. En Costa Rica, Guatemala y México no se encontraron plazos establecidos en esta investigación que indiquen el momento en que se haga efectivo el cambio, sin embargo, en España, el plazo no debe exceder seis meses y este es el máximo en que la Administración debe hacer el cambio correspondiente.

Cuadro comparativo entre países.

Temas	Costa Rica	Guatemala	México	España
Presencia de una figura que permita normalizar una obligación tributaria determinada de oficio por la administración sin necesidad de apertura de un procedimiento ordinario	Sí, se llama Regularización Tributaria Aduanera	Sí, se llama Determinación de Oficio de la Obligación Tributaria	Sí, llamado Oficio de Pre-liquidación, acompañado de una resolución provisional.	Si, se llama Regularización y está precedido de un procedimiento de Verificación de Datos y de Comprobación de Valores.
Desde cuando se aplica	2008	1991	1983	1977
En qué tipo de documento se encuentra legalmente	Ley General de Aduanas, Reglamento a la Ley General de Aduanas.	Código Tributario	Código Fiscal de la Federación y Ley Aduanera de México	Ley General de Tributación de España.
Vigencia de la figura	Indefinida	Indefinida	Indefinida	Indefinida

Finalidad de creación de la figura	Recaudar los impuestos dejados de pagar al menor costo y con la mayor rapidez posible	Normar adecuadamente la relación entre el fisco y los contribuyentes que permita una efectiva recaudación de tributos, armonizando las leyes en materia tributaria aplicables a cualquier tributo.	Determinación y cumplimiento de las obligaciones e impuestos federales	Establecer mecanismos que refuercen la lucha contra el fraude, que fortalezcan el control tributario y el cobro de las deudas tributarias, todo lo anterior sumado a una reducción de los niveles de litigios en materia tributaria.
Cuanto tiempo dura el procedimiento	Tiempo máximo de mes y medio a dos meses en la práctica.	Máximo mes y medio en la práctica.	Máximo 1 mes.	Después de Notificado, dura un plazo máximo de 2 meses.
Tipo de manifestación según lo establece la Legislación: Voluntario u Obligatorio	Voluntario	Obligatorio	Voluntario	Voluntario
Formas de Pago	Solo efectivo mediante transferencia bancaria.	Efectivo por medio de transferencia bancaria, fianza o seguro de caución o cualquier otro medio establecido en la Ley.	Por medio de cheque certificado o de caja o por transferencia electrónica.	En efectivo por medio electrónico, y pagos en especie.
Facilidades de Pago	Ninguna	Sí, por un plazo de hasta 18 meses se permite el pago del adeudo, incluso al ser por vías coactivas e incluye durante ese tiempo el pago de intereses resarcitorios y sanción por mora.	Posibilidades de pagos parciales o diferidos, sin que el pago exceda de 12 meses para pago diferido o de 36 meses para pagos parciales. Se debe hacer un pago inicial de un 20% y dar una garantía del 80% por ejemplo.	Pagos fraccionados o a plazos previa rendición de Garantía.
El pago contempla solo los impuestos o	Incluye impuestos, multas e	Incluye impuestos, multa (sanción por	Incluye impuestos, incluye multa	Incluye impuestos, multas e intereses.

incluyen multas e intereses	intereses	omisión de pago de tributos) e intereses resarcitorios.	equivalente al 20% de la cantidad omitida de pago si se paga dentro de los 15 días establecidos, incluye una tasa de recargo por prórroga y si incluye un cargo por accesorios varios.	
Importe mínimo o declaración de incobrabilidad	Sí, se llama monto exiguo y es de 229.999 colones según actualización por Resolución de la DGA RES-DGA-40-2011	Sí, se establece un importe mínimo cuando no supere la suma de 1000 (\$130) quetzales en cada periodo impositivo anual. Adicional, si la suma es menor a 5000 (\$650) quetzales y no se pueda encontrar al sujeto pasivo se establece la declaración de incobrabilidad.	El importe mínimo será de 200 unidades de inversión mexicanas, el equivalente aproximado a \$70. La incobrabilidad se dará cuando no se pueda localizar al sujeto pasivo, cuando fallezca o cuando el mismo no tenga bienes embargables y el costo de recuperación sea elevado.	No existe importe mínimo, pero si declaración de incobrabilidad cuando el sujeto pasivo no tenga liquidez monetaria ni bienes para garantizar su deuda.
Sanciones adicionales estipuladas en La ley	No, aparte del cobro de multa e intereses	Sí, sanción por mora y sanción por reincidencia.	Si, recargo por mora, recargo por prórroga y accesorios, que básicamente hacen relación a gastos varios derivados del proceso.	Interés de Demora, Sanción por comisión repetida de infracción tributaria y Sanción por Perjuicio Económico contra la Hacienda Pública.
Beneficios de Acogerse a la Figura	Hasta un 50% de la reducción de la multa si pago dentro del plazo establecido de 5 días.	Hasta un 40% sobre el pago de intereses y de un 80% de rebajo de sanción por omisión de tributos si se paga	Aplicación de una multa equivalente al 20% de lo dejado de pagar y posibilidad de pago a un plazo	Reducción de 50% o 30 % de la multa aplicable.

		dentro del plazo establecido de 5 días.	mayor de hasta 12 meses o de pagos parciales hasta de 36 meses.	
Presencia de una figura que permita que el administrado normalice sus errores sin que medie ningún acto fiscalizador de la administración	Sí, se llama Rectificación	Sí, se llama Rectificación	Sí, se llama Rectificación	Sí, Declaración Extemporánea y Declaración Complementaria
El pago contempla solo los impuestos o incluyen multas e intereses	Incluye impuestos, multas e intereses.	Incluye impuestos, intereses y sanción por mora.	Sólo contempla pago de impuestos y accesorios cuando se da de forma espontánea	Contempla pago de impuestos, multa e intereses.
Cuanto tiempo dura el procedimiento	No hay plazo establecido	No hay plazo establecido	No hay plazo establecido	No debe exceder los 6 meses.
Beneficios de Acogerse a la Figura	Hasta un 80% de rebajo de multa.	Hasta un 50% sobre el pago de intereses y de un 85% de rebajo de sanción por mora si se paga dentro del plazo establecido de 5 días.	No pago de multas ni de recargos por mora.	Reducción de multa de acuerdo al plazo en que sea presentado.

Fuente: Elaboración propia con base en datos obtenidos en la investigación de cada país

Capítulo 2: Percepción y experiencia de los Importadores y Auxiliares a los que se les haya aplicado procesos de Regularización Tributaria Aduanera

El presente capítulo es sobre las percepciones del sector importador y de diferentes auxiliares de la función pública que están en constante contacto con la figura o que han tenido participación directa en más de una ocasión con la figura desde el inicio de su aplicación. A estas personas se les hizo una entrevista con una serie de preguntas las cuales se enfocan en conocer cuál ha sido la experiencia con la figura, cuáles son las expectativas, las barreras, los beneficios y las oportunidades de mejora. Con respecto en estas respuestas se va a realizar un análisis por variables en donde hay puntos en común y llegar a los objetivos planteados.

Como primer punto, a los entrevistados se les preguntó sobre si conocían el tema de Regularización Tributaria Aduanera en Costa Rica y la respuesta de ellos, así como se menciona ampliamente en capítulos anteriores, es que se da inicio en Costa Rica para el año 2008 y se crea como un procedimiento más corto con el objetivo de hacer la recaudación de los tributos dejados de pagar por parte de los administrados. Los entrevistados han estado desde el principio de la aplicación de la figura entre el año 2008 y 2009 y todos indicaron que antes de esa fecha no conocían sobre alguna figura similar que fuera aplicada a nivel de Administración de Aduanas. Esto en contraposición de una noticia que fue publicada en el año 2009 por el periódico La Prensa Libre en donde por denuncia del Sindicato de Trabajadores del Ministerio de Hacienda y del Sistema Aduanero Nacional se indicaba que la Administración Aduanera estaba realizando acuerdos de pago con los administrados de una forma ilegal en donde la figura consiste, según el artículo, que el importador pague lo adeudado por concepto de impuestos a las autoridades aduaneras a cambio de que no se le cobre los intereses ni que se envíe a cobro judicial.

Sobre el primer acercamiento, los entrevistados indican con unanimidad que es un proceso “escueto”, “poco explícito” y “sencillo” en donde la Administración solamente indica que se le notifica sobre el llamado a regularizar y que tiene diferentes hallazgos en DUAs específicos y adicional indica la fecha, hora y lugar en que se va a llevar a cabo la primer audiencia. Partiendo del objetivo de la regularización a nivel de acercamiento con los administrados, desde que se empezó a aplicar, los mismos coinciden que antes las regularizaciones eran un procedimiento más “amistoso” en donde se sentaban a discutir las causas que llevaron al adeudo e incluso se discutían temas ajenos a la regularización en sí como parte de la confianza generada con la administración. Actualmente, indican que la percepción del administrado es la de un señalamiento con fines netamente fiscalistas y que las audiencias son más tensas y centradas en el cobro del adeudo.

La regularización se abre cuando existan diferencias entre lo pagado en la declaración original y ya declaración ya fiscalizada que conlleve a un adeudo tributario. Estas diferencias normalmente proceden de modificaciones a las clasificaciones de las mercancías, al valor de las mismas, al origen u otros puntos. Sobre este punto, todos los entrevistados indican que el tema sobre el cual se abren más procedimientos de regularización es por diferencias en la clasificación arancelaria de las mercancías, las cuales, generalmente vienen acompañadas de un análisis de laboratorio. Si se considera la experiencia de uno de los funcionarios entrevistados, el 90% de las regularizaciones efectuada se dan por temas de clasificación y esto genera una pregunta sobre cuál es la participación de la gestión de riesgo en la apertura de procedimientos de esta índole y qué tan exhaustivas se realizan las declaraciones sobre los demás temas que podrían generar en el tributo declarado.

Un aspecto muy importante encontrado en las entrevistas realizadas es que cada vez el importador se asesora mejor para atender a un llamado de la Administración con respecto al procedimiento de regularización. De esta forma, los entrevistados indican que los importadores dentro de sus actuaciones regulares no están familiarizados con la aplicación de la figura, sin embargo, una vez que el importador es llamado a una regularización se asesora correctamente, tanto a nivel interno y de su auxiliar de la función pública. La legislación permite que los sujetos pasivos se apersonen tanto con su grupo legal como su

grupo técnico y el importador por lo general, utiliza los recursos de la agencia. Esto ha permitido que el conocimiento técnico del importador sea mayor obligando a la Administración a preparar mejor los casos desde el inicio de la fiscalización.

Por otra parte, la regularización a pesar de ser vista por parte de la Administración, como un procedimiento voluntario, la percepción generada sobre parte de los administrados es otra, ya que aunque el administrado tenga la posibilidad de aceptar o rechazar, total o parcialmente la figura, el inicio del procedimiento se da por parte de la Administración desde el momento en que se notifica al sujeto pasivo de un posible adeudo tributario. De esta forma, la Administración, indica es que es una manifestación voluntaria por parte del administrado y el administrado percibe como un tipo de imposición en donde lo único voluntario es el pago, ya que a nivel legal se indica expresamente que no media recurso alguno y que la solicitud de una audiencia nueva procederá sólo sobre errores de cálculo de la aduana.

A nivel procedimental, uno de los temas más importantes es el cumplimiento de plazos y la efectividad de la Administración para llevar un control de los procedimientos y la eficiencia de la figura a nivel general. Sobre este tema, los entrevistados perciben que la regularización es una figura de aplicación rápida y que los plazos se cumplen o se tratan de cumplir en la práctica con respecto a lo que se indica en el Procedimiento como tal. Uno de los objetivos adicionales de la figura de regularización es que sea un procedimiento rápido y que sirva para recaudar impuestos mediante un proceso breve, de esta forma, según la percepción de los administrados este objetivo se cumple.

Otro de los puntos a nivel procedimental, es sobre el tema de facilidades de pago. Al respecto, se indaga con los entrevistados cuál es la posición con respecto a facilidades como por ejemplo los pagos fraccionados. En este punto, los entrevistados están de acuerdo con que la Administración permita ciertas facilidades y más en los casos en que los montos son bastante grandes para una empresa y que, incluso teniendo el aval o consentimiento de la empresa frente a una posible regularización de su situación puede que el administrado no acepte por un tema de un pago muy grande en un plazo muy pequeño. Adicional, se refirieron al hecho de que actualmente se encuentra en proceso de consultas un proyecto de

Ley que específicamente incluye a la figura de regularización una facilidad de pago de tipo fraccionado si el administrado logra demostrar que no tiene la solvencia económica para hacer el pago inmediato y mientras cumpla ciertos requisitos.

A partir de la entrada en vigencia de la figura de la regularización en la Ley General de Aduanas, uno de los principales cambios en cuanto al procedimiento es que se establece esta figura como un paso previo del procedimiento ordinario. Esto lo que da a entender es que ante cualquier diferencia pecuniaria encontrada a través de un proceso de fiscalización se le propondrá la figura de regularización al sujeto pasivo. Si bien es cierto, esto eliminó el carácter discrecional de aplicación de la regularización, también genera que independientemente de la existencia o presunción de dolo, se aplique a cualquier administrado por igual. Al respecto los entrevistados concuerdan que la figura no debe aplicarse a los administrados a los que se demuestre que actuaron con dolo, tal y como se indica en el artículo 376 ter del Reglamento a la Ley General de Aduanas, sin embargo, a como menciona uno de los entrevistados la determinación de dolo es un tema muy complejo *“por cuanto todos son inocentes hasta que se les demuestre lo contrario”*. Extiende este entrevistado, que *“la administración ya entendió que tiene poco personal para atender la gran cantidad de gestiones que la operación requiere, entonces ve la regularización como la posibilidad de recaudar rápido y fácil y quitarse riesgo de que los procedimientos se vengán abajo por errores de forma”*.

Con la modificación mencionada en el párrafo anterior, a nivel práctico la figura se aplica a todos en general, sin establecer filtros de aplicación. Coinciden los entrevistados que es necesario el establecimiento de filtros que limiten la propuesta de la figura, sin embargo, a nivel legal estos filtros no son viables por cuanto la regularización se convirtió en un paso previo al procedimiento ordinario, tanto es así que hay sentencias del Tribunal Aduanero Nacional que declaran nulos los procedimientos ordinarios en caso de omisión en la propuesta de regularización como paso previo. Sobre este mismo punto, uno de los entrevistados a pesar de estar de acuerdo en que debe generarse un filtro, indica que a nivel práctico es muy complejo ya que la no aplicación a todos los sujetos pasivos puede interpretarse como una medida discrecional.

Adicional, los entrevistados indican los parámetros a tomar en cuenta para el establecimiento de un filtro, a saber:

- i. *Origen de la mercancía*
- ii. *Naturaleza*
- iii. *Importador*
- iv. *Historial de la empresa*
- v. *Validación sobre Proveedores*
- vi. *Gestión de riesgo según el Plan Anual de Fiscalización*

Uno de los efectos perseguidos a través de una eficiente cultura tributaria es la implementación de auditorías internas entre los diferentes importadores y auxiliares de la función pública. Estas auditorías deben estar enfocadas en la detección de errores en las autoliquidaciones presentadas por el sujeto pasivo y una vez encontrados estos fallos crear la conciencia suficiente en el sujeto pasivo para que busque voluntariamente subsanar estas diferencias con el fisco. Actualmente y según lo constatado en las entrevistas son varios los administrados que ya ejecutan dichas auditorías. Sin embargo, la decisión de rectificar o subsanar sus errores voluntariamente no es concordante con la cantidad de casos detectados. Sobre este tema, menciona uno de los entrevistados que “en caso de encontrar diferencias se conversan y coordinan con el importador para definir la acción a seguir”. Esta práctica no elimina la discreción del administrado o sujeto pasivo de decidir si rectifica de forma voluntaria o se espera a que haya un proceso de regularización precedido de una fiscalización.

Al respecto comenta uno de los entrevistados que “dependiendo del monto algunos importadores prefieren correr el riesgo de esperar la apertura de otro tipo de procedimiento”. Es por esto que se hace necesario generar a nivel legal un incentivo tan claro que el sujeto pasivo se sienta motivado a presentar la rectificación voluntaria. Dentro de los incentivos señalados se encuentran los siguientes:

1. *Arreglar la situación con la aduana y tener todo en regla.*
2. *Atractivo económico del rebajo de la multa.*

Siguiendo sobre el tema de rectificación y las motivaciones que conllevan al sujeto pasivo a Sobre este tema, coinciden los entrevistados que resulta más beneficioso hacer una rectificación voluntaria que esperar por una regularización. Esto por cuanto el porcentaje de reducción de multa es mayor en el primero de estos 2 panoramas. Sin embargo, uno de los entrevistados expone el punto numérico entre ambas, en donde la diferencia entre las reducciones comparativamente hablando, en ambas figuras no es tan alta como para motivar solamente por este punto en concreto, optar por una rectificación.

Un punto en el cual hacen énfasis los administrados es en cuanto a las diferencias entre el proceso de regularización actual y el anterior, establecen que si bien es cierto son varias las discrepancias, es el tema del no cobro de multa y del archivo del caso en el sistema anterior lo que más se diferencia del actual, menciona uno de los entrevistados que “La diferencia más grande es el cobro de la multa. Con el método anterior no se cobraba multa. Con el método actual la aceptación de la regularización no exime de una sanción adicional.” Otra de las diferencias es el ambiente de las audiencias, menciona otro entrevistado que antes el ambiente era más amigable, en comparación a ahora en donde las mismas son más frías y rígidas. Es por esto que coinciden los importadores que si se desea hacer la figura más atractiva se debería eliminar el tema de la multa.

A continuación se presenta un cuadro en donde se resumen varias de las respuestas de los entrevistados:

Consulta	Julio Aguilar	María Sequeira	Esteban Méndez
1. ¿Conoce el tema de la Regularización Tributaria Aduanera?	Sí	Sí	Sí
2. ¿Cuándo fue su primer acercamiento con el tema?	En el año 2008, el procedimiento fue por un cambio de clasificación arancelaria.	La primera vez que nos convocaron fue en el año 2009	La primera vez fue en el año 2008
3. Antes de eso, ¿había visto algún tipo de procedimiento similar, quizás con otro nombre pero con la misma funcionalidad?	No, ese fue el primer caso.	No	No
4. ¿En qué consiste el primer acercamiento realizado por la Administración con el sujeto pasivo al momento de la notificación de la regularización, le explican algo del proceso? Beneficios, Obligaciones, etc.	El primer acercamiento es poco explícito, no menciona el para qué de la convocatoria, simplemente la administración envía una notificación y te define plazo para la audiencia.	La notificación es muy sencilla, simplemente la administración te dice que realizó una investigación y que tiene hallazgos, te dice hora y lugar de esa primera audiencia y listo.	El primer acercamiento es muy escueto, simplemente te notifican y te dicen fecha, lugar y hora de la primer audiencia.
5. ¿Cuáles son los principales temas por los que ha visto que se aperturan procedimientos de regularización?	Clasificación Arancelaria	Clasificación Arancelaria y aplicación de preferencias arancelarias al amparo de un certificado de origen de un TLC.	Clasificación arancelaria por análisis de Laboratorio.
6. En los casos en que le han llamado a regularizar, ¿quién atiende el caso? ¿Algún grupo a lo interno o se asesoran con algún agente externo?	No se busca nadie de afuera, el tema se trabaja en coordinación entre el departamento legal de la empresa y la asesoría técnica de la Agencia de Aduanas.	A lo interno de la empresa la Unidad Técnica atiende los casos, este departamento tiene expertos en el área legal y técnica aduanera.	A lo interno hay un grupo de especialistas, la Unidad Técnica, ellos junto con el Gerente de Operaciones y el Gerente General atienden el caso. Todo en coordinación con el importador.

<p>7. ¿Considera que la Regularización Tributaria Aduanera es un procedimiento voluntario u obligatorio?</p>	<p>No, jamás podría ser un acto voluntario, la administración me llama y me define todo.</p>	<p>Es un procedimiento Voluntario, la administración propone la regularización y el administrado es el que decide si acepta o no la propuesta.</p>	<p>No puede ser un procedimiento voluntario, es obligatorio. La apertura del caso la hace la administración y no por solicitud del sujeto pasivo. El pago si es voluntario, pero la figura no.</p>
<p>8. En su experiencia, ¿considera que los plazos legalmente establecidos se cumplen?</p>	<p>El procedimiento es bastante rápido, los plazos se cumplen.</p>	<p>Sí se cumplen los plazos, son muy estrictos con esto.</p>	<p>Los plazos se cumplen según lo establecido en la legislación.</p>
<p>9. ¿Cómo vería el tema de posibles arreglos de pago con la administración en caso de aceptación de una regularización, por ejemplo pagos fraccionados?</p>	<p>N/A No se toca el tema en la entrevista.</p>	<p>Actualmente está establecido a nivel de proyecto de Ley, sin embargo se establecen muchas trabas para optar por él, entonces no parece como que realmente quieran dar este beneficio al administrado.</p>	<p>Estaría correcto, máxime si el monto es representativo para la empresa objeto de la regularización, máxime considerando el principio de buena fe.</p>
<p>10. ¿Cómo ve usted que actualmente se convoque a regularización a cualquier importador, independientemente de la existencia o no del dolo?</p>	<p>Está bien, pues es un procedimiento más rápido, pero la administración debería ahondar más en los casos para determinar si las actuaciones son con dolo o no.</p>	<p>Solamente se debería llamar a regularizar a los sujetos que no actúen con dolo, que actúen de buena fe.</p>	<p>Esto lo hace la administración porque ya entendió que tiene poco personal para atender la gran cantidad de gestiones que la operación requiere, Entonces la administración ve la regularización como la posibilidad de recaudar rápido y fácil y quitarse riesgo de que los procedimientos se vengán abajo por errores de forma. Por otro lado, el tema del dolo es muy delicado, por cuanto todos son inocentes hasta que se les demuestre lo contrario.</p>

<p>11. ¿Qué filtros se deberían utilizar por la administración para aperturar un procedimiento de regularización?</p>	<p>Los factores de riesgo: el origen de la mercancía, la naturaleza, el importador, el historial de la empresa. Validar con que proveedores trabaja (transportista, agencia, entre otros)</p>	<p>Los determinados por Gestión de Riesgo en el Plan Anual de Fiscalización, además de no convocar a regularización a sujetos que actúen con dolo.</p>	<p>La administración apertura regularización por un tema de recaudar rápido, fácil y sin riesgo. Por ende es difícil.</p>
<p>12. Ustedes manejan a lo interno de la organización algún tipo de auditoría que les permita encontrar errores en las declaraciones aduaneras?</p>	<p>Sí, realizamos revisiones aleatorias de DUAs. Cuando nos hemos encontrado errores nos acercamos a la Aduana para rectificar estos casos. Globalmente en este momento tenemos un caso de consulta abierto con la administración por un tema delicado de cánones.</p>	<p>Sí, en los casos en que se encuentra diferencias, se envían de inmediato a rectificar por política de la empresa.</p>	<p>Sí, se realizan auditorías aleatorias y selectivas de DUAs. En caso de encontrar diferencias se conversan y coordinan con el importador para definir la acción a seguir.</p>
<p>13. Conoce usted la figura de la Rectificación de la Declaración Aduanera?</p>	<p>Sí</p>	<p>Sí.</p>	<p>Sí</p>
<p>14. ¿Qué le motivaría a usted a rectificar una declaración realizada incorrectamente?</p>	<p>Más allá de los beneficios monetarios de la rectificación, en particular lo que nos mueve es arreglar la situación con la aduana.</p>	<p>Son diferentes motivos, el económico por el rebajo de la multa, pero principalmente el estar en paz con la administración.</p>	<p>La multa evidentemente es atractiva, sin embargo dependiendo del monto algunos importadores prefieren correr el riesgo de esperar la apertura de otro tipo de procedimiento. La motivación debe ir por ahí.</p>
<p>15. ¿Qué figura ve con mayores beneficios actualmente, la rectificación o la regularización?</p>	<p>Es más beneficiosa la rectificación por un tema del 75% del rebajo de la multa, sin embargo con la rectificación considero que no debería haber multa, si estoy rectificando estoy actuando de buena fe, creo que este cobro de la multa hace que muchos importadores se esperen para ver si la aduana les abre procedimiento.</p>	<p>La rectificación, te da la posibilidad de bajar la multa hasta en un 75% u 80%, esto contra el 50% de la regularización por lo que es más beneficiosa la rectificación.</p>	<p>Numéricamente la rectificación, pero la diferencia en cuanto a los porcentajes de reducción tampoco son muy elevados, por lo que nuevamente caemos en lo mismo, depende del monto de la deuda, a veces el sujeto pasivo toma la decisión de no rectificar.</p>

<p>16. ¿Qué le parece el procedimiento actual de regularización en comparación al procedimiento anterior, antes de ser tipificado en la Ley General de Aduanas?</p>	<p>La dinámica formal y oficial se mantiene igual, sin embargo hay cambios importantes, antes el ambiente era más amigable por así decirlo en las audiencias, por otro lado con el procedimiento anterior no cobraban multa, ahora sí.</p>	<p>La principal diferencia era el cobro de la multa, antes se archivaban el caso en la práctica una vez aceptada la regularización. Desde el 2012 que se encuentra la figura en la Ley General de Aduanas, la aceptación de la propuesta no exime el pago de multas.</p>	<p>La diferencia más grande es el cobro de la multa. Con el método anterior no se cobraba multa. Con el método actual la aceptación de la regularización no exime de una sanción adicional.</p>
<p>17. Que cambios le haría el procedimiento actual de regularización para hacer la figura más atractiva?</p>	<p>Cobro de la multa en caso en que no se haya actuado con dolo, se debería ahondar más en cada caso, el acompañamiento de la administración, no ser solo un ente fiscalizador, sino que se muestre más amigable.</p>	<p>El cobro de la multa, si desean hacer la figura más atractiva no deben cobrar la multa, máxime pues el procedimiento supone que la actuación del sujeto pasivo fue de buena fe.</p>	<p>El cobro de la multa, volver al método antiguo en donde se archivaba el caso una vez aceptada la propuesta de regularización.</p>

Fuente: Elaboración propia con base en entrevistas.

Capítulo 3: Percepción y Experiencia de la Administración que aplica la Regularización Tributaria Aduanera y de agentes expertos en el proceso.

La percepción de la administración Aduanera como ente encargado de la creación, fortalecimiento y aplicación de la figura de la Regularización Tributaria Aduanera en nuestro país, sumado a la percepción de un agente externo a la administración pero con participación como asesor en varios procesos de regularización llevados a cabo, contienen una serie de posiciones acerca de la figura que resultan interesantes para el estudio del proceso. En algunos puntos sus apreciaciones resultan concordantes, sin embargo en otros difieren incluso entre los mismos entrevistados por parte de la Administración, a continuación veremos el detalle de lo expuesto.

Se define en el Plan Estratégico del Servicio Nacional de Aduanas 2012-2017 que la finalidad de la figura de la regularización tributaria aduanera es recaudar la mayor cantidad de tributos al menor costo posible. Sin embargo su creación y aplicación no se remiten simplemente a esta razón. Menciona la señora Mariela Chacón, asesora legal de la Dirección de Fiscalización de la Dirección General de Aduanas (DGA) y quien desde un primer momento es una de las personas encargadas de la promoción e implementación de la figura, que ciertamente “la regularización es el procedimiento más célere para recaudar impuestos que tiene la legislación nacional”, pero que su nacimiento no solamente responde a esta razón, sino que también “busca generar el menor desgaste posible tanto a la administración como a los administrados”. Pero además también busca generar un acercamiento entre los diferentes participantes del proceso: administración, importadores y agentes de aduanas. Añade el señor Luis Javier Rivera Montoya, funcionario de la Dirección de Normativa de la DGA que la administración con la regularización busca “el acercamiento con los administrados de previo a iniciar un procedimiento terminativo, es importante que los importadores conocieran que era lo que estaban haciendo los agentes aduaneros en el trámite de sus importaciones, entonces básicamente era tener un cara a cara a la administración”.

Se puede decir entonces según lo expuesto que la regularización nace por diversas razones, siendo las principales:

1. Recaudar la mayor cantidad de tributos al menor costo posible.
2. Generar el menor desgaste a la administración y a los administrados.
3. Convertirse en el proceso más célere para la recaudación de impuestos.
4. Permitir un acercamiento entre la administración, los importadores y los agentes de aduanas.

Un punto en el que difieren los entrevistados es en cuanto a la voluntariedad de la figura, en este sentido hay posiciones encontradas, menciona el señor Gerardo Bolaños, ex-Director General de Aduanas y actual funcionario de la División de deudas estatales de la Dirección General de Ministerio de Hacienda, que *“La regularización está concebida dentro de la ley como si fuera un acto voluntario, cosa que no lo es, aunque la ley diga que se debe de considerar como acto voluntario la verdad es que no es un acto voluntario, es producto de una revisión a posteriori y ahí es donde yo creo que se distorsiona el concepto, si fuera una acción voluntaria se debería utilizar rectificación, la cual dice que el importador o el agente pueden enmendar en cualquier momento la declaración de aduanas y lo harían voluntariamente sin necesidad de la participación del Estado.”* Dicha percepción la comparte el Señor Andrei Calderón, Presidente Corporativo de la empresa IM Consulting, encargada de asesorar a diversos auxiliares de la función pública aduanera en los procesos de regularización, indica El Sr. Calderón que *“No es un acto voluntario para nada, un acto voluntario es por ejemplo la rectificación en donde yo reconozco mis errores y me apersono ante la aduana para subsanar esos errores y por esa subsanación me bonifican por un principio de buena fe, en cambio en regularización ahí no hay un acto voluntario, a mí me llaman, hubo un proceso de fiscalización que llevan a la administración a considerar que yo estoy errando”*. Sin embargo la Sra. Chacón y el Sr. Rivera afirman que el proceso es voluntario por cuanto es el sujeto pasivo quien acepta o no pagar lo planteado en la propuesta de regularización, sin embargo deja la Sra. Chacón la incertidumbre sobre la voluntariedad de la figura afirmando que *“el sujeto pasivo toma una decisión voluntaria de aceptar o rechazar, la decisión también es de venir o no venir (a las audiencias). Es voluntaria en la aceptación de la figura, más no en la apertura de la misma.”* Entonces

aunque el pago sea voluntario, la figura como tal no nace a solicitud del sujeto pasivo y su voluntariedad como tal se deja en duda.

En cuanto al plazo de duración de la figura coinciden los entrevistados en que el mismo está acorde a lo estipulado en la legislación, el máximo de duración del procedimiento no excede de un mes y medio en la práctica. Sin embargo el tiempo que tarda la administración en las acciones fiscalizadoras previas pueden tardar meses o incluso exceder hasta más de un año.

Otro punto en que se muestra concordancia entre los entrevistados es en cuanto a la apertura de los procedimientos, indican que en la mayoría de los casos las aperturas de los mismos se da por diferencias en la clasificación arancelaria de las mercancías y en un segundo nivel se da por temas de desaplicación de preferencias arancelarias producto de un Tratado de Libre Comercio. Comenta el Sr. Bolaños que *“el 90 por ciento de los casos viene por análisis de laboratorio”*.

Coinciden nuevamente al decir que se aceptan más propuestas de regularización que las que se rechazan. Por lo que afirman que la regularización continúa siendo un método efectivo de recaudación tributaria, sin embargo la figura presenta varias deficiencias según lo visto. Indica el Sr. Rivera que a su criterio *“la principal barrera que siento yo es que no existe un procedimiento claramente definido, habíamos iniciado con una directriz, pasamos una resolución, luego se modificó a otra resolución, pero en realidad la solución está en un procedimiento claramente definido tal y como lo mantuvo siempre los compañeros de tributación con el reglamento de gestión y fiscalización”*, reafirma esta posición el Sr. Bolaños, para quién la principal barrera que tiene la regularización es la falta de claridad de que es lo que persigue la administración con la figura, indica que *“lo primero que hay que hacer es definir para qué se quiere la regularización, en este momento hay un nuevo proyecto de reforma a la regularización que en mi opinión no tiene nada que ver con regularización, sino que se dan facilidades de pago, en este caso podría solucionar el tema de montos muy grandes que se van a regularización y que no se pueden pagar por el corto plazo, ese tipo de beneficios yo se lo daría a la rectificación.”*

Por su parte, el Sr. Calderón, indica que una de las barreras que ha visto con la regularización es la falta de conocimiento por parte de los importadores, especialmente de los más pequeños, lo que los lleva en ocasiones a aceptar la propuesta de regularización aun cuando en caso de estar más informado pudo haber debatido aunque sea en forma parcial lo indicado por la Aduana.

Añade el Sr. Calderón, que la administración se equivoca debido a que le proponen la regularización al 100% de las diferencias encontradas, sin ahondar realmente en si efectivamente el caso es suficientemente sólido como para no ser debatido, esto hace que se pierda seguridad en su accionar y el administrado se vea en libertad de debatir muchos casos, hasta llevarlo entonces a un procedimiento ordinario, indica el Sr. Calderón que *“el mal uso de este proceso de regularización lo que la administración está haciendo es alargando los procedimientos administrativos y encareciéndolos, porque entonces si ya se sabía que muy probablemente esto iba a ser peleable, mejor se hubiera ido directamente a procedimiento ordinario y se ahorra tanto el tiempo del administrado como el costo de los abogados, como el costo y el tiempo del administrador que utilizó para notificar el proceso de regularización”*.

En cuanto al punto anterior se refieren la Sra. Chacón y el Sr. Bolaños, quienes afirman que a pesar de no ser lo ideal, efectivamente se debe proponer la regularización al 100% de las diferencias encontradas esto porque así lo indica la legislación. Indica el Sr. Bolaños que *“En este momento a como está en la ley y para evitar la discrecionalidad todos los cobros que surjan de un proceso de fiscalización tienen que regularizarse, no se pueden brincar la regularización.”*. Añade la Sra. Chacón que *“Siempre que se concluya una actualización fiscalizadora y que exista adeudo tributario se llama a regularizar. Esto por un pronunciamiento de la Dirección de Normativa ante una consulta hecha por Fiscalización. Mi posición personal es que cuando exista una actuación de mala fe no se debe llamar a regularizar, esto porque entendemos que hay causales de improcedencia para no proceder con la regularización.”*

Las principales barreras encontradas al proceso de regularización según lo expuesto sería lo siguiente:

1. Falta de definición clara de la figura.
2. Delimitación de para qué se quiere la figura.
3. Propuesta de la Regularización al 100% de los casos fiscalizados y en donde se encontró diferencia.

Hace evidente lo anterior que la figura requiere de un fortalecimiento que le venga a dar enfoque y dinamismo, ante esto existen una serie de oportunidades de mejora que se pueden implementar según los entrevistados. El Sr. Calderón menciona que se deberían de tipificar las aceptaciones parciales de la propuesta, además que es necesario dar mayor formación a los importadores, especialmente a los más pequeños, deben conocer la figura, sus alcances, responsabilidades, beneficios y obligaciones, por último indica el Sr. Calderón que la figura deberían tener la posibilidad de ofrecer pagos escalonados o parciales que le ayuden al administrado que desee cancelar su adeudo hacerlo a pesar de no tener la capacidad dentro del plazo de cinco días hábiles establecido.

Este último punto lo comparten los demás entrevistados, menciona Sr. Rivera lo novedoso del proyecto que se encuentra en estudio es justamente este pago parcial y fraccionado, sin embargo indica la Sra. Chacón que el acceso a este beneficio en principio no se vislumbra tan sencillo, *“todas las figuras pueden ser mejoradas, en regularización podrían ser: reducción de plazos (quince días para responder me parece que es demasiado), el tema de arreglo de pago, me parecería que debería ser más amigable tanto para la administración como para el administrado, lo expresado en el proyecto de ley no es tan fácil de aplicar, si están normando la posibilidad es para que pueda ser aplicada realmente y no lo parece según lo que dice el proyecto, además el tema de la improcedencia debería quedar muy claro, que no haya lugar a discrecionalidad. Y además se deberían establecer otras situaciones importantes como la reincidencia, cuando hay reincidencia no deberíamos tratar con guantes de seda, mejor que vaya a un ordinario.”*

En cuanto a un posible pago de la deuda tributaria con un medio distinto al efectivo, menciona el Sr. Bolaños que *“La aduana no puede legalmente hacer esto, la única que puede realizarlo es la Dirección General del Ministerio de Hacienda y por un*

procedimiento de análisis del valor de los bienes y se utiliza como última instancia cuando ya se han agotado todas las vías de cobro.”

Por tanto los puntos que los entrevistados ven como susceptibles son los siguientes:

- a. Pagos escalonados o fraccionados (siempre que las condiciones y desarrollo de los mismos sean amigables con la administración y los administrados).
- b. Formación a Importadores acerca de la figura.
- c. Adopción de medidas especiales para auxiliares reincidentes.
- d. Reducción de plazos, principalmente en el tiempo de análisis de los importadores.

Otro punto en el que ponen énfasis los entrevistados es a la rectificación de la declaración aduanera, indica el Sr. Bolaños que *“habría que alinearla (a la regularización) con la rectificación y yo soy del criterio de que se debería de fomentar en la mayoría y premiar el auto cumplimiento”*. Añade el Sr. Bolaños en cuanto a las multas de la figura comparadas con la rectificación que *“no estoy de acuerdo con que la rectificación tenga el mismo esquema de multas que la regularización, si usted lo hace voluntariamente usted tiene todos los beneficios, es más yo le quitaría la multa, pero si va a la regularización yo no le haría ninguna rebaja, en un principio la rectificación debía generar desde el punto de vista profesional iba a generar un servicio extraordinario para que las empresas seria hicieran algún tipo de auditoría interna y eso hubiera funcionado si los sistemas de auditoría de la administración fueran eficientes, se supone que el importador debería de saber que si no rectificara la aduana lo va a agarrar, como esto no se genera entonces se convierte en jugársela ”*.

Justamente este debate interno del en cuanto a si rectificar o no, aun después de darse cuenta del error el importador, se lo plantea el Sr. Rivera, quien indica que en ocasiones a pesar del rebajo de la multa el importador no rectifica debido a que siempre se le cobra un monto del mismo, menciona que *“desde el momento en que se acepta un adeudo tributario estamos advirtiéndole a la administración de que hubo un error en el momento de la declaración con un perjuicio que eventualmente podría generar la aplicación de una multa, entonces en muchas ocasiones eso pienso yo que mueve al importador o al agente aduanero a que no realice esa rectificación, ahora tomando en cuenta que ya ahora existe*

una rebaja de hasta el 80% de conformidad con el 233 de la Ley General de Aduanas, pero aun así en un 20% de una multa que obviamente nadie quiere llegar a cancelar, “me equivoqué, estoy corrigiendo, y tras de que estoy corrigiendo voy a tener que pagar una multa”, entonces pienso yo que ese es uno de los problemas por los cuales mucha gente no viene a rectificar.”

Sin embargo, menciona el Sr. Calderón que los beneficios de la aplicación de la rectificación son muchos, nos indica que *“En este momento lo más beneficioso con las condiciones actuales es realizar una rectificación antes de que me notifiquen por muchas cosas, primero porque en rectificación soy yo quien maneja los tiempos y en regularización a mí me imponen empezar un esquema de tiempos, segundo en rectificación yo no requiero de asistencia técnica o legal en cambio en regularización yo recomendaría no ir a una regularización sin un apoyo técnico o legal, tercero en una rectificación yo puedo hacerlo en cualquier momento y en una regularización es un proceso a posteriori que puede tardar varios años en que se encuentre el error y puede que se haga el problema más grande de lo que se pudo haber evitado, además las empresas están muy mal informadas y no saben cómo reaccionar ante situaciones de fiscalización de la aduana o de la DGA, aparte que cada caso es totalmente diferente, hay casos sencillos y hay otros casos más complejos que pueden ver con temas de propiedad intelectual o valor aduanero. Cuarta razón, es mejor evitarse una regularización para no marcar un precedente y tampoco ser un sujeto de riesgo y esto puede llegar a repercutir en mis actividades de forma que soy más propenso a una fiscalización más extensa, por el contrario con una rectificación yo de buena fe voy a enmendar mi error y puede ser visto como una buena acción.”*

Dadas las condiciones anteriores expresadas por los funcionarios entrevistados y por el experto consultado, se evidencia que la figura de la regularización padece de una serie de deficiencias que dificultan su óptimo funcionamiento, por otro lado se está perdiendo la esencia de la creación de la figura, que más allá de ser un medio rápido de recuperación de dineros, buscaba ser un incentivador de las acciones de auditoría por parte de los importadores y los auxiliares de la función pública. En este sentido mencionan los entrevistados una serie de mejoras que se podrían realizar a la figura en sí, tanto en aplicación como en proceso.

Por último, mencionan los administrados que si bien cierto se hace necesario el fortalecimiento de la figura de regularización, la administración debe enfocar sus esfuerzos en la promoción de la figura de la rectificación como el método voluntario por excelencia para la captación de recursos y como un promotor de auditorías internas para la detección de errores.

A continuación se muestra un cuadro con resumen de criterios y percepciones por parte de los entrevistados:

Consultas	Gerardo Bolaños	Mariela Chacón	Javier Rivera	Andrei Calderón
1. ¿Ha estado presente en algún procedimiento de regularización?	Sí, he aplicado varios casos.	Sí, en muchas regularizaciones del 2008 a la fecha.	Sí, desde que inició la regularización ha estado involucrado en estos procedimientos.	Sí he participado como asesor a empresas privadas.
2. ¿Considera que la regularización es un acto Voluntario u Obligatorio?	Es un acto obligatorio, ya que es producto de una revisión a posteriori de la administración, voluntaria es la rectificación.	Es un acto voluntario, el administrado toma la decisión de pagar o no.	Es un acto voluntario, el sujeto pasivo decide si paga o no.	Es un acto obligatorio, te llaman posterior a un proceso de fiscalización. Voluntario sería el caso de la rectificación.
3. ¿Cuál es el beneficio para la administración de un procedimiento de regularización?	Recaudar dinero más rápidamente.	El principal beneficio es evitar el desgaste de un procedimiento ordinario para ambas partes, además que fomenta un acercamiento entre administración y administrados.	El principal beneficio es generar el pago voluntario en los involucrados y facilitar un acercamiento entre la administración, el sujeto pasivo y la agencia de aduanas, ver cómo están actuando las distintas partes.	Recaudar más dinero por parte de la administración en un período más corto, busca acelerar los procesos.

<p>4. En general, ¿cuál es el plazo de un procedimiento de regularización?</p>	<p>El proceso es rápido, puede durar un mes en total, lo que dura es la investigación previa que puede tardar meses.</p>	<p>Los plazos son los establecidos en la Ley y se cumple con estos.</p>	<p>El plazo se adecua a lo establecido en la Ley.</p>	<p>Los establecidos por ley se cumplen.</p>
<p>5. ¿Se rechazan o se aceptan más propuestas de regularización por parte del administrado?</p>	<p>Se aceptan más propuestas de las que se rechazan.</p>	<p>Se aceptan la gran mayoría de propuestas.</p>	<p>Son más los que se aceptan, en materia de valoración sí hay más rechazos por un tema de que los montos son muy altos.</p>	<p>En los casos que ha llevado, se dan mayor cantidad de aceptaciones pero de forma parcial.</p>
<p>6. ¿Cuál es el principal tema por el que se dan regularizaciones?</p>	<p>Clasificación Arancelaria. El 90% de los casos son generados por análisis de Laboratorio.</p>	<p>Clasificación Arancelaria.</p>	<p>Clasificación Arancelaria y origen.</p>	<p>Clasificación Arancelaria y origen.</p>
<p>7. ¿Qué barreras le ve al procedimiento de regularización?</p>	<p>El perfil de la figura, hay que ver que se quiere con la misma. Yo prefiero fortalecer la rectificación aduanera.</p>	<p>El plazo para el pago es muy corto, por lo que las regularizaciones grandes generalmente no son aceptadas.</p>	<p>La principal barrera es que no existe un proceso definido.</p>	<p>La administración está haciendo mal uso de la figura, abre procedimientos sin certeza de lo que está haciendo, sin saber que va a ganar, los importadores pequeños aceptan la propuesta por desconocimiento, da muchas posibilidades de debate pues la administración no investiga bien los casos que lleva a estas instancias.</p>

<p>8. ¿Qué cambios le haría al procedimiento de regularización?</p>	<p>Hay que definir el para qué de la figura, lo que se quiere de ella. Si se fortalece la rectificación se elimina o cambia la regularización.</p>	<p>Reducción de plazos (15 días para responder por parte del administrado es mucho tiempo), arreglos de pago amigables para ambas partes, se deben establecer otros parámetros como la reincidencia y actuaciones más severas para esta.</p>	<p>Fraccionamiento y aplazamientos de pago.</p>	<p>Acuerdos de pago, pagos fraccionados, tipificar la aceptación parcial, se debería crear una campaña que permita que los importadores tengan más conocimiento de la figura.</p>
<p>9. ¿Cómo ve que a cualquier diferencia se le abra un procedimiento de regularización?</p>	<p>Esto se hace porque está establecido en la Ley y para evitar discrecionalidad sobre a quién se le propone o no.</p>	<p>Los DUAs a revisar los establece Gestión de Riesgo esto hablando de fiscalización. No debería llamarse a regularizar si por medio ha mediado el dolo, sin embargo por directriz interna y establecimiento en la Ley, toda diferencia que se encuentre debe llamarse a regularizar como acto previo a un posible procedimiento ordinario.</p>	<p>Esto se da para evitar la discrecionalidad sobre a quién se le propone la regularización.</p>	<p>Mal, los casos que hay dolo no deberían llevarse. Por otro lado esto lo que provoca es que la administración sea ineficiente a la hora de aperturar un procedimiento, lo que hace que muchos se caigan o se terminen llevando a procedimiento ordinario, lo que ocasiona que se dupliquen los costos y se alarguen los tiempos.</p>

<p>10. ¿Cuál cree que es la principal razón por la que los sujetos pasivos no rectifiquen sus errores?</p>	<p>Los sujetos pasivos saben que la capacidad de la administración para revisar a posteriori es ínfima, entonces se arriesgan y se esperan.</p>	<p>La lentitud de la aduana, muchos administrados se arriesgan conociendo esta deficiencia de la administración.</p>	<p>La principal razón es que desde que se advierte a la administración que hubo un error, existe la posibilidad de una multa, entonces al importador le preocupa esta multa y decide no rectificar.</p>	<p>Porque saben que la administración es ineficiente, entonces prefieren alargar el procedimiento y pelearlo en un posible procedimiento ordinario.</p>
<p>11. ¿Cuál procedimiento en general ve más beneficioso, la rectificación o la regularización?</p>	<p>La rectificación</p>	<p>La rectificación.</p>	<p>La rectificación.</p>	<p>La rectificación</p>
<p>12. ¿Cómo ve la coexistencia y la relación de multas entre la rectificación y la regularización?</p>	<p>La rectificación no debería tener multa, la regularización por otro lado debería incluso tener toda la multa. Ambos procedimientos deberían tener diferentes esquemas de multa.</p>	<p>El tema de la multa está correcto, debe tener más beneficio la rectificación pues el sujeto pasivo se apersona voluntariamente, en la regularización la multa debe ser mayor pues ya hay un desgaste de la administración.</p>	<p>Las multas son concordantes, la rebaja con rectificación es menor y esto porque no media actuación previa de la administración, no se puede dejar de cobrar multa con regularización.</p>	<p>Estas multas deberían equipararse. En ambos casos se supone que el sujeto pasivo está actuando de buena fe.</p>

Fuente: Elaboración propia con base en entrevistas.

Sección IV

Capítulo 1. Propuesta de Mejoramiento de la Regularización Tributaria Aduanera en Costa Rica

De acuerdo al análisis de los procedimientos, obligaciones y beneficios actualmente aplicados a las figuras de rectificación, regularización y procedimiento ordinario, y reforzados por medio del estudio de las experiencias de figuras similares aplicadas en otros países y de la percepción de importadores, auxiliares de la función pública, expertos en la materia y de funcionarios de la Administración Tributaria, se genera la siguiente propuesta enfocada en los siguientes ejes temáticos:

1. Fomento al cumplimiento voluntario del Administrado.
2. Mejora a la aplicación del procedimiento de Regularización.
3. Cambios al Procedimiento Actual de Regularización.

1.1 Fomento al cumplimiento voluntario del administrado

A razón de la capacidad limitada de revisión por parte de la Administración de los diferentes procesos de fiscalización, ya sea de regularizaciones o del inicio de procedimientos ordinarios es que se considera necesario fomentar la participación activa del sujeto pasivo en el control a posteriori de las declaraciones de aduanas.

Tal y como se refleja a continuación, se señalan la cantidad de DUAs de los últimos años por Aduana de control.

Tabla 7 DUAS por Aduana y Año 2009-2015

DUAs por Aduana y Año 2009-2015							
Aduana	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Central	50.596	53.109	59.297	51.390	45.348	44.007	44.953
Caldera	14.130	18.748	20.595	25.199	28.069	28.138	28.951
Peñas Blancas	34.921	38.174	41.125	42.818	45.049	46.346	42.467
Santamaría	226.547	258.162	289.114	288.833	288.940	297.964	291.495
Limón	36.461	39.543	39.798	40.186	40.460	41.617	38.201
Paso Canoas	4.256	4.919	5.496	5.244	5.684	5.922	5.069
La Anexión	341	598	586	567	363	409	403
TOTAL	367252	413253	456011	454237	453913	464403	451539
Variación	0	12,53%	10,35%	-0,39%	-0,07%	2,31%	-2,77%

Fuente: Elaboración propia con datos del Departamento de Estadística y Registro de la DGA

Si asumimos como ejemplo que ante la Aduana Central durante el año 2015 se declararon 44,953 DUAs y que como producto de un control inmediato se revisan no más del 20% de los mismos, quiere decir que por año se revisan 8,990 declaraciones por la vía del canal rojo o amarillo, quedando un saldo de 35,962 declaraciones sin revisar de forma inmediata. Partiendo del supuesto a partir de las entrevistas realizadas con funcionarios de la Administración, y siguiendo el histórico de revisiones por parte de la DGA, según un informe de la Contraloría General de la República del año 2010, que en el mejor de los casos la Administración tuviera capacidad de fiscalizar un 20% de las mismas, serían aproximadamente 7,192 declaraciones, dejando sin revisión sólo para ese año y para esa aduana un total de 28,770 declaraciones.

Lo anterior evidencia que la capacidad de revisión de la Administración no es suficiente con respecto a la cantidad de declaraciones presentadas por año para todas las aduanas. Por tanto, es necesario fomentar la correcta declaración y el cumplimiento de todas las obligaciones tributarias y no tributarias mediante una participación más activa del administrado. Esta participación se genera reforzando la utilización de la figura de rectificación. A continuación se presentan los principales puntos que mediante la investigación refuerzan esta parte de la propuesta:

a. Voluntariedad

Este es un proceso voluntario en su totalidad ya que el administrado no necesita intervención alguna por parte de la administración para reconocer que ha cometido algún error y que está afecto al pago de un tributo pendiente.

b. Administrado es quien tiene control de los tiempos y del proceso en sí.

A diferencia de otros procesos, el administrado es quien en el momento de encontrar el error decide cuándo y cómo rectificar y por ende tiene conocimiento total de sus actuaciones u omisiones.

c. A nivel legal es mayor el beneficio que genera para el administrado.

Actualmente, según lo estipulado en la Ley con respecto a la reducción de las multas de las figuras de regularización y procedimiento ordinario es más beneficioso para un administrado desde el punto de vista monetario el pago de una multa por concepto de rectificación que por cualquier otro de los medios y con esta propuesta se pretende incentivar aún más este punto.

d. Proceso sencillo comparativamente con la regularización y el procedimiento ordinario

Es un procedimiento más sencillo para las partes que las verificaciones de oficio, en donde no se requiere de abogados o de especialistas sino que el declarante es quien hace el trámite y adjunta el pago en caso de que se requiera y tampoco hay audiencias o la espera de resoluciones. Adicionalmente, la Administración no requiere disponer de recursos humanos que realicen investigaciones que pueden tardar meses para encontrar los errores.

e. Puede incentivar la implementación de auditorías internas en los administrados.

Dado que los beneficios de una rectificación, en términos monetarios son más atractivos que los de una regularización o un procedimiento ordinario se incentiva a los sujetos pasivos a establecer revisiones periódicas en sus declaraciones. Por otro lado, al castigar la reincidencia en la regularización y al premiar la pronta rectificación del error se fomentará en el administrado el ejercicio de las auditorías.

f. Los costos asociados que lleva este proceso son menores en comparación con una regularización o un procedimiento ordinario.

Los costos de este proceso de rectificación serían principalmente en el recurso humano que tengan los sujetos pasivos para hacer las auditorías. Este costo se compensa con los beneficios que presenta la figura en comparación a lo que conlleva un procedimiento de verificación de oficio determinado por la aduana o la DGA.

Según lo anterior, se propone, una Reforma a la Ley General de Aduanas en lo relacionado a aplicación de multas escalonadas para la figura de rectificación de acuerdo al tiempo en

que se presente y el cumplimiento de ciertas condiciones que permitan al administrado ser beneficiario.

1.1.1 Condiciones

1. Pago de las obligaciones tributarias generadas por la rectificación en un plazo no mayor a cinco días hábiles a partir de presentada la solicitud de rectificación.
2. Este beneficio se aplica una única vez por año natural (entiéndase por año natural del 1 de enero al 31 de diciembre inclusive).
3. El punto anterior no limita al sujeto pasivo a realizar más de una rectificación en el año natural, sin embargo, el beneficio propuesto se aplicará únicamente en el primer evento del año, y del segundo evento en adelante se aplicarán las condiciones actuales del procedimiento.

1.1.2 Aplicación

Independientemente del monto adeudado y de la cantidad de DUAs rectificadas en una única gestión de rectificación, se aplicarán las siguientes multas de acuerdo a los plazos de presentación de la solicitud con respecto a la presentación del DUA.

1. De 0 a 3 meses se procederá al rebajo de un 95% de la multa correspondiente al monto total adeudado.
2. De 3 a 6 meses se procederá al rebajo de un 90% de la multa correspondiente al monto total adeudado.
3. De 6 a 12 meses se procederá al rebajo de un 85% de la multa correspondiente al monto total adeudado.

A partir del día siguiente del doceavo mes se aplicará el artículo correspondiente al procedimiento actual de rectificación establecido en la Ley General de Aduanas. Es importante resaltar si en este primer evento se rectifica más de un DUA, los porcentajes del beneficio se aplicarán de acuerdo a la fecha en que fueron aceptadas las declaraciones.

Mediante la aplicación de este beneficio, se motiva al administrado a mantener un control sobre sus declaraciones, estimulando de esta forma la generación de auditorías internas que ayudarán a la Administración a enfocar sus recursos limitados en el análisis de la gestión de riesgo. Este análisis permite identificar los posibles riesgos de evasión fiscal.

Es necesario aclarar que a pesar de querer fomentar una mayor recaudación por rectificación no se podrá omitir el cobro de alguna multa, partiendo del hecho de que todo error conlleva una sanción, y que se evita que este beneficio pueda ser usado como un medio de financiamiento o algún tipo de práctica evasiva momentánea.

Su aplicación se limita a una vez por año para evitar reincidencias por parte del declarante y que se convierta en una mala práctica. A pesar del rebajo en el cobro de la multa, el cobro de intereses se mantiene en su aplicación normal.

2.3.2. Beneficios

- Incentivo a auditorías periódicas
- Premio al pronto pago por parte de los administrados
- Recuperación de impuestos rápido y al menor costo
- Mejor enfoque del recurso humano destinado a la investigación
- Fomento a la cultura tributaria

A partir de esta propuesta, se deben generar cambios a nivel de la Ley General de Aduanas, los cuales se presentan a continuación:

2.3.3. Reforma del artículo 90 y Adición del artículo 90 Bis a la LGA

Se reforma el artículo 90 dentro de la LGA para que se lea de la siguiente forma:

Artículo 90.-Rectificación de la declaración.

En cualquier momento en que el declarante tenga razones para considerar que una declaración contiene información incorrecta o con omisiones, deberá presentar de inmediato una solicitud de corrección y, si procede, deberá acompañarla del comprobante de pago de los tributos, de acuerdo a la rebaja de la multa indicada en el artículo 233 inciso a), más el pago de los intereses correspondientes, calculados según el artículo 61 de esta Ley. Presentar la corrección no impedirá que la autoridad aduanera ejercite las acciones de responsabilidad correspondientes.

Se crea el artículo 90 Bis dentro de la LGA en la Sección III, Capítulo III, Título VI.

Artículo 90 Bis.-Beneficio adicional en el rebajo de la sanción.

Se considerará un beneficio adicional en el porcentaje de pago de multa para los administrados que en el primer evento del año natural haga una rectificación y paguen lo correspondiente a dicha multa. Este beneficio sólo puede aplicarse una vez por año natural y podrá rectificarse todos los DUAS que se presenten en ese primer evento y correspondiente a la fecha en que fue aceptada la declaración. El periodo de presentación de la rectificación determinará el beneficio adicional a aplicar según lo señalado en el artículo 233 inciso b) de la presente Ley para cada una de las declaraciones. Adicional, se debe pagar los intereses correspondientes, calculados según el artículo 61 de esta Ley. Presentar la corrección no impedirá que la autoridad aduanera ejecute las acciones de responsabilidad correspondientes.

Entiéndase por año natural desde el 1 de enero al 31 de diciembre inclusive. Para futuros eventos dentro del mismo año natural se aplicará lo estipulado en el artículo 90 de esta Ley.

2.3.4. Reforma el artículo 536 ter del RLG

Se reforma el artículo 536 ter del RLG, para que se lea de la siguiente manera.

Artículo 536 ter.-Improcedencia

No procederá el trámite de regularización en aquellos casos:

- i. En las acciones u omisiones de los sujetos pasivos, sean o no auxiliares de la Función Pública, cuando respondan a una actividad claramente delictiva o de mala fe.*
- ii. Cuando el trámite de regularización pudiera ser utilizado como una actividad dilatoria con el fin de que la acción de la Administración Tributaria pueda prescribir.*

- iii. *Cuando haya una reincidencia por cuarta vez dentro del periodo indicado en el artículo 233 inciso c) de la LGA.*
- iv. *Para los casos de contrabando establecidos en el artículo 211 de la LGA.*

En estos casos, se procederá como corresponda de acuerdo al dictado de la legislación aduanera.

1.2 Mejora a la aplicación del procedimiento de regularización

De acuerdo a la aplicación actual de la figura de regularización se desprenden 3 grandes problemas, el primero es sobre la insostenibilidad de su aplicación a nivel general, el segundo sobre la finalidad de la figura como tal y tercero del impacto de la figura sobre la cultura tributaria del administrado.

La percepción actual de los importadores y auxiliares de la función pública, en relación a que toda diferencia se le abra un proceso de regularización, es que la administración ha perdido eficacia y selectividad al aperturar este procedimiento. Esto conlleva, a que el sujeto pasivo sienta dudas sobre el accionar de la Administración con respecto a la finalidad de apertura de la regularización.

Tal y como se observa en el cuadro siguiente, a partir de la aprobación de la Ley de Fortalecimiento Tributario que incluye la aplicación general de todos los casos de fiscalización y el no archivo de los mismos con respecto a su aplicación de multa, se ve claramente una reducción en la cantidad de casos aceptados para el año 2012 por los Administrados y adicional una reducción considerable en los montos recaudados.

Tabla 8 Regularizaciones por Año 2010 - 2015

Año	Efectuadas	Aceptadas	%	Rechazadas	%	Monto Cancelado	Recaudación Total	Regularizaciones por día
2010	120	93	78%	27	23%	₡ 630.005.733,00	0	0,48

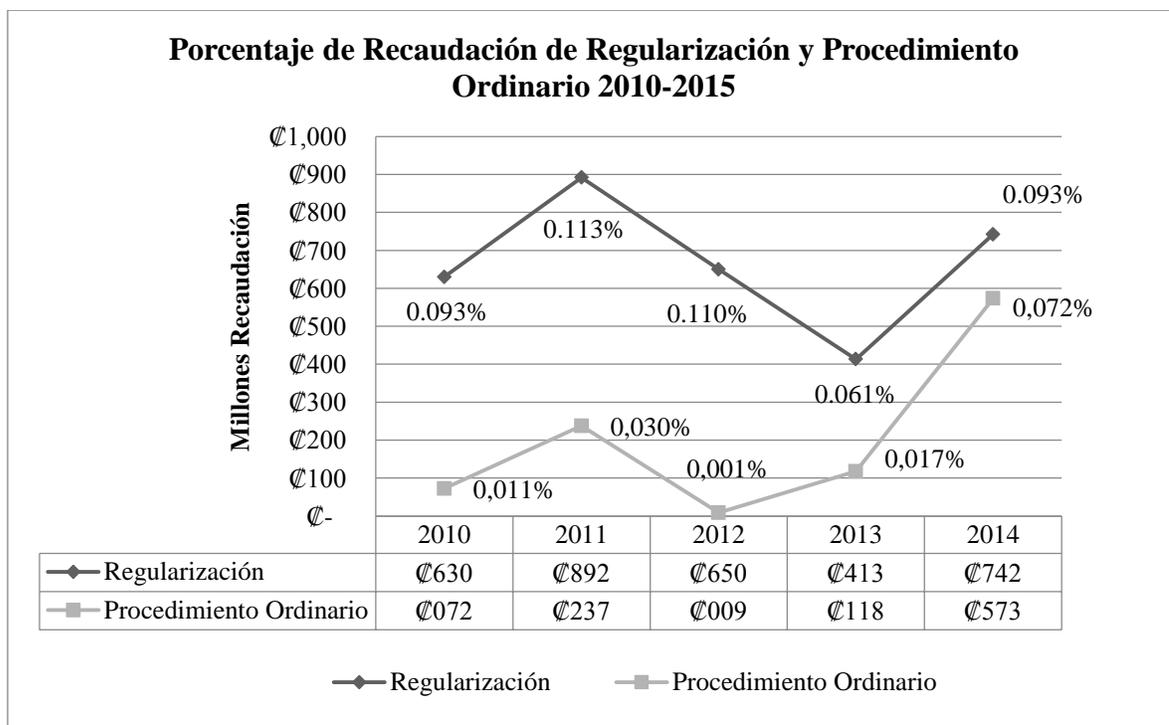
2011	179	144	80%	35	20%	₡ 892.133.022,00	41,61%	0,716
2012	309	221	72%	88	28%	₡ 650.100.696,00	-27,13%	1,236
2013	208	132	63%	76	37%	₡ 413.733.977,00	-36,36%	0,832
2014	145	93	64%	52	36%	₡ 742.995.550,00	79,58%	0,58
2015	163	94	58%	69	42%	₡ 709.827.862,00	-4,46%	0,652

Fuente: Elaboración propia con datos de la Dirección de Fiscalización de la DGA.

Este cuadro muestra dos eventos importantes, el primero como se mencionó anteriormente es una disminución tanto en aceptación como en recaudación. El segundo evento es el incremento en el año 2014 de los montos recaudados. Esto se puede suponer que se debió al cambio de gobierno que trajo consigo un enfoque más recaudador que a nivel práctico no se hicieron más regularizaciones que en otros años, pero el promedio por regularización aceptada fue de 7.9 millones de colones, en comparación con el año anterior que fue de apenas 3.1 millones de colones. Este cambio se debió a que los esfuerzos de fiscalización se centraron a aperturar procedimientos de mayor cuantía y los que estaban prontos a vencer.

La regularización como un medio de fiscalización y promotor de cultura tributaria debería crear conciencia en el administrado. No debe verse la figura como un premio a la declaración incorrecta de la autoliquidación sino que la misma debe crear alerta en el administrado de que sus actuaciones están siendo fiscalizadas y por ende debe fortalecer sus controles con el fin de declarar correctamente sus actuaciones evitándose posibles pagos adicionales por multas.

Gráfico 3 Porcentaje de Recaudación de Regularización y Procedimiento Ordinario 2010-2015



Fuente: Elaboración propia con datos de la Dirección de Fiscalización y Dirección Normativa.

En el gráfico anterior, se compara la recaudación por concepto de regularización y por concepto de procedimiento ordinario con respecto a la recaudación tributaria a nivel de aduanas total. Adicional, vemos el mismo efecto sobre el año 2012 llegando a un punto muy bajo de recaudación en la figura del procedimiento ordinario y un incremento en el año 2014 sustancial con respecto a los años anteriores. Aun así, la recaudación entre ambas figuras no representa más del 0,12% del total de tributos pagados a nivel de aduanas en el mismo periodo.

Con base en estos hallazgos se propone una aplicación escalonado del pago de multa por concepto de regularización de acuerdo a la reincidencia por un periodo de tiempo, explicado a continuación:

1. En una primera ocasión en que se llame a regularizar al sujeto, la multa será de un 30% de los tributos dejados de pagar en primera instancia.
2. En una segunda ocasión en que se llame a regularizar al sujeto, la multa será de un 50% de los tributos dejados de pagar en primera instancia.

3. En una tercera ocasión en que se llame a regularizar al sujeto, la multa será de un 75% de los tributos dejados de pagar en primera instancia.
4. Si por medio de la actuación de fiscalización de la Administración, se identifica que un sujeto pasivo puede ir por cuarta vez a una propuesta de regularización, se debería enviar al departamento de fiscalización de empresas para que se abra una auditoría completa por el periodo correspondiente y se debería negar los beneficios de la aceptación de la figura de regularización y hacer el traslado directo a la Dirección Normativa para la apertura de un Procedimiento Ordinario. Esto aplica desde la cuarta vez de la identificación de una irregularidad y para los posteriores eventos.

El periodo de tiempo que analiza esta reincidencia es de 4 años calendario a partir de la primera aceptación de regularización y del pago efectivo por parte del administrado. Por ejemplo, si se da la aceptación de una regularización el 7 de noviembre de 2016 por parte de un administrado, este es considerado como el primer evento de regularización y empieza a regir un periodo de 4 años calendario, los cuales se cumplen efectivamente hasta el 7 de noviembre de 2020. Desde este primer acto y hasta el 7 de noviembre de 2020 el administrado tendrá derecho a aceptar 3 propuestas de regularización incluida la del primer evento y posterior a estas 3 aceptaciones se procederá directamente con el traslado del expediente a la dirección correspondiente para la apertura del procedimiento ordinario. Se entiende entonces que a partir del 8 de Noviembre de 2020 el administrado contará con su registro limpio para poder apegarse a los beneficios de aceptación de regularización. En este caso la propuesta es que se tome la reincidencia como un agravante de las infracciones que conllevan a una regularización.

Por otro lado, este incremento escalonado busca que el sujeto pasivo después de ser llamado a su primera regularización deberá prestar mayor atención a sus declaraciones y a sus auditorías internas. Esto no solo para no sufrir un aumento en la multa en una segunda propuesta o posible aceptación y además para no tener un incremento en su perfil de riesgo y una auditoría más extensa por parte de la Administración o incluso perder el derecho de ser llamado a regularizar en caso de reincidir por una cuarta ocasión.

1.2.1 Beneficios

- Promoción de auditorías internas
- Futuro énfasis en la rectificación
- Tipificación de reincidencia y castigo de la misma
- Fomento de cultura tributaria y participación activa en el proceso
- Recaudación de tributos

A partir de este apartado se deben hacer las siguientes modificaciones en la Ley General de Aduanas, los cuales se indican a continuación:

1.2.2 Reforma al artículo 233 de la LGA

Se hace la reforma del artículo 233 para que se lea de la siguiente forma:

Artículo 233.- Rebaja de la sanción de multa

Las sanciones de multa previstas en esta ley se reducirán cuando se cumplan los supuestos y las condiciones que se enumeran a continuación:

a) Cuando el infractor repare voluntariamente los incumplimientos, las omisiones o las insuficiencias en que haya incurrido, sin mediar ninguna acción de la autoridad aduanera para obtener esta reparación, la sanción de multa se le rebajará en un setenta y cinco por ciento (75%). El infractor podrá autoliquidar y pagar la sanción en el momento de subsanar el incumplimiento, en cuyo caso la reducción será del ochenta por ciento (80%).

b) Cuando el infractor repare voluntariamente los incumplimientos, las omisiones o las insuficiencias en que haya incurrido, sin mediar ninguna acción de la autoridad aduanera para obtener esta reparación y siendo este acto la primera rectificación que realice dentro del año natural se procederá con una rebaja a la sanción de multa de forma escalonada, de la siguiente manera:

- i. A las declaraciones rectificadas en el periodo de 0 a 90 días naturales, a partir de la fecha de aceptación de la declaración, se procede con un rebajo del noventa y cinco por ciento (95%) de la multa correspondiente al monto total adeudado.*
 - ii. A las declaraciones rectificadas en el periodo de 91 a 180 días naturales, a partir de la fecha de aceptación de la declaración, se procede con un rebajo del noventa por ciento (90%) de la multa correspondiente al monto total adeudado.*
 - iii. A las declaraciones rectificadas en el periodo de 181 a 365 días naturales, a partir de la fecha de aceptación de la declaración, se procede con un rebajo del ochenta y cinco por ciento (85%) de la multa correspondiente al monto total adeudado.*
- c) Cuando el infractor repare su incumplimiento después de la actuación de la autoridad aduanera, pero antes de la notificación del acto de apertura del procedimiento determinativo de ajuste de la obligación tributaria, la sanción se reducirá de acuerdo a la reincidencia como se indica:*
- i. En una primera ocasión en que se llame a regularizar al sujeto, la sanción se reducirá en un setenta por ciento (70%).*
 - ii. En una segunda ocasión en que se llame a regularizar al sujeto, la sanción se reducirá en un cincuenta por ciento (50%).*
 - iii. En una tercera ocasión en que se llame a regularizar al sujeto, la sanción se reducirá en un veinticinco por ciento (25%).*
 - iv. Si por medio de la actuación de fiscalización de la Administración, se identifica que un sujeto pasivo puede ir por cuarta vez a una propuesta de regularización, se debería enviar al departamento de fiscalización de empresas para que se abra una auditoría completa por el periodo correspondiente y se debería negar los beneficios de la aceptación de la figura de regularización y hacer el traslado directo a la Dirección Normativa para la apertura de un Procedimiento Ordinario. Esto aplica desde la cuarta vez de la identificación de una irregularidad y para los posteriores eventos.*

d) 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 veinticinco por ciento (25%). El infractor podrá autoliquidar y pagar la sanción en el momento de subsanar su incumplimiento, en cuyo caso la reducción será del treinta por ciento (30%). En estos casos, el infractor deberá comunicar a la autoridad aduanera los hechos aceptados y adjuntará las pruebas de pago, respecto a la obligación tributaria como a la sanción, según corresponda.

Para los efectos de los párrafos anteriores, se entenderá como actuación de La Administración toda acción conducente a verificar el cumplimiento de la obligación tributaria aduanera, notificada al sujeto pasivo.

También, se reducirá 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. En este caso, la sanción se reducirá en un cincuenta por ciento (50%). El infractor podrá autoliquidar y pagar la sanción en el momento de subsanar su incumplimiento, en cuyo caso la reducción será del cincuenta y cinco por ciento (55%). En estos casos, el infractor deberá comunicar a la autoridad aduanera los hechos aceptados y adjuntará las pruebas de pago, respecto a la obligación tributaria como a la sanción, según corresponda.

En el caso de incumplimientos sancionables con multa que no conlleven un ajuste en la obligación tributaria aduanera, la sanción se reducirá en un cincuenta y cinco por ciento (55%), cuando el infractor autoliquide y pague la multa, previo a la notificación del inicio del procedimiento sancionatorio.

1.3 Cambios al Procedimiento Actual de Regularización

Con base en los análisis de buenas prácticas de figuras similares en otros países y de la percepción de expertos en el tema, importadores y de auxiliares de la función pública se detallan diferentes puntos de mejora. Entre ellos están:

- Los plazos a los que está sometida la figura
- Facilidades de pago
- Medios de pago

1.3.1 Sobre los plazos

Actualmente una regularización en promedio dura de quince a veintidós días desde la notificación al administrado de la apertura del procedimiento y apersonamiento a la audiencia. Después, el administrado decide si regulariza o no, en caso negativo, tiene quince días hábiles para notificar su decisión. Por motivos bien fundamentados como el mal cálculo de los tributos dejados de pagar, entre otros, se dará una tercera audiencia ocho días hábiles después para que el administrado de su respuesta definitiva. Al final en la práctica, desde el momento de la notificación se puede llevar en el peor de los casos dos meses para que se aplique o deniegue la regularización. En caso de aceptación se tienen cinco días hábiles para el pago.

La propuesta es que estos tiempos se reestructuren con respecto al proceso actual. Lo que se busca es lograr mayor eficiencia por parte de la administración al momento de la notificación, darle al administrado mayor oportunidad de defensa y análisis, brindar un mayor plazo de pago y dar la posibilidad de reducir el tiempo de aceptación a incluso 1 día hábil después de la notificación.

A continuación, la propuesta de reestructuración de tiempos del procedimiento:

1. En el momento de la notificación se deberá acompañar con el expediente respectivo que contenga la justificación de hecho y de derecho que fundamente la diferencia que genere el adeudo tributario. Adicional, se debe agregar un documento explicativo de su situación actual del administrado y de su posible reincidencia según los plazos establecidos en los puntos 1 y 2 de esta propuesta, las obligaciones

que presenta, las responsabilidades y los beneficios actualizados. Además, esta notificación deberá contener la citación a la comparecencia 15 días naturales después de emitida la notificación con el lugar, fecha y hora respectiva.

2. A partir de esta notificación, el administrado podrá aceptar dentro del plazo de quince días hábiles o presentar los alegatos y pruebas respectivas, antes de la comparecencia programada. En caso de requerir pruebas en el extranjero, antes del vencimiento del plazo, podrá pedir una prórroga por un periodo igual.
3. En caso de ser necesario, La Administración llamará una segunda vez al administrado dentro del plazo de los ocho días hábiles siguientes a la celebración de la comparecencia para indicar su conformidad o disconformidad con respecto a las pruebas. De acuerdo a la respuesta que obtenga de la Administración, el administrado deberá elegir sobre si acepta o rechaza la regularización.
4. En caso de aceptación, se le otorgará diez días hábiles al administrado para que realice el pago correspondiente.

1.3.1.1 Beneficios

1. Mejora la eficiencia de la administración en cuanto a la notificación de la propuesta de regularización, esto por cuanto desde la primera notificación al administrado se le explica cuál fue su error con base en las situaciones de hecho y derecho, se le recuerda su situación actual conforme a su posible reincidencia y los beneficios de reducción de multa a los cuales tiene posibilidad, además de que se plantean sus obligaciones y responsabilidades con respecto a la figura.
2. Se le permite al administrado mejorar su posibilidad de defensa desde la notificación inicial, pudiendo tener acceso y tiempo para la obtención de pruebas para debatir los siguientes temas específicos: mal cálculo de los impuestos dejados de pagar y el análisis merceológico correcto.

3. Se brinda mayor plazo para el pago, duplicando el periodo con respecto al procedimiento actual. Esto posibilita a empresas con menores posibilidades o con menor flujo de efectivo a realizar el pago correspondiente.
4. Esta reestructuración permite que incluso el día hábil posterior a la notificación de la propuesta de regularización, el sujeto pasivo podrá aceptar la misma y proceder con el pago correspondiente en el periodo anteriormente citado. Esto se diferencia del procedimiento actual, por cuanto la notificación de la audiencia no brinda detalles acerca de la propuesta en sí y por tanto no permite al administrado evaluar a fondo la correspondencia o no de la misma y prácticamente en un periodo inactivo del proceso.

1.3.2 Facilidades de pago

Como se mencionó en capítulos anteriores, actualmente, se encuentra en proceso de consultas un proyecto de Ley, el cual establece la posibilidad de pagos fraccionados por parte de los administrados una vez que hayan aceptado la propuesta de regularización y que la Administración a su vez haya aceptado esta facilidad de pago.

Se entiende por fraccionamiento, el pago a un plazo determinado con cuotas mensuales, las cuales se manejarán como un crédito sobre el saldo pendiente. Esta facilidad de pago no se pretende otorgar a todos los administrados sino por el contrario deben existir condiciones a cumplir de previo para su otorgamiento. Las mismas son sobre el buen historial, el perfil de riesgo del sujeto, falta de liquidez demostrada y que se trate de una cuantiosa suma a regularizar.

De esta forma se propone que se aplique a los casos de aceptación total por parte del sujeto pasivo en el procedimiento de regularización el beneficio de pagos fraccionados según lo indicado en el artículo 38 del CNPT. Este beneficio se aplica a todos los sujetos pasivos que cumplan con las siguientes condiciones:

- Presentación de los documentos que validen la falta de liquidez del sujeto pasivo para afrontar la deuda en forma inmediata.

- Aceptación total de la propuesta de regularización.
- Que no exista prueba alguna de que el acto que lleva a un adeudo tributaria haya sido con dolo.
- Que el sujeto pasivo cuente con un record crediticio saludable acorde a la deuda a enfrentar.
- Que el sujeto pasivo no se considere como un sujeto de alto riesgo dentro de la evaluación que haga el Órgano de Gestión de Riesgo de la DGA.
- Que no haya obtenido este beneficio dentro de los últimos 4 años.

Este beneficio surge como una necesidad que los mismos administrados y los entrevistados en este trabajo han identificado como una deficiencia del procedimiento de regularización. Este fraccionamiento ayuda al sujeto pasivo que en realidad quiere aceptar la propuesta y regularizar su situación pero que al momento no cuenta con la liquidez necesaria, la cual afectaría sus operaciones y deja en riesgo su negocio. A su vez, la administración, necesita identificar por medio de varias condiciones, quienes son los sujetos pasivos que necesitan de este beneficio para regularizar su situación. De esta forma, el sujeto pasivo debe demostrar que actualmente no cuenta la liquidez necesaria, que es un sujeto que actúa de buena fe, que tiene un record crediticio saludable y con capacidad de pago por medio del fraccionamiento y que no haya obtenido este mismo beneficio en los últimos 4 años ya que la idea es incentivar la rectificación y no dar este beneficio en todas las regularizaciones.

1.3.2.1 Beneficios

2. Aumento del volumen de aceptación de propuestas de regularización.
3. Posibilidad de pagos fraccionados para el Administrado
4. Captación periódica de impuestos dejados de pagar
5. Administración eficiente de los saldos pendientes.

1.3.3 Medios de Pago

De acuerdo a diferentes experiencias de auxiliares de la función pública, se indica que los procesos de recuperación de créditos a favor del administrado son engorrosos, lentos y en alguna medida ineficientes en razón de que el Estado puede tardar hasta 2 o 3 años para

devolver dinero que haya ingresado por error, y en la mayoría de las ocasiones devuelve solamente los impuestos pagados de más, mas no así los intereses generados en ese tiempo. Además, basándonos en el hecho de que el administrado no siempre cuenta con la liquidez necesaria para hacerle frente a un proceso de pago por concepto de adeudos tributarios se propone que sea aceptado como medio de pago la figura de compensación. Esta consiste en que el administrado pueda hacer el pago correspondiente del adeudo tributario con los créditos a favor que tenga con el Estado y que no hayan sido devueltos. Esto supondría que la Administración ya reconoció su error y determinó que efectivamente existe algún saldo a favor del administrado, sin embargo, a pesar de esto el dinero no ha sido devuelto al sujeto pasivo.

1.3.3.1 Beneficios

2. Facilidad de pago del administrado
3. Acreditación automática del monto a regularizar
4. Elimina el reproceso de pago y cobro al mismo administrado.
5. Incremento en la confiabilidad y transparencia de los procesos entre Administración-Administrado en donde esto puede acarrear en mayores posibilidades de aceptación de la propuesta.

1.3.4 Reforma del Artículo 24 bis de la Ley General de Aduanas

Artículo 24 bis.- Regularización

Cuando el órgano fiscalizador de La Dirección General de Aduanas, en el ejercicio de sus atribuciones aduaneras, establezca que no se cancelaron los tributos debidos, deberá proponer al sujeto pasivo la regularización de su situación, de conformidad con los procedimientos definidos por el reglamento de esta ley y el Servicio Aduanero.

Los casos excepcionales para los cuales no será obligatoria la propuesta de regularización se establecerán mediante el reglamento de esta ley.

La conformidad total o parcial del sujeto pasivo, con la propuesta de regularización, constituye una manifestación voluntaria de aceptación de los adeudos tributarios y sus intereses, determinados por el órgano fiscalizador.

En caso de que el sujeto pasivo manifieste su conformidad con la propuesta, él mismo deberá realizar el pago por la totalidad del monto adeudado, por los medios acordados en la audiencia de regularización y en el plazo de diez días hábiles posteriores a la realización de dicha audiencia.

La autoridad aduanera procederá a la ejecución del cobro correspondiente, sin necesidad de ulterior procedimiento, salvo lo indicado en el artículo 24 ter de esta Ley. Asimismo, el sujeto pasivo puede hacer uso del beneficio planteado en el artículo 45 del Código de Normas y Procedimientos tributarios sobre la figura de Compensación como otro método de pago válido para la extinción de una deuda tributaria por la vía de Regularización Tributaria Aduanera.

En el supuesto de que el sujeto pasivo no acepte regularizar su situación, la autoridad aduanera seguirá el procedimiento administrativo ordinario establecido en esta ley.

De acuerdo al apartado de la propuesta anterior, se deben hacer las siguientes reformas, tanto en los artículos de la Ley General de Aduanas como en el Procedimiento actual de Regularización utilizado en la Dirección General de Aduanas.

1.3.5 Adición del artículo 24 ter de la Ley General de Aduanas

Artículo 24 ter.- Facilidad de pago fraccionado

Para los casos establecidos en la presente ley en los que sea aplicable la propuesta de regularización tributaria aduanera a una deuda del sujeto pasivo, y de conformidad con el artículo 38 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, podrá el sujeto pasivo optar por la facilidad del pago fraccionado, siempre y cuando el mismo cumpla con las condiciones establecidas a continuación:

1. Presentación de los documentos que validen la falta de liquidez del sujeto pasivo para afrontar la deuda en forma inmediata.
2. Aceptación total de la propuesta de regularización.
3. Que no exista prueba alguna de que el acto que lleva a un adeudo tributaria haya sido con dolo.
4. Que el sujeto pasivo cuente con un record crediticio saludable acorde a la deuda a enfrentar.
5. Que el sujeto pasivo no se considere como un sujeto de alto riesgo dentro de la evaluación que haga el Órgano de Gestión de Riesgo de la DGA.
6. Que no haya obtenido este beneficio dentro de los últimos 4 años.

La presentación de los documentos probatorios y cumplimiento de las demás formalidades antes establecidas, debe realizarse en el plazo de diez días hábiles posteriores a la aceptación de la propuesta y la cancelación total de la deuda por parte del sujeto pasivo no podrá exceder de los 12 meses calendario, a partir de la aceptación formal de la propuesta de regularización. El plazo y el monto fraccionado del pago serán a convenir entre el sujeto pasivo y la administración competente para cada caso en particular.

1.3.6 Reforma al procedimiento de Regularización Tributaria Aduanera

H-XX

Decreto Ejecutivo No. _____-H
EL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA
Y EL MINISTRO DE HACIENDA

En uso de las atribuciones y facultades que le confieren los artículos 140 incisos 3), 8, 18), 20) y 146 de la Constitución Política; artículos 25 inciso 1), 27 inciso 1), 28 inciso 1) y 2) acápite b) de la Ley General de la Administración Pública N° 6227 del 2 de mayo de 1978, la Aprobación del Segundo Protocolo de Modificación al Código Aduanero Uniforme Centroamericano, Ley N° 8360 del 24 de junio del 2003; Reglamento al Código Aduanero Uniforme Centroamericano N° 31536-COMEX-H del 24 de noviembre del 2003; Ley

General de Aduanas N° 7557 del 20 de octubre de 1995; Reglamento a la Ley General de Aduanas N° 25270-H del 14 de junio de 1996; sus reformas y modificaciones.

Considerando:

I- Dentro de los fines del régimen jurídico aduanero se encuentran el facultar la correcta percepción de los tributos y la represión de las conductas ilícitas que atenten contra la gestión y el control aduanero. En atención a dichos fines, la actividad administrativa debe estar enfocada en la búsqueda de las formas apropiadas que logren las metas u objetivos en lo que respecta a la sana y justa recaudación de tributos, propiciando los medios procesales y sustantivos que permitan satisfacer los objetivos a cargo del Servicio Nacional de Aduanas.

II- El control aduanero es el ejercicio de las facultades del Servicio Nacional de Aduanas para el análisis, aplicación, supervisión, fiscalización, verificación, investigación y evaluación del cumplimiento de las disposiciones contenidas en la Ley General de Aduanas, su Reglamento y las demás normas reguladoras de ingresos y salidas de mercancías del territorio aduanero nacional, así como de la actividad de las personas físicas o jurídicas que intervienen en las operaciones de comercio exterior.

III- Mediante Ley N° 9069 del 10 de setiembre del 2012, publicada en el Diario Oficial La Gaceta N°188 del 28 de setiembre del 2012, se elevó a rango de ley el procedimiento de regularización tributaria aduanera, el cual había sido regulado con anterioridad en los artículos 55 bis, 536 bis y 536 ter del Reglamento a la Ley General de Aduanas y en la Resolución RES-DGA-302-2011 de las diez horas del dos de noviembre del dos mil once emitida por la Dirección General de Aduanas, publicada en el Diario Oficial La Gaceta N° 234 del 6 de diciembre del 2011.

IV- El artículo 24 bis de Ley General de Aduanas, establece que cuando el órgano fiscalizador de la Dirección General de Aduanas, en el ejercicio de sus atribuciones aduaneras, establezca que no se cancelaron los tributos debidos, deberá proponer al sujeto pasivo la regularización de su situación. Todo lo anterior, de conformidad con los procedimientos definidos por el presente Reglamento y las demás disposiciones que emita la Dirección General de Aduanas.

V- El artículo 24 bis de la Ley General de Aduanas establece que la conformidad total o parcial del sujeto pasivo, con la propuesta de regularización, constituye una manifestación voluntaria de aceptación de los adeudos tributarios y sus intereses, determinados por el órgano fiscalizador. En caso de que el sujeto pasivo manifieste su conformidad con la propuesta, éste deberá realizar el pago por la totalidad del monto adeudado por los medios acordados en la audiencia de regularización.

VI- En relación al pago de las obligaciones tributarias aduaneras dentro del procedimiento de regularización, resulta aplicable el numeral 38 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios; el cual concede a los administrados la posibilidad de solicitar a la autoridad tributaria el aplazamiento o fraccionamiento del pago de las deudas tributarias, siempre que el deudor demuestre al órgano fiscalizador estar afrontando una situación económico-financiera que le impida de manera transitoria hacer frente al pago en tiempo.

VII- De conformidad con el artículo 24 bis de la Ley General de Aduanas, los adeudos tributarios aduaneros aceptados en la etapa de regularización y no cancelados dentro de los cinco días hábiles posteriores a dicha aceptación, constituyen una obligación líquida y exigible, por lo que la autoridad aduanera deberá proceder con la ejecución del cobro correspondiente, sin necesidad de ulterior procedimiento.

VIII- En el tema de infracciones administrativas y tributarias previstas en la legislación aduanera, debe tenerse presente que éstas son independientes al cobro de la obligación tributaria aduanera; sin embargo, existe la posibilidad de que los infractores autoliquiden las multas previstas en la ley en los términos del artículo 233 de la Ley General de Aduanas, beneficiándose de las rebajas de la sanción de multa que dicha norma regula.

Por tanto,

DECRETAN:

PROCEDIMIENTO DE REGULARIZACIÓN TRIBUTARIA ADUANERA

CAPÍTULO I

DISPOSICIONES GENERALES

Artículo 1.- Objeto.

El objeto del presente Reglamento es establecer un procedimiento mediante el cual los órganos fiscalizadores de la Dirección General de Aduanas comunican al sujeto pasivo el resultado de las actuaciones fiscalizadoras proponiéndole regularizar su situación tributaria aduanera ante el Fisco de conformidad con el artículo 24 bis de la Ley General de Aduanas, a efectos de promover el pago voluntario de tributos de forma total o parcial, previo a cualquier acción de la administración aduanera tendiente al cobro de la obligación tributaria aduanera.

Artículo 2. Aplicación.

El presente procedimiento se aplicará al sujeto pasivo por 3 veces en un periodo de 4 años a partir de la aceptación del primer evento, de acuerdo al artículo 233 de la LGA. Se considerará que a partir del cuarto evento se trasladará el caso correspondiente a la Dirección de Normativa para la apertura del procedimiento correspondiente o en los demás casos indicados en el artículo 536 ter de la LGA.

CAPÍTULO II

SUJETOS PASIVOS Y ÓRGANOS FISCALIZADORES

Artículo 3.- Órganos Fiscalizadores.

Los órganos fiscalizadores de la Dirección General de Aduanas son la Dirección de Fiscalización y el Órgano Nacional de Valoración y Verificación Aduanera.

Artículo 4.- Sujeto Pasivo.

El sujeto pasivo es la persona o personas, físicas o jurídicas, compelidas a cumplir con la obligación tributaria aduanera, en razón de las obligaciones que le impone la Ley General de Aduanas.

Artículo 5.- Responsabilidad.

El responsable principal es la persona física o jurídica, compelida a cumplir con la obligación tributaria aduanera en su calidad de importador, consignatario, consignante de las mercancías o quien resulte responsable del pago en razón de las obligaciones que le impone la ley.

El responsable solidario es el agente aduanero según lo dispuesto en el artículo 36 de la Ley General de Aduanas.

CAPÍTULO III PROCEDIMIENTO DE REGULARIZACIÓN

Artículo 6.-Emisión de un comunicado de conclusión de las actuaciones fiscalizadoras y citación para aceptación o rechazo de la regularización de su situación: La Dirección de Fiscalización, o el Órgano Nacional de Valoración y Verificación Aduanera, según corresponda, deberán emitir y notificar al importador y al auxiliar de la función pública aduanera un oficio donde les comuniquen que las actuaciones fiscalizadoras han concluido y que con base en las actuaciones de comprobación e investigación establecidas en el artículo 71 del Reglamento a la Ley General de Aduanas, se han considerado diferencias en relación a los tributos que debieron ser cancelados, los fundamentos de hecho y de derecho que sustentan el estudio, así como la indicación de los tributos que deberían ser ajustados, de acuerdo con lo establecido en el artículo 194 de la LGA. A partir de este mismo acto, los interesados tendrán acceso al expediente administrativo respectivo, en lo relativo al adeudo tributario, cálculos, pruebas, fundamentos de hecho, etc.

En dicho oficio, se citará al sujeto pasivo (importador y auxiliar de la función pública) en un plazo no menor a 15 días naturales a partir de la fecha en que se haga efectiva la notificación, para la celebración de una comparecencia con el fin de aclarar sobre el estudio o modificaciones en los montos calculados en las actuaciones fiscalizadoras; en caso de requerir pruebas en el extranjero, el sujeto pasivo deberá presentar dentro de los 15 días la solicitud de extensión del plazo por un periodo de 15 días naturales más; sin embargo, por tratarse de un acto voluntario, inclusive desde esta notificación, el sujeto pasivo podrá aceptar o rechazar la regularización de su situación a partir de esta fecha o hasta la

comparecencia programada. En consecuencia, del pago antes de la comparecencia programada, se prescindirá del siguiente artículo.

A tal efecto, la notificación deberá contener la fecha, lugar y hora para la realización de la comparecencia con el funcionario encargado del estudio; el Jefe del Departamento o Coordinador del Área, o Director de la Dirección de Fiscalización, o del Órgano Nacional de Valoración y Verificación Aduanera, y los funcionarios que estos consideren conveniente que participen, según corresponda; además la notificación deberá contener los beneficios del proceso de Regularización, con los porcentajes de la reducción de la multa aplicables. Lo anterior de conformidad con los requisitos establecidos en el artículo 249 de la Ley General de la Administración Pública.

Asimismo se comunicará al sujeto pasivo la posibilidad para hacerse acompañar de su abogado y/o un especialista técnico; y que pueden comparecer personalmente o por medio de apoderado especial. Asimismo se les hará saber que en dicha comparecencia, los asistentes deberán acreditar su legitimación.

En caso de que no se localice domicilio del importador, se le podrá comunicar a través de su agente aduanero. Si los sujetos pasivos no pueden ser localizados en su domicilio o personalmente, se dejará constancia de ello en el expediente y se trasladará el expediente a la Dirección Normativa para el inicio de los procedimientos administrativos que correspondan. Por estar en una fase distinta a la de un procedimiento ordinario determinativo las actuaciones administrativas no tendrán recurso alguno.

Artículo 7.- Comparecencia para aceptación o rechazo de la regularización de su situación de acuerdo a las actuaciones fiscalizadoras: De previo a iniciar dicha comparecencia, los funcionarios encargados del expediente deberán corroborar la legitimación de cada uno de los participantes, incluyendo cédula de identidad y certificación de personería jurídica del importador, cuando corresponda. Una vez confirmada su legitimación se les solicitará indicar si se encuentran conformes total o parcialmente con los resultados de las actuaciones fiscalizadoras; si desean regularizar su

situación tributaria total o parcialmente, si rechazan la propuesta de regularización, o si requieren de alguna aclaración sobre el estudio o modificaciones.

En caso de no aceptar y una vez analizadas las justificaciones del sujeto sobre el estudio o modificaciones en los montos calculados, de ser admisibles las justificaciones del sujeto pasivo, el órgano fiscalizador tendrá hasta un plazo de ocho días para el análisis del caso, si los resultados no pudieran realizarse en la misma comparecencia. Dichas justificaciones no implicarán la apertura para la evacuación de prueba o resolución del órgano fiscalizador sobre el fondo del asunto. A tal efecto, el funcionario competente fijará fecha, lugar y hora para la realización de la comparecencia con el funcionario encargado del estudio; el Jefe del Departamento o Coordinador del Área, o Director de la Dirección de Fiscalización, o del Órgano Nacional de Valoración y Verificación Aduanera, y los funcionarios que estos consideren conveniente que participen, según corresponda.

Lo acontecido en dichas comparecencias deberá hacerse constar dentro del Libro de actas que lleva el órgano fiscalizador, debidamente legalizado por la Dirección General de Auditoría Interna. En dicha acta, quedará constancia acerca de si los sujetos pasivos se presentaron o no a la comparecencia, si aceptan o rechazan la regularización total o parcialmente, o incluso si solicitaron una aclaración sobre el estudio o modificaciones en los montos calculados; debiendo ser firmada por todos los presentes. El acta deberá contener los elementos y las formalidades establecidas en el artículo 270 de la Ley General de la Administración Pública. En caso de que alguno de los participantes no quiera firmar, se procederá a dejar constancia de dicho acto. El levantamiento del acta, incluyendo la comparecencia misma y los resultados de ella, no tendrá fase recursiva

Artículo 8.- Conformidad total con la propuesta de Regularización: La conformidad de al menos uno de los sujetos pasivos (importador y/o auxiliar de la función pública) con la propuesta de regularización constituye una manifestación voluntaria de aceptación total o parcial de los resultados de las actuaciones fiscalizadoras o estudios y de las diferencias comprobadas, reconociendo de esta forma las diferencias tributarias aduaneras determinadas por los órganos fiscalizadores.

En caso de que alguno de los sujetos pasivos (importador y/o auxiliar de la función pública) voluntariamente acepte la propuesta de regularización total o parcialmente, el monto aceptado deberá ser cancelado dentro de los siguientes diez días hábiles desde la fecha en que se firmó el acta de regularización, de conformidad con el artículo 61 de la Ley General de Aduanas.

El monto determinado y aceptado a través del acta de regularización deberá ser cancelado a través de depósito o transferencia bancaria en la cuenta 001-242476-2 del Banco de Costa Rica a nombre del Ministerio de Hacienda Tesorería Nacional con número de cuenta cliente 152010001024247624; del cual se deberá remitir comprobante al órgano fiscalizador por los medios que se indique en el acta citada.

Una vez recibido dicho comprobante y realizadas las gestiones de verificación del mismo, el órgano fiscalizador procederá a documentar dicho pago y lo incorporará al expediente. Si los sujetos pasivos reconocen el adeudo tributario, y transcurrido el plazo para cancelarlo no se realiza el pago respectivo, el órgano fiscalizador remitirá el expediente a la Dirección

Normativa quien procederá a la ejecución del cobro correspondiente, por tratarse de una obligación líquida y exigible.

Artículo 9. - Conformidad parcial con la propuesta de Regularización.

En caso de que la aceptación de la regularización sea parcial en cuanto a los resultados de las actuaciones fiscalizadoras, deberá procederse al pago conforme con los puntos anteriores sobre la parte aceptada.

Con relación a la parte del adeudo tributario con la que el sujeto pasivo no está de acuerdo, se dejará constancia de esa situación en la misma acta de regularización, y la dependencia encargada deberá remitir el expediente correspondiente a la Dirección Normativa para que inicie el procedimiento ordinario sobre este extremo o la parte insoluta.

Artículo 10. - Rechazo de la propuesta de regularización.

En caso de que ninguno de los sujetos pasivos (importador y/o auxiliar de la función pública) se presenten a las comparecencias descritas en este procedimiento de regularización en la fecha y hora programada, o que habiendo participado de la comparecencia, los mismos manifiesten su rechazo a los resultados de las actuaciones fiscalizadoras; el órgano fiscalizador que haya celebrado la comparecencia procederá a documentar dicha situación en el acta levantada al efecto, lo incorporará al expediente y lo remitirá a la Dirección Normativa, para que inicie el respectivo procedimiento ordinario.

De igual forma, si ninguno de los sujetos pasivos manifiesta su conformidad o disconformidad, se tendrá por rechazada la regularización con los mismos efectos descritos en el párrafo anterior.

Artículo 11.- Sobre el control de las actas y consecutivo numérico.

Además de lo indicado en los apartados anteriores, los órganos fiscalizadores deberán velar por lo siguiente:

- a) Mantener un consecutivo numérico de actas del procedimiento de regularización, el cual no podrá tener alteraciones, borrones ni tachaduras.
- b) Llevar un registro con fotocopia de los documentos que legitimen la asistencia de los comparecientes.
- c) Verificar que en las actas levantadas no queden espacios en blanco que permitan alterar o modificar su contenido.
- d) Las actas serán firmadas por todos los presentes en libro de actas debidamente legalizado por la Dirección General de Auditoría Interna.
- e) Consignar en las actas las calidades de los asistentes, tanto de los representantes de la autoridad aduanera como de los sujetos pasivos, representantes y sus asesores.

Artículo 12. - Informe de recaudación.

Mensualmente, y dentro de los primeros tres días hábiles de cada mes, los órganos fiscalizadores deberán remitir al Departamento de Estadística y Registros de la Dirección de Gestión Técnica un informe relativo a los montos recaudados producto de la aplicación de los procedimientos de regularización.

Por su parte, el Departamento de Estadística y Registros se encargará de notificarlo a Contabilidad Nacional.

Sección V

Conclusiones y Recomendaciones

1.1 Conclusiones

Una vez concluido el análisis realizado en las secciones anteriores, en donde se toma en cuenta la historia y evolución de la figura de Regularización Tributaria Aduanera, su incorporación en el ordenamiento jurídico nacional, la aplicación de figuras similares en otros países y entrevistas a expertos, funcionarios y administrados. Se ha determinado que la figura ha tenido una evolución constante, en donde en estos ocho años de existencia formal (desde el año 2008) su procedimiento de aplicación ha estado en continuo cambio, y su fortalecimiento ha sido de los temas más relevantes para la administración en materia tributaria aduanera (reflejo de esto es su reiterada aparición en el Plan Estratégico del Servicio Nacional de Aduanas), lo que muestra la importancia de la figura para el Estado.

En términos generales, la figura nace como un medio en donde la administración se acercaba a los sujetos pasivos en busca de diálogo. Este acercamiento se convirtió en una forma de dar a conocer sus actuaciones y además buscar la forma de regularizar la deuda tributaria del sujeto pasivo. Poco a poco menciona los entrevistados, se ha cambiado el enfoque dado a la figura, y se ha ido convirtiendo en una herramienta más recaudadora. Otra de las ideas del nacimiento de la regularización es el hecho de que la misma busca ser el medio más célere y ágil para la recaudación de impuestos a posteriori, sin embargo, actualmente la figura se ha convertido en un paso previo al procedimiento ordinario, razón por la cual en los casos en que la propuesta de regularización no es aceptada, se han estado duplicando esfuerzos por parte de la administración. Además de los puntos de cambio y el que mencionan los entrevistados que se considera como el más significativo, es el hecho de que anteriormente al ser aceptada la regularización por parte del sujeto pasivo, el caso se archivaba y por ende no se procedía a ejecutar en ningún caso un procedimiento sancionatorio ulterior, esto último ha cambiado y hoy en día independientemente de ser aceptada o rechazada la figura, el sujeto pasivo no queda eximido de ser producto de un proceso sancionatorio.

Conjuntamente con lo anterior, también se ha logrado determinar ciertas áreas de oportunidad de mejora para la figura: como sus plazos, sus facilidades y medios de pago y el hecho de crear multas diferenciadas y castigar casos de reincidencia son algunas de las características que se consideran deben ser implementadas por la administración para lograr un mejoramiento en cuanto a la aplicación de la regularización. Por último, se considera que debe ser promovida por parte de la administración, la figura de la rectificación tributaria aduanera, la cual se considera una herramienta que busca incentivar los principios de transparencia y buena fe por parte de los sujetos pasivos, y con esto se busca fomentar las auditorías internas por parte de los administrados y que sean ellos mismos participantes en el proceso de fiscalización posterior.

A continuación, se exponen una serie de conclusiones a las que se han llegado después de realizado el análisis de las cuatro secciones anteriores:

- La fiscalización es el medio que utiliza la Administración para regular las actuaciones de los sujetos pasivos tanto inmediatas, permanentes o posteriores como es el caso de la aplicación de la figura de regularización o de procedimientos ordinarios.
- Los impuestos de aduanas representan uno de los rubros más importantes de financiamiento de la Administración, llegando a cifras anuales entre el 22% y 25% de los ingresos totales.
- Desde de la aparición de la figura en la legislación nacional, en el año 2008, en la legislación nacional, como el Director General de Aduanas en su momento el señor Desiderio Soto, y a pesar de los múltiples cambios de administraciones, no solo en la dirección de la DGA, sino también en los cambios de Gobierno, la figura se ha mantenido y ha estado en constante evolución. A pesar, de las limitaciones de la figura, la misma presenta para la administración una eficiencia mayor entre las figuras no voluntarias, y con ello se concluye que la figura de Regularización pese a los diferentes cambios, sigue siendo para la administración uno de los principales medios de recaudación, y su aplicación a nivel interno busca solventar los vacíos legales a nivel de

procedimiento y además de que su aplicación se haga más extensiva. Convirtiéndose la figura en un eje institucional y no una idea de aplicación temporal.

- La Regularización en sus inicios fue planteada como una figura de acercamiento entre las partes, en donde la administración y el sujeto pasivo tuvieran un espacio para solucionar posibles errores que conllevaran a adeudos tributarios. Dicho espacio se ha ido limitando a la vez que la figura ha ido evolucionando, en donde los mismos administrados en las entrevistas indican que las audiencias han perdido el carácter amistoso que las identificaba en sus inicios. De acuerdo a las experiencias de los entrevistados, indican que la administración ha tomado la figura como un medio de recaudación, y ha ido dejando de lado la solución del problema de fondo.
- La figura de Regularización Tributaria Aduanera como se encuentra definida actualmente, no genera incentivos reales al administrado para cumplir de forma voluntaria con sus obligaciones tributarias. Se concluye, que la misma no es una forma efectiva de generar conciencia en los administrados, por el contrario, la misma es una forma legal que el administrado tiene para esperar a que la administración encuentre su error, sin tener mayores consecuencias, a parte del pago del adeudo, los intereses y una multa reducida.
- Uno de los objetivos de la Regularización Tributaria Aduanera es recaudar la mayor cantidad de tributos, al menor costo posible. A su vez, la administración conoce su incapacidad para fiscalizar la totalidad de las declaraciones generadas y por ende que los posibles errores encontrados no pueden llevarse a un procedimiento ordinario, dicho proceso generalmente tiene un costo y desgaste alto para las partes, e implica además periodos de tiempo prolongados, desde su apertura hasta la emisión de una resolución, que puede ser o no favorable para el Estado, ya que gran parte de los casos se pierden por errores de forma o fondo. Adicionalmente, esta incapacidad de la administración es también conocida por los administrados, y los mismos a sabiendas de ello optan en ciertos casos por esperar a ser fiscalizados y que la administración encuentre los errores e inicie el proceso de regularización. En algunos casos el administrado con

conocimiento real de sus errores e influenciados también por el monto de tributos determinados en la regularización decidirán si eligen rechazar la figura y trasladar el caso a un procedimiento ordinario, esto ya sea para ganar tiempo o para esperar posibles errores por parte de la administración y hasta la posible prescripción del caso.

- Uno de los hallazgos más importantes del tema de estudio fue el análisis estadístico de aceptación y rechazo de la figura de Regularización Tributaria Aduanera a través de los años desde el año 2010 hasta la actualidad. En este sentido, se puede observar que hasta el año 2011 el porcentaje de rechazo no superaba el 23%, sin embargo, a partir de los cambios ya expresados en secciones anteriores el porcentaje de rechazo viene en aumento, siendo para el año 2012 de un 28% hasta llegar en el año 2015 a un 42%. Es por lo anterior que se puede concluir que la evolución de la figura lejos de fortalecerla, ha propiciado una disminución en el porcentaje de aceptación de las propuestas de regularización.
- A pesar de estar definida la Regularización como un procedimiento voluntario en la Ley General de Aduanas, el proceso en su totalidad no se puede catalogar como voluntario, esto en razón de que, la notificación, la propuesta, los plazos y el momento de pago, son definidos unilateralmente por la administración. Este proceso es iniciado de oficio por la Administración, y la única manifestación voluntaria es la aceptación o rechazo de la propuesta de Regularización; se concluye entonces que el proceso de Regularización no es un procedimiento voluntario, más la aceptación del pago si es visto como tal. Por consiguiente, el proceso voluntario contemplado en la LGA, es la Rectificación, en donde el administrado es el que indica los errores cometidos, notifica a la aduana sobre el adeudo, y realiza el pago sin que medie alguna actuación fiscalizadora por parte de la administración.
- Actualmente los plazos de la regularización están definidos claramente en la legislación nacional y según la experiencia compartida en las entrevistas por diferentes participantes en el proceso, los plazos si se cumplen por parte de la administración. El procedimiento definido actualmente indica la existencia de una notificación que

convoca a una primera audiencia (este es la única etapa que no contempla un plazo establecido, pero según las experiencias dadas, no excede de 22 días desde su convocatoria a audiencia, hasta su realización efectiva) en donde solamente se exponen los hallazgos encontrados y el sustento legal que los justifica. Posterior a esto se le otorga a los administrados un plazo de 15 días hábiles para estudiar lo expuesto en la primera audiencia y llevar una respuesta de aceptación (puede ser parcial) o rechazo a la segunda audiencia. En esta se puede solicitar un plazo de 8 días hábiles adicionales si el administrado logra demostrar que existe algún tipo de error de cálculo por parte de la administración y cumplido este plazo debe dar respuesta definitiva, en caso de aceptación el plazo de pago corresponde a 5 días hábiles. Dado lo anterior y después de escuchar lo indicado por los entrevistados y en busca de que la regularización efectivamente se constituya como una figura aceleradora para recaudar impuestos, se concluye que es necesario realizar modificaciones a estos plazos, en donde desde la primer notificación, se le debe indicar al sujeto pasivo cuales declaraciones y errores están generando el adeudo tributario, además de indicar el sustento legal y técnico que faculta a la administración para cobrar dichos adeudos. A partir de ello el administrado podrá aceptar la propuesta sin necesidad de realizar una audiencia.

- Se encuentra establecido que en caso de aceptación de la propuesta de regularización por parte del sujeto pasivo, este tiene el plazo de 5 días hábiles para pagar su adeudo tributario, en caso de no hacerlo efectivo, se considerará rechazada la propuesta. Dado que algunas regularizaciones se realizan por montos muy elevados, incluso por miles de millones de colones, y que no todos los administrados poseen el flujo de efectivo para realizar estos pagos en dicho plazo, además en atención a lo señalado en las entrevistas, se concluye que el plazo para pago es muy reducido, por lo tanto, se hace necesario extender el mismo. Coinciden los entrevistados en cuanto a que en ocasiones se debe rechazar la aceptación de la figura pues simplemente no es viable para los sujetos pasivos el pago del monto adeudado en el período establecido actualmente.
- Uno de los puntos expuestos en las entrevistas por parte de los administrados y en concordancia con la conclusión anterior, es que la administración concede poco plazo para pago, sin embargo, cuando es el administrado quien está recurriendo para la

repetición de impuestos ante la Aduana, la respuesta de esta última es muy lenta y no hay plazos establecidos para esta devolución de impuestos, dicha devolución puede tardar incluso años y no darse de forma completa, como por ejemplo que la aduana devuelve impuestos, más no los intereses generados por los mismos. Es por esto que se concluye que debe la administración brindar facilidades de pago a los administrados ante la aceptación de la propuesta de regularización, esta facilidad de pago la vemos contemplada en la figura de la compensación, en donde en caso de tener el administrado fondos a favor que se le estén recurriendo a la aduana, podrá apelar a que la aduana haga efectivo el pago del adeudo regularizado a través de la ejecución de estos dineros que la aduana debe devolver al sujeto pasivo.

- Desde el nacimiento de la figura de la regularización, se ha contemplado que la aceptación de la misma y pago del adeudo tributario por parte del administrado, no exime a este último de cualquier procedimiento ulterior que se pueda aperturar por los errores encontrados, específicamente por la apertura de un acto sancionatorio al sujeto pasivo. Sin embargo, coinciden los administrados en que en sus inicios, la aplicación de la figura contemplaba que al ser cancelado el adeudo tributario producto de una aceptación de la propuesta, se procedía por parte de la administración a archivar el expediente y no trasladar el mismo a la Dirección Normativa. Es necesario indicar que legalmente lo anterior no es lo que corresponde, sino por el contrario, independientemente de la aceptación o rechazo de la figura, queda el sujeto pasivo a expensas de que se le pueda aperturar un procedimiento sancionatorio. Desde la llegada del Ex-director Gerardo Bolaños a la Dirección General de Aduanas es que se hace el cambio en la aplicación de esta figura, en donde todo caso ya sea aceptado o rechazado, se empieza a cumplir con lo establecido en la Ley General de Aduanas en cuanto al traslado del expediente a la Dirección Normativa para la apertura posterior del proceso sancionatorio correspondiente. Lo anterior sumado a lo expresado en las entrevistas, permite concluir que este cambio ha hecho que la aceptación de la figura por parte de los administrados pierda atractivo. En cuanto a este punto, coinciden los administrados que el principal cambio en la aplicación de la figura es esta apertura del procedimiento sancionatorio y una de las recomendaciones que dan para ser más atractiva la figura es

que se elimine la multa correspondiente ante una aceptación del adeudo tributario por medio de una Regularización Tributaria Aduanera.

- Según la experiencia compartida por los entrevistados, otro de los cambios que han visto en la figura es la apertura de casos con montos muy bajos los cuales según lo indicado por ellos han llegado notificaciones de propuestas de regularización por adeudos que no exceden los mil colones. De esta forma los administrados indican que este tipo de casos no deben ser aperturados ya que no corresponden con las características del monto exiguo (establecido actualmente en 229.999 colones). De acuerdo con lo anterior, la Resolución RES-DGA-40-2011 en relación al monto exiguo expresa, en el inciso d) en el punto 1 de la Resolución que “las autoridades aduaneras sin necesidad de mayor trámite, podrán sustraer de la condición de archivadas aquellos casos de pago voluntario”. Por lo anterior, se concluye que la administración tiene potestad para cobrar cualquier monto por mínimo que sea, siempre y cuando el pago del mismo se defina como voluntario. Al ser la regularización una figura considerada de pago voluntario por parte del sujeto pasivo es que se da pie a la apertura de todo tipo de procedimiento de regularización independientemente del monto adeudado.
- Otro punto importante sobre la aplicación de la figura es que a nivel práctico hay un artículo del Reglamento de la Ley General de Aduanas que no se aplica. Este es el 536 Ter sobre la Improcedencia de la Propuesta de Regularización a los administrados en donde se indica expresamente “No procederá el trámite de regularización en aquellos casos en que las acciones u omisiones de los sujetos pasivos, sean o no auxiliares de la Función Pública, responden a una actividad claramente delictiva o de mala fe. Igualmente se prescindirá del trámite de regularización si pudiera ser utilizado como una actividad dilatoria con el fin de que la acción de la Administración Tributaria pueda prescribir”. Actualmente, existe un dictamen del Jefe de la Dirección Normativa en donde se indica que a menos que un sujeto pasivo tenga una sentencia en firme que indique que una actuación ha sido delictiva o de mala fe no se puede desaplicar la propuesta de regularización al sujeto pasivo, por tanto, se aplica el principio de buena fe a los administrados y el principio de inocencia frente a los casos específicos. Adicionalmente, mediante resoluciones del TAN se ha indicado que la Regularización

Tributaria Aduanera se ha convertido en carácter obligatoria de aplicación y se ve como un proceso previo del acto fiscalizador ante un procedimiento ordinario. En este sentido se han pronunciado varias veces que un procedimiento ordinario es completamente nulo si antes no se ha realizado la propuesta de regularización. De esta forma se concluye que a nivel práctico, la aplicación del artículo 536 ter del Reglamento de la Ley General de Aduanas es realmente nula y que actualmente todo proceso fiscalizador debe iniciar por una regularización, sin hacer distinciones sobre las causas que llevaron al sujeto pasivo a tener dicho adeudo tributario con la administración.

- Siguiendo con el ejemplo práctico planteado en la Sección IV en la Propuesta de Mejoramiento de la Figura de Regularización Tributaria Aduanera en donde se indica por medio de opinión de expertos que del total de DUAs generados para una aduana, el porcentaje de DUAs fiscalizados en el aforo inmediato no excede el 20% y adicionalmente el porcentaje de DUAs fiscalizados a posterior no excede el 20% tampoco. Esto indica que en un año se dejan de revisar aproximadamente el 60% de los DUAs generados. Esto implica que la Administración no tiene la capacidad para realizar una fiscalización a todos los trámites. Si tomamos en cuenta que la Regularización se convirtió en un paso previo del acto fiscalizador, se concluye que la misma Administración está creando un tipo de embudo, ya que por cada caso encontrado se deben generar 2 actos en caso de que el administrado no acepte, en primera instancia la regularización y en segunda el procedimiento ordinario. Esto se incrementa debido a la tendencia a la baja en cuanto a la aceptación de las propuestas de regularización de los últimos años.
- Según lo señalado en el punto anterior y lo visto en secciones anteriores, se hace necesaria la implementación de una eficiente gestión de riesgo en donde a través de indicadores tales como naturaleza de la mercancía, origen de la mercancía, historial del importador, historial del auxiliar de la función pública, entre otros, se logre determinar mayor cantidad de infracciones tributarias para que las acciones fiscalizadoras sean completamente efectivas y aumentar con esto la credibilidad de las actuaciones de la Administración. Según la opinión de expertos y de antiguos funcionarios de la Dirección General de Aduanas, la mayor cantidad de casos se abren por temas de

clasificación, los cuales en su mayoría se determinan por medio de análisis de laboratorio. En segundo lugar, se encuentran los casos por temas de origen de las mercancías, en tercer lugar por denuncias de otros administrados y en cuarto lugar por una gestión de riesgo. Lo anterior indica que los esfuerzos realizados actualmente en la gestión de riesgo no están alcanzando para mejorar el control, a razón que son pocos los casos abiertos directamente por este tema. Aun así, no se logra determinar cuál es la capacidad real de las actuaciones fiscalizadoras de la administración, y por consiguiente no se logra determinar cuál es el problema para que se incrementen las mismas, a saber, la cantidad de muestras analizadas por el Laboratorio Aduanero, la cantidad de funcionarios de cada departamento, la complejidad de los casos, el tiempo que les tome a los funcionarios la creación de la propuesta u otros.

- Según entrevistas con diferentes sujetos pasivos, una de las principales limitantes en cuanto a la aplicación de la figura es el desconocimiento por parte de los importadores. Se menciona que los importadores se empiezan a informar acerca de la figura una vez que son producto de una propuesta de regularización, sin embargo, muchas veces no llegan a conocer los alcances reales de la figura dependiendo de las personas que estén asesorando al importador. Uno de los puntos más importantes sobre este desconocimiento es el hecho de que la aceptación de las acciones de la administración genera jurisprudencia la cual es un elemento generador de derecho y que puede ser aplicable a futuros casos.
- A pesar de la última reforma de la Ley General de Aduanas, en cuanto a la aplicación del artículo 242, relacionado al cobro de multas ante las infracciones tributarias y que actualmente establece el cobro de dos veces los tributos dejados de pagar, y sumado a la percepción de las partes en las diferentes entrevistas se concluye que este artículo funciona como un medio que desincentiva a las figuras subsanadoras del adeudo tributario, tales como la regularización y la rectificación. Esto por cuanto el monto a pagar por concepto de multa se considera elevado a pesar de los beneficios que otorgan las figuras en cuanto a la reducción de multas, y aunado al hecho de la falta de capacidad de la administración de fiscalizar todas las declaraciones, muchos de los sujetos pasivos optan por no aplicar por estas figuras y dejar la responsabilidad de las

actuaciones fiscalizadoras a la administración. Para esto se apela a que la Dirección General de Aduanas con apego a los principios de legalidad, proporcionalidad y el debido proceso pueda determinar acciones que promuevan el uso de figuras que promueven las buenas prácticas de comercio y tributarias en el administrado.

- Dado que la administración ha establecido que la figura de la regularización se convierta en un paso previo al procedimiento ordinario, esta no cuenta con un monto mínimo para la apertura de los casos por errores encontrados. A su vez, tampoco cuenta con un tope máximo para la propuesta. Según testimonio de los sujetos pasivos en las entrevistas y de la misma administración, las propuestas de regularización en las que medien cuantías muy altas de dinero no son aceptadas en su gran mayoría, esto por cuanto los administrados prefieren entrar a debatir con la Aduana sus actuaciones y tener la posibilidad de ganar los casos por fallos de forma o fondo, además el procedimiento ordinario es un proceso con mayor tiempo y posibilidades de defensa para el sujeto pasivo. Se concluye entonces, que en la mayoría de los casos mientras mayor sea el monto del adeudo tributario, menor será la posibilidad de aceptación de la figura.
- La figura de reincidencia y reiteración está tipificada en nuestra legislación desde el año 1971 en el Código de Normas y Procedimiento Tributarios, sin embargo, dentro de la legislación nacional aduanera no es utilizada o considerada como un agravante.
- Después de analizar una serie de figuras similares en otros países se observa que en todas ellas se encuentra tipificada y castigada la presencia de la reincidencia o reiteración en los errores de las declaraciones. Una vez estudiada nuestra legislación aduanera se concluye que en nuestro país no se castiga la reincidencia o reiteración, esto se ve fortalecido con el hecho de que todo error es afecto a una propuesta de regularización independientemente de la cantidad de yerros que el administrado hubiese cometido en determinado periodo de tiempo.

- A nivel internacional, este tipo de figuras en donde el sujeto pasivo se somete a un procedimiento sumario y de reconocimiento de un adeudo tributario se contemplan además de la tipificación de la reincidencia o reiteración, los pagos fraccionados u otros medios de pago que ayuden al administrado a cumplir y regularizar su situación con la administración, se dan beneficios adicionales en el proceso si el sujeto pasivo colabora ya sea por reconocimiento inmediato de la deuda o por el pronto pago. Además, se otorgan plazos más largos para el pago de los adeudos tributarios.
- Según un análisis estadístico de elaboración propia con respecto a las actuaciones fiscalizadoras, en cuanto a la recaudación producto de procedimientos ordinarios y regularizaciones, hemos concluido que la recaudación por regularización es mayor que la recaudación obtenida a través de procedimientos ordinarios, sin embargo, aun así, la suma de tributos recaudados por regularización apenas alcanza en su mejor año un 0,11% del total de ingresos de ese mismo año. Por ejemplo, en el año 2011 el ingreso total por tributos aduaneros asciende a 792.000 millones de colones y lo recuperado ese año mediante regularización corresponde a 892 millones de colones, es necesario indicar además que a partir de ese año el porcentaje de recaudación por regularización viene disminuyendo comparativamente contra los tributos totales recaudados.
- A pesar de que la recaudación mediante regularización es proporcionalmente baja comparada a la totalidad de tributos, y según experiencias internacionales, se podría pensar como una solución temporal la implementación de las amnistías fiscales, dado que las mismas tienden a provocar incrementos elevados en la recaudación en un período corto de tiempo, sin embargo dichos programas no son una solución que perdure ni que fortalezca la cultura tributaria a mediano o largo plazo, ya que pueden generar los siguientes perjuicios: Su aplicación constante hace que la ciudadanía espere de forma periódica la amnistía, lo que disminuye el incentivo de pagar impuestos en tiempo y forma, lo que a la larga eleva la evasión fiscal, provoca además el castigo a contribuyentes regulares, dados los beneficios especiales en estas figuras temporales. Por otro lado, la implementación de estas amnistías se pueden interpretar como falta de

eficiencia de la administración y por último el aumento en los ingresos producto de la amnistía provoca que se ignoren problemas económicos importantes.

- Uno de los principales problemas visualizados por la administración con respecto a sus actuaciones es la dificultad de la misma para comunicarse, no existe en este momento un mecanismo que permita a las diferentes entidades gubernamentales conocer lo que están realizando otros departamentos o direcciones, lo que ocasiona que se dupliquen sus esfuerzos. A su vez, los administrados coinciden en esta apreciación, en donde indican que por ejemplo en ocasiones presentan rectificaciones por alguna declaración y posteriormente se les notifica sobre la apertura de una propuesta de regularización por ese mismo error ya rectificado de antemano.
- Otra de las inquietudes por parte de los administrados es que la comunicación por parte de la administración hacia ellos no es efectiva, a pesar de que existe en la página del Ministerio de Hacienda un historial sobre los análisis del laboratorio realizados anualmente, coinciden los administrados en que esto no satisface sus necesidades de información, indican que los canales de comunicación externa no son suficientes, los mismos no son amigables con el usuario y presentan limitaciones de divulgación, indican que tienen poca visibilidad sobre las investigaciones y sus resultados, en especial sobre consultas específicas de otros administrados. Estos análisis o criterios son importantes de transmitir a los sujetos pasivos con el fin de que ellos conozcan de previo a cualquier acción fiscalizadora, la percepción de la aduana, y con ello puedan declarar correctamente sus mercancías o proceder a solicitar rectificaciones sobre declaraciones ya presentadas. Se concluye entonces que no existen canales de comunicación fluidos, masivos y eficientes de las actuaciones de la administración, estas deficiencias se dan según lo visto en dos vías. Administración- Administración y Administración- Administrados.

- Dadas las características encontradas en la figura de la rectificación, la misma es el medio legal idóneo, a través del cual, el administrado normaliza sus obligaciones tributarias. Esta figura promueve la generación de auditorías internas y cualquier medio similar, a través del cual, el sujeto pasivo se convierte en un ente fiscalizador más. Por ende se concluye, que es necesario fortalecer la Rectificación Tributaria Aduanera, por medio de incentivos fiscales diferenciados, que premien al administrado responsable y voluntario.
- La rectificación pese a los beneficios que tiene, la administración no ha dado el énfasis requerido para que el administrado opte por esta herramienta y se incentive su utilización. Se han aplicado reformas que tratan de incentivar la rectificación pero que a nivel práctico son poco atractivos para el administrado. De esta forma, las principales causas por las cuales no se ha dado tanto énfasis es por la mínima diferencia entre la aplicación de multas entre una regularización y una rectificación, por las ineficiencias en el proceso de rectificación realizado por la aduana, por la cultura tributaria del administrado en donde sabe que la administración no tiene la capacidad de revisar el 100% de los DUAs y prefiere esperar a que se regularice.
- El artículo 242 de la LGA ha influido en la cultura tributaria del sujeto pasivo, en la medida en que al ser considerada una multa excesiva o desproporcional, desincentiva la rectificación o regularización de la situación tributaria por los efectos que conlleva. Actualmente, este artículo luego de una serie de reformas presenta la menor sanción con respecto a sus predecesores, en el sentido que ha cambiado de cobrar la totalidad del valor de la importación o hasta 3 veces lo dejado de pagar a como se encuentra ahora que es el doble de los impuestos dejados de pagar, siempre y cuando no sea por un acto de contrabando. Este es una de las acciones que ha reformado la administración para que las figuras de regularización y rectificación sean mejor aceptadas por el administrado.

- La cultura tributaria actual de muchos administrados se basa en la capacidad que tiene la administración de encontrar y sancionar las malas acciones que realicen los sujetos pasivos. De esta forma, a como existen buenos contribuyentes, hay muchos que a sabiendas de que la administración tiene claras deficiencias en el control a posterior prefieren esperar a que la administración encuentre sus errores y les hagan una propuesta de regularización. Adicional, estos mismos administrados, son los mismo que no realizan auditorías constantes y que no corrigen sus errores a futuro, por ende son sujetos reincidentes que deberían contemplarse como sujetos de riesgo alto. Sin duda alguna, un cambio en la cultura tributaria, dirigida hacia una colaboración entre Administración-Administrado es necesaria para cumplir con los objetivos institucionales de control y facilitación en los que se premie la buena fe, la voluntariedad, la rectificación, las auditorías internas, entre otros que coadyuven a una buen gestión tributaria.
- La gestión de riesgo no es un eje central para la apertura de casos de regularización, ya que la mayoría de los casos se abren por los análisis de laboratorio o en segundo puesto por denuncias. Sin embargo, la gestión de riesgo debe de tomar más importancia y así ayudar a la administración a llevar a regularizar los casos con una posibilidad más alta de riesgo, ya sea por el tipo de defraudación o por el monto del adeudo. Adicional, la gestión de riesgo debe realizar una evaluación integral de los sujetos pasivos para así categorizarlos en sujetos de riesgo alto, medio o bajo.
- El artículo 233 de la LGA presenta diferentes rebajas de multa de acuerdo al momento en que el sujeto pasivo acepte la propuesta o colabore con la administración en el pronto pago de la sanción. Dichas rebajas rondan entre el 25% y hasta el 80% de acuerdo al momento y colaboración.
- La DGA actualmente no cuenta con el suficiente personal para el esquema de fiscalización aplicado. Este esquema propone que la regularización es un paso previo

del procedimiento ordinario dentro de las actuaciones de fiscalización de la administración. De esta forma y de acuerdo a la cantidad de DUAs generados diariamente se hace difícil el control y revisión de la totalidad de los casos, más si no existe una gestión de riesgo adecuada y los objetivos institucionales no van acorde al esquema planteado. Esto se demuestra en cuanto a que el personal de apertura de procedimientos ordinarios abre los casos de acuerdo a su cuantía y a la fecha de prescripción.

- Los datos estadísticos, tanto sobre el proceso de regularización como de procedimiento ordinario son de difícil acceso, ya que por una parte, la administración no cuenta con un sistema integrado que genere reportes o datos en tiempo real y también la mayoría de los datos no están abiertos al público, como lo son la recaudación, la cantidad de procesos abiertos, la cantidad de DUAs sin revisar o revisados mensualmente, entre otros que indiquen la eficiencia y eficacia de los departamentos en cuestión.
- Desde el año 2012 se han presentado 2 planes estratégicos del Servicio Nacional de Aduanas. El primero de ellos abarca los periodos de 2012-2017 y dentro de sus objetivos se evidencia el interés de la administración por fomentar la regularización tributaria aduanera y de crear mecanismos de cooperación entre administración-administrado. Esto con el objetivo de recaudar impuestos al menor costo posible y de propiciar un acercamiento con el administrado, sin embargo, el plan estratégico que abarca del 2015-2018 tiene como objetivo único la recaudación, el cual se lee textualmente "lograr un aumento en la carga tributaria, con acciones anti fraude y reformas a los impuestos tributarios".
- Los planes estratégicos del Servicio Nacional de Aduanas, desde el 2012 velan por fomentar la figura de la regularización tributaria aduanera. Esto se evidencia en su proceso estratégico número tres, llamado cumplimiento voluntario de las obligaciones, el cual está enfocado en generar cultura tributaria como mecanismo de simplificación del cobro de tributos, siendo que la administración visualiza a la regularización como el

proceso propicio para recaudar tributos dejados de percibir "al más bajo costo para el Estado".

1.2 Recomendaciones

Producto de las conclusiones anteriores y de lo evaluado en las cuatro secciones previas, se han determinado oportunidades de mejora para el procedimiento y aplicación de la figura de regularización tributaria aduanera y en general del proceso recaudatorio nacional.

Se ha determinado la necesidad de fomentar una eficiente cultura tributaria, de recaudar mejor, y de propiciar una mayor participación del sujeto pasivo en el proceso recaudatorio, se busca empoderar al administrado de los procesos fiscalizadores y que este sea el primer filtro de las declaraciones presentadas. Por ende se busca fomentar la figura de la rectificación y fortalecer la figura de la regularización tributaria aduanera.

A continuación se presentan las recomendaciones necesarias para cumplir con lo anterior:

- Dada la falta de información por parte de algunos importadores con respecto a la figura de regularización tributaria aduanera, sus alcances, obligaciones, beneficios, pasos a seguir según la aceptación o rechazo de la propuesta y sus responsabilidades. Se recomienda que la administración brinde al administrado capacitación sobre la figura, se busca la promoción de charlas, congresos y programas de educación tributaria y de los beneficios derivados producto de las auditorías internas. Además que al momento de propuesta una regularización a un sujeto pasivo, desde la primera notificación se le informe de todas las implicaciones y pasos que conlleva la figura.
- A sabiendas de que la aceptación de la propuesta de regularización produce jurisprudencia, y conociendo que los importadores tienen limitaciones en cuanto al conocimiento acerca de los alcances de la figura. Se recomienda la creación de un modelo de regularización de aceptación bajo protesta. En el cual los sujetos pasivos puedan aceptar la propuesta con la salvedad de que la misma podrá ser recurrida posteriormente con argumentos claros y válidos por parte del administrado. Esto no implica la reapertura del mismo proceso, sino que en caso de recurrir por parte del administrado, esto se hará en niveles más altos del ordenamiento jurídico nacional.

- Como respuesta a la existencia de canales efectivos de comunicación por parte de la administración hacia el administrado, se recomienda la creación de un portal virtual unificador en donde se integren diferentes datos que puedan ser de utilidad al administrado, esto en busca del fortalecimiento de la cultura tributaria, persigue además lograr el objetivo de transparencia y fomentar la comunicación fluida, expedita y actualizada de las actuaciones de la Aduana. Dentro de la información que se recomienda debe contener este portal se encuentran: Los Análisis de laboratorio, criterios vinculantes, estadísticas de comercio exterior, resoluciones emitidas por temas de interés relacionadas a acciones fiscalizadoras, legislación nacional en temas tributarios y procedimentales, diversos proyectos de ley que tengan impacto para los administrados y cualquier otro asunto de interés para los administrados. Actualmente mucha de esta información se consigue a través de diferentes portales virtuales, sin embargo buscamos la generación de una plataforma amigable y gratuita que contenga información actualizada y a la mano para cualquier sujeto pasivo que desee consultarla, desde una agencia de aduanas hasta un pequeño importador o exportador.
- Como parte de las mejoras a los canales de comunicación de la administración, se recomienda generar un sistema interno (no necesariamente una plataforma, puede ser algún tipo de reporte que fluya) que permita facilitar y controlar las actuaciones de los diferentes departamentos y direcciones, Con esto se busca la convivencia de las diferentes entidades y la no duplicidad de esfuerzos. Es necesario la aplicación de este sistema por cuanto actualmente declaraciones rectificadas por el administrado, son por otro lado sujetos a regularización por parte de la administración. Aunado a lo anterior se deben redoblar esfuerzos en la resolución de las rectificaciones, se deben asignar más recursos para atender a esta figura, logrando así generar una disminución del plazo de respuesta por parte de la administración, provocando además un aumento de credibilidad en la figura.

- Debido a la capacidad limitada fiscalizadora por parte de la administración, se hace necesario que los administrados se hagan responsables de sus actuaciones, no es solamente delegar la responsabilidad fiscalizadora en la Aduana, el administrado es también responsable de una correcta declaración de sus DUAs. Por tanto, se recomienda generar facilidades de rectificación al administrado para declaraciones del régimen de importación, actualmente la administración brinda la facilidad de que el administrado pueda rectificar ciertos datos ya declarados en regímenes como la exportación, sin embargo imposibilita totalmente estas actuaciones para el régimen de importación. Esta rectificación se haría como una declaración complementaria en el sistema TICA, y se permitiría por una única vez para subsanar la cantidad de errores que sea necesaria. Es importante aclarar que estas rectificaciones no podrán realizarse si el error afecta los tributos pagados, sino que solamente permitirían cambios que no lleva error pecuniario, tal como: Números de contenedores, números de marchamo, número de placas de cabezal o furgón, códigos de empresas transportistas, cantidad de bultos, número de manifiesto o algún otro tipo de dato variable que no afecte los tributos pagados. Con esto se promueve no solamente la facilitación del comercio, sino además la competitividad de las empresas, y liberar a la administración de algún volumen de trabajo producto de la resolución de este tipo de rectificaciones, pudiendo entonces enfocar sus esfuerzos en atender otros casos más relevantes.
- Como es conocido, la administración no tiene la capacidad para atender el 100% de las declaraciones realizadas, por ende sus esfuerzos deben basarse en casos concretos susceptibles de error en los cuales medie una eficiente gestión de riesgos. Por esto se recomienda fortalecer los filtros o parámetros de aplicación, buscando con esto que solamente se aperturen procedimientos fiscalizadores a aquellas declaraciones donde el porcentaje de éxito de recaudación posterior sea elevada por los perfiles de riesgo establecidos. Uno de los filtros recomendados es el establecimiento de montos máximos en los cuales aperturar un procedimiento de regularización, ya que como hemos visto, mientras mayor sea el monto adeudado, más complicada es la aceptación de la figura, y por ende se desperdician esfuerzos en casos en los que las posibilidades de regularización son muy bajas.

- Tomando en cuenta que la regularización se convirtió en un paso previo a la apertura de un procedimiento ordinario, se recomienda a la administración para que haga un análisis integral de sus procesos en donde se logre identificar donde se encuentra actualmente sus cuellos de botella, de esta forma se logrará determinar donde se deben enfocar los esfuerzos de reforma a los procedimientos internos con el fin de hacer más expedito, ágil y eficiente el proceso fiscalizador de la administración.
- Así como la administración determina plazos a los administrados para los diferentes procedimientos establecidos en la legislación y basados en la experiencia de un país como España en donde cualquier acto que corresponda a resolver por parte de la Aduana no puede exceder del plazo de 6 meses. Se recomienda determinar plazos a la administración para que dé respuesta y resolución a los asuntos interpuestos por el administrado, como por ejemplo las rectificaciones, la devolución de impuestos a favor del administrado, entre otros.
- Se recomienda a la Administración Aduanera Nacional para que promueva la generación de planes a largo plazo (10 ó 15 años) que ayuden a fortalecer la cultura tributaria, basados en la transparencia, en la buena fe, y en la ayuda mutua entre la administración y el administrado. Se recomienda además planes sostenibles en el tiempo y que promuevan el seguimiento y la evaluación integral periódica, con el fin de tener constantemente planes de mejora que respondan a la realidad nacional e internacional del momento, mejorando así la competitividad de la Aduana.
- Se recomienda la generación de un proyecto de ley ante la Asamblea Legislativa que permita la implementación de los cambios propuestos en este estudio y al Poder Ejecutivo la reforma al procedimiento de regularización actual.
- Se recomienda que se tome la totalidad de esta propuesta para la aplicación en la Dirección General de Aduanas, específicamente en el proceso de Regularización Tributaria Aduanera y empezar con los trámites respectivos para implementarla lo antes posible.

- Se insta a los partidos políticos al estudio e impulso de esta propuesta a modo de que sea considerada la misma como un eje temático de sus campañas de gobierno y de la futura administración. La misma debe ser promovida como una herramienta que fomente la cultura tributaria, que disminuya la evasión fiscal, que mejore la relación de administración-administrado y que propicie la colaboración del sujeto pasivo en la consecución de la meta recaudadora estatal.
- Se recomienda que se apruebe dicha propuesta de ley y que se hagan las reformas correspondientes a todos los niveles legales, desde la Ley General de Aduanas, el procedimiento de regularización y las diferentes directrices institucionales.
- Se recomienda el fortalecimiento del análisis de gestión de riesgo, de modo que el mismo se convierta en eje central para la generación de las propuestas de Regularización Tributaria Aduanera y que no se centre principalmente en los análisis de laboratorio.
- Se recomienda que a medida que el sujeto pasivo sea llamado a regularizaciones, procedimientos ordinarios u otro tipo de fiscalización a posterior, sea considerado como una alerta que afecte gradualmente su perfil de riesgo y por ende incrementa paulatinamente los aforos inmediatos en sus declaraciones dentro del proceso selectivo de la aduana.
- Se recomienda que sea fomentada la figura de la rectificación como verdadera herramienta voluntaria para subsanar los errores en las declaraciones, ya sea que conlleven o no a un adeudo tributario. Además, se busca incentivar las auditorías internas en los auxiliares de la función pública y de los importadores, a través de una reducción de multas según el momento de presentada la rectificación en relación a la fecha de la aceptación de la declaración.

- Se recomienda que sean castigadas la reincidencia y reiteración de los errores cometidos en las declaraciones aduaneras y que los mismos sean sancionados con mayor severidad en caso de llegar a un proceso fiscalizador.
- Se recomienda que se aplique los cambios propuestos en relación al artículo 536 ter sobre la improcedencia de las propuestas de regularizaciones y que por tanto esta figura no sea aplicada en los casos en que exista contrabando, cuando sea un proceso dilatorio para que prescriba el caso, cuando la acción se haya hecho con dolo y cualquier evento posterior a la aceptación de tres propuestas en un periodo de cuatro años.
- Se recomienda que se ejecuten modificaciones en relación a los plazos del procedimiento contenidos en la propuesta. Además, que se establezca la posibilidad de pagos fraccionados y que se acepte la compensación como un medio válido de pago del adeudo tributario.
- Se recomienda que no sean aplicadas las figuras de amnistías fiscales como método para propiciar un aumento en la recaudación tributaria, esto debido a que son mayores los vicios provocados por estas que sus beneficios integrales.
- Se recomienda que sea considerado realizar un análisis más profundo sobre los efectos que conlleva la aplicación de multa del artículo 242, siendo que la administración debe propiciar la correcta recaudación de tributos y no fomentar la recaudación a través de multas, tal y como se observa en artículo 242 actual en donde la multa es el doble de los ingresos dejados de percibir por el Estado. Esto muchos administrados lo han considerado como una medida desproporcional que desincentiva la aplicación de la rectificación por parte del sujeto pasivo.
- Dadas las dificultades encontradas en el presente estudio para la obtención de datos en temas de recaudación u otro tipo de estadísticas de interés general, se recomienda que los mismos estén disponibles al público en la plataforma virtual oficial.

- Se Recomienda que el proceso conocido hasta el momento como regularización, sea llamado dentro de la Legislación Nacional Aduanera como Regularización Tributaria Aduanera.

Anexos

Anexo 1. Ingresos Totales del Gobierno Central

INGRESOS TOTALES DEL GOBIERNO CENTRAL									
2007-2014									
(en millones de colones)									
CONCEPTO	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
INGRESOS TOTALES:	1.638.352,7	2.104.701,0	2.490.030,6	2.363.265,7	2.743.180,1	3.024.429,2	3.274.301,2	3.537.315,7	3.799.979,6
Ingresos Corrientes:	1.637.788,1	2.104.451,1	2.489.551,2	2.359.138,2	2.741.625,5	3.024.133,9	3.270.367,9	3.536.202,4	3.797.519,6
I-1 Ingresos Tributarios :	1.577.733,0	2.028.941,8	2.408.578,6	2.262.289,9	2.491.652,1	2.769.332,9	3.007.922,2	3.292.308,8	3.522.442,5
I-1.1 Impuesto a los ingresos y utilidades	394.095,1	531.551,8	689.224,6	687.420,2	748.093,6	828.692,3	891.668,4	1.014.439,2	1.091.470,1
- Impuesto sobre la Renta									
- Ingresos y Utilidades a Personas Físicas	70.289,6	123.194,1	104.536,1	156.936,3	202.848,6	233.486,5	307.488,5	316.893,7	349.138,7
- Ingresos y Utilidades a Personas Jurídicas	280.772,0	348.236,7	481.110,2	443.821,9	449.954,5	485.616,1	461.223,3	545.055,8	573.757,1
- Dividendos e Intereses s/ Títulos valores	28.086,2	38.456,7	83.909,1	55.547,3	50.186,2	64.915,0	69.859,5	77.053,0	83.879,1
- Remesas al Exterior	14.258,1	21.074,6	19.043,4	30.694,1	44.746,3	44.289,3	52.840,4	75.310,2	84.315,1
- Bancos y Entidades Financ no domiciliadas	689,2	589,7	625,8	420,5	357,9	385,4	256,8	126,5	380,1
I-1.2 Impuestos a la Propiedad	37.387,6	52.511,0	68.299,1	77.979,5	97.628,1	87.627,5	126.966,0	153.451,4	173.325,8
Propiedad de vehículos	37.387,6	52.511,0	68.299,1	77.924,2	94.101,5	85.152,5	101.903,0	113.727,5	130.000,3
Impuestos a los activos									
Impuesto sociedades anomimas							22.424,7	35.725,8	39.312,7
Imp Solidario Viviendas				55,3	3.526,7	2.475,0	2.638,3	3.998,1	4.012,8
I-1.3 Sobre Importaciones :	105.742,5	134.576,0	156.816,0	117.256,0	126.134,4	146.510,3	152.274,4	154.576,1	169.119,9
Arancel:	84.744,6	107.565,3	124.550,3	97.000,9	103.850,5	122.354,7	128.357,7	130.633,9	142.225,5
1% Valor Aduanero:	20.997,9	27.010,7	32.265,7	20.255,0	22.283,9	24.155,6	23.916,7	23.942,2	26.894,3
I-1.4 Sobre Exportaciones :	1.284,2	2.432,1	4.667,4	4.677,3	3.972,8	3.990,4	3.823,6	4.876,5	4.853,3
Por Caja Banano Exportada	1.284,2	172,2	159,7	142,8	157,3	163,4	160,2	168,3	175,9
Der.de Exp.ad/valorem	0,0	2.259,9	4.507,7	4.534,4	3.815,6	3.827,1	3.663,4	4.103,5	3.067,2
Impuesto Exportaciones por vía terrestre								604,7	1.610,2
I-1.5 Ventas:	626.706,9	797.850,3	936.720,9	830.537,9	920.297,7	1.029.811,1	1.122.977,9	1.176.744,8	1.266.797,6
Interno	306.955,2	387.047,5	442.228,1	451.603,5	486.600,2	525.171,9	584.637,9	631.851,3	649.943,0
Aduanas:	319.751,7	410.802,9	494.492,9	378.934,4	433.697,6	504.639,2	538.340,0	544.893,5	616.854,5
I-1.6 Consumo:	111.537,6	153.642,9	164.267,7	117.443,8	146.834,3	174.428,0	187.862,5	176.404,6	195.837,8
Interno	17.316,6	20.052,2	22.822,8	24.694,9	24.723,6	26.040,2	25.921,5	22.190,3	21.619,0
Aduanas:	94.221,0	133.590,7	141.444,9	92.748,9	122.110,6	148.387,8	161.941,1	154.214,3	174.218,8
I-1.7 Aduanas No Distribuidos									
I-1.8 Otros Indirectos :	300.979,1	356.377,7	388.582,8	426.975,3	448.691,1	498.273,2	522.349,3	611.816,2	621.038,2
Impuesto unico combustibles	209.766,3	250.576,8	268.070,2	308.274,0	320.637,8	359.424,9	354.148,9	404.210,0	404.901,3
Impuesto bebidas no alcohólicas	16.041,2	18.263,2	22.716,1	24.426,3	26.565,6	27.803,7	30.205,0	32.518,6	34.873,7
Impuesto jabón de tocador	777,6	883,2	1.009,1	1.110,4	1.317,1	1.425,3	1.486,8	1.988,7	1.492,8
15% a los combustibles	0,0								
Impuesto bebidas alcohólicas	22.165,9	23.802,2	29.413,2	29.639,2	28.034,9	32.936,2	35.619,6	35.254,0	36.293,2
Traspaso vehículos usados	7.944,4	9.937,5	10.553,6	9.611,9	12.310,8	13.672,5	12.946,6	17.177,2	19.099,3
Traspaso bienes inmuebles	16.408,2	19.365,7	17.204,3	12.734,3	14.743,4	19.052,9	20.950,1	28.245,5	32.699,8
Timbre Fiscal	2.011,7	3.025,2	3.571,7	3.780,9	3.702,2	6.114,3	4.654,2	5.507,8	5.004,9
Timbres uso fronteras y puertos	0,0								
Derechos de Salida del Territorio Nacional	19.969,1	22.799,4	24.939,3	24.794,2	24.321,9	23.901,6	25.366,0	27.551,8	33.141,0
Derechos Consulares	4.296,1	3.706,6	5.241,7	4.864,1	5.878,6	5.911,5	5.734,3	5.270,0	4.140,9

Impuestos Ley de Migración y Extranjería		1.875,5	3.016,9	5.800,9	9.150,3	5.962,0	9.451,8	12.340,0	14.162,1
Impuestos productos tabaco							19.851,7	38.859,6	32.276,8
Otros Ingresos Tributarios	1.598,6	2.142,5	2.846,8	1.939,1	2.028,3	2.068,3	1.934,3	2.893,0	2.952,4
I-2 Contribuciones Sociales:	33.320,6	37.946,2	43.731,3	54.356,3	61.192,7	66.770,2	74.083,5	56.272,4	59.906,8
I-3 Ingresos no Tributarios	10.453,1	19.383,1	11.316,0	13.219,7	27.427,8	22.684,2	22.210,1	20.785,9	27.148,4
I-4 Transferencias	16.281,4	18.179,9	25.925,3	29.272,2	161.352,8	165.346,6	166.152,1	166.835,3	188.021,9
II- Ingresos de Capital:	564,6	249,9	479,4	4.127,5	1.554,7	295,3	3.933,3	1.113,2	2.460,0
Bicsa	0,0								
Donación	8,3			4.082,5	1.337,7				
Transferencias		4,8							1.679,5
Recuperación de Préstamos	556,3	245,2	479,4	45,0	217,0	295,3	3.933,3	292,2	
Venta de terrenos								821,0	780,5

Anexo 2. Entrevista Sr. Gerardo Bolaños

Entrevistador

¿Cuál es su puesto actual de trabajo?

Entrevistado

Soy profesional tres, trabajo en la división de deudas estatales de la Dirección General del Ministerio de Hacienda.

Entrevistador

¿Conoce o aplica los diferentes procedimientos a nivel de aduanas para ajustes tributarios, ya sea procedimiento ordinario, rectificación o regularización?

Entrevistado

Si los he aplicado porque trabajé un año en el departamento de fiscalización de la DGA y ese fue el cargo después de haber sido Director de la DGA, hice unas tres regularizaciones en ese tiempo.

Entrevistador

¿Conoce cuales son los beneficios y la duración aproximada de cada uno de los procedimientos?

Entrevistado

El beneficio inmediato de la regularización es que a través de esta se puede recuperar el dinero más rápidamente, me imagino que esta figura se ideó con este propósito porque si entrara en un procedimiento ordinario para cobrar los impuestos tardaría un poco más. Me parece que esto es resultado de una deficiencia de la administración para hacerlo como correspondía hacerlo si no existiera la regularización, esta se podría cambiar por la figura de rectificación. La regularización está concebida dentro de la ley como si fuera un acto voluntario, cosa que no lo es aunque la ley diga que se debe de considerar como acto voluntario la verdad es que no es un acto voluntario en donde es producto de una revisión a posteriori y ahí es donde yo creo que se distorsiona el concepto, si fuera una acción voluntaria se debería utilizar rectificación, la cual dice que el importador o el agente pueden enmendar en cualquier momento la declaración de aduanas y lo harían voluntariamente sin necesidad de la participación del Estado.

Entrevistador

Desde el punto legal aduanero se ve el acto de regularización como voluntario en el momento en que el sujeto pasivo puede decidir si realiza el pago o no, con esta afirmación ¿cuál sería su opinión?

Entrevistado

En este caso rompe un poco el esquema lógico. ¿Qué es lo que pasa? El asunto es que es cierto, hay muchos errores y para eso debería ser la revisión a posterior pero también hay muchas defraudaciones y como funciona esto? La realidad es que se la juegan. Saben que la capacidad de la aduana para revisar DUAs a posteriori es infima, un dato que debieran buscar es cuántos DUAs se revisan al año versus cuantos DUAs se tramitan al año. La figura de regularización en su concepto viene desde el código tributario, sin embargo tiene una diferencia, al final de un período ya la administración y el sujeto pasivo tienen total conocimiento de quien no pagó y de esta forma la administración indicaba al sujeto pasivo que si se apersonaba voluntariamente tenía una rebaja en la multa, esto se trató de copiar un aduanas pero me parece que no fue analizado adecuadamente.

Entrevistador

¿Alguna vez participaste en una regularización?, ¿cuál fue el tema de discrepancia y si nos puede indicar cuánto era el monto aproximado de esta regularización?

Entrevistado

Participé en una regularización de aproximadamente 60 millones de una compañía farmacéutica, participé en otras de 18 y 6 millones y todas principalmente por temas de clasificación.

Entrevistador

¿En promedio cuánto duraban estos procedimientos desde el momento de su notificación?

Entrevistado

Eso es relativamente fácil, el proceso es muy rápido, puede durar máximo un mes desde el momento de la notificación, lo que tarda es calcular el monto de los adeudos porque puede ser un DUA o pueden ser 50 DUAs y también buscar la justificación de la regularización.

Entrevistador

¿En cuanto a aceptaciones parciales?

Entrevistado

Yo no estuve presente en ninguna y se ven poco, pero si se ven.

Entrevistador

¿En cuanto a multas considera justo el porcentaje que es aplicado a regularización como a rectificación?

Entrevistado

No sé la verdad, nunca entré a analizar si era conveniente o no. Lo que se hizo en su momento fue tratar de homologar lo que ya se tenía en el código tributario, no sabría decir si es justo o no, lo que sí está claro es que hay que separar esos adeudos tributarios y las deudas que generan ese adeudo tributario. Por ejemplo con el artículo 242 el cuál fue eliminado por Shirley Contreras y mi persona el cual indicaba que la multa era tres veces el valor de la mercancía, entonces lo que nosotros indicamos es que la recaudación no puede ser suplantada por una multa.

Entrevistador

¿Conociendo los beneficios de rectificación y regularización y conociendo las obligaciones que cada una conlleva en la práctica qué cree que es más beneficioso para un importador cuando se dé cuenta de un error a razón de buena fe, que se haga una rectificación o que se espere a que la administración se dé cuenta y le propongan una regularización?

Entrevistado

Ahí si discrepo con que la rectificación tenga el mismo esquema de multas que la regularización, si usted lo hace voluntariamente usted tiene todos los beneficios, es más yo le quitaría la multa, pero si va a la regularización yo no le haría ninguna rebaja, en un principio la rectificación debía generar desde el punto de vista profesional iba a generar un servicio extraordinario para que las empresas seria hicieran algún tipo de auditoría interna y eso hubiera funcionado si los sistemas de auditoría de la administración fueran eficientes, se supone que el importador debería de saber que si no rectificara la aduana lo va a agarrar, como esto no se genera entonces se convierte en jugársela, por ejemplo si usted sabe que se equivocó en un DUA cuando estaba el 242, si importa una mercancía y le indican que vale 500 dólares y tiene que pagar el 13 por ciento de ventas, asumiendo que usted lo clasificó en una partida con 0 por ciento de impuestos, en este caso la multa de ir a rectificar son 500 dólares, en este caso tendrías que ir a pagar los 60 dólares que quedaste debiendo más los 500 dólares de la multa, sin embargo con el 242 la aplicación era tres veces el valor aduanero de la mercancía por ende serían 1500 dólares, con esto se desincentivó la utilización de la rectificación y en cambio con la regularización en donde se tomaba la

arbitrariedad de decir “pague los impuestos y no le cobro la multa” o pero, “pague los impuestos y le hago una rebaja en la multa pero me la paga solo a mí”, eso fue lo que generó la regularización al principio, esto se sabía abiertamente pero nadie lo afirmaba o lo indicaba abiertamente, entonces el escoger a quién se regularizaba no se sabía a quién se le aplicaba, en este caso cómo se sabía a quién se regularizaba y a quien no, perfectamente podía llegar a decir “aquí tengo un DUA y es por un adeudo de 60 millones, deme 15 y no le cobramos nada”, de esta forma no había ningún registro de que ese sujeto hubiese sido parte de algún tipo de fiscalización y esto terminó de hundir también la rectificación. Yo siento que hay que arreglar la rectificación y proponerla en términos del 242. La aduana de basa en la autodeterminación y en el principio de buena fe, y nada de esto tiene que ver con eso, por ejemplo el día de ayer salió una noticia de la recuperación de impuestos a dos empresas que querían defraudar al fisco, en el título se decía esto y recuperaron 54 millones por una regularización, sin embargo se supone que la regularización es voluntaria, y la regularización dice que se debe entender que no hay dolo, que no hay ninguna falta, entonces cómo es que dicen que la empresa quería defraudar al fisco, y adicional pagaron voluntariamente, ahí es donde se nota que no se entiende qué es la regularización.

Entrevistador

Una de las preguntas que hacemos a los importadores es si ellos estarían de acuerdo en crear un departamento de auditoría para encontrar errores y rectificarlos sabiendo que esto fuera más beneficioso a esperar una regularización.

Entrevistado

En realidad tendría muchas ventajas ya que no necesariamente tendrían que verse afectadas las empresas con multas, sino que por ejemplo si una empresa viene en sus importaciones con canales verdes, dependiendo de sus actuaciones podrían incrementarse los canales amarillos y rojos, por ejemplo en el momento en que se dan muchos canales rojos y sea recurrente se debería enviar a una revisión de empresa por un determinado periodo, esta auditoría se hace para atrás por un periodo determinado, sin embargo de ahí para adelante se incrementarían los canales rojos y esto haría que las empresas se vieran afectadas en sus costos, en sus operaciones y posiblemente en una pérdida de competitividad, esto sería mucho más efectivo que la aplicación de una multa.

Entrevistador

La figura de regularización empezó en el año 2008 en donde había pocos registros, su aplicación era discrecional y se archivaban los casos después de haberse pagado, ¿usted cree que la administración aplicó acuerdos de pago con diferentes administrados por medio de otras vías legales antes del 2008?

Entrevistado

No sé, pero lo que sí puedo asegurar es que su aplicación desde el principio estuvo muy clara.

Entrevistador

¿Sabes cómo surge la necesidad de incluir la regularización dentro de la Ley General de Aduanas y desde cuando se planteó?

Entrevistado

No lo sé, pero intuyo que fue por presiones para recaudar más.

Entrevistador

Dentro de la fiscalización, ¿sabe cuánto es el porcentaje de inicio de regularizaciones por denuncias y cuanto por análisis de riesgo que hace la administración?

Entrevistado

Casi no hay nada por análisis de riesgo, el 90 por ciento de los casos viene por análisis de laboratorio los cuales no son perfectos todos, en este caso cuando la mercancía ingresa a despacho se saca una muestra, esta se analiza en el laboratorio y su resultado se comunica al departamento de fiscalización, de aquí se hace una comparación del análisis con la parte documental y es aquí donde se da el inicio de la regularización, del 10 por ciento restante el 90 por ciento es por denuncias de alguna tercera parte.

Entrevistador

¿En la actualidad cuales son las barreras que presenta la regularización para que funcione como debió haber funcionado desde el principio?

Entrevistado

Yo lo veo de esta forma, si se perfecciona la rectificación se elimina la regularización o se cambiaría el perfil de la regularización, ya no sería tan voluntaria tal vez habría una multa distinta o un proceso distinto y se podría basar sobre el andamiaje de facilitación del comercio.

Entrevistador

¿Qué cambios podríamos hacerle a la figura de regularización para hacerla más efectiva?

Entrevistado

Lo primero que hay que hacer es definir para qué se quiere la regularización, en este momento hay un nuevo proyecto de reforma a la regularización que en mi opinión no tiene nada que ver con regularización, sino que se dan facilidades de pago, en este caso podría solucionar el tema de montos muy grandes que se van a regularización y que no se pueden pagar por el corto plazo, ese tipo de beneficios yo se lo daría a la rectificación.

Entrevistador

¿Conoce figuras similares a regularización en otros países, si nos puede dar ejemplos y qué características rescataría de ellos?

Entrevistado

No conozco que en forma permanente a nivel de aduanas haya alguna figura así en otro país, en este caso a nivel tributario si se de figuras similares, sin embargo hay que entender las diferencias entre una y otra, a nivel de tributos por lo general es una declaración en un año sin embargo en aduanas hay muchas variables por las que pueden haber errores

Entrevistador

¿Cuál es su opinión con respecto a figuras como amnistías que se dan en otros países?

Entrevistado

Las amnistías son terribles, lo que incentivan es que los importadores esperen a que haya una para ponerse en regla, sin embargo estas se vuelven cada vez más frecuentes por la cantidad de evasión que se va generando.

Entrevistador

En su opinión, ¿la regularización debería de existir, se debería de eliminar o se debería de cambiar? O por otra parte, ¿se debería de fortalecer rectificación o un procedimiento ordinario más expedito?

Entrevistado

Actualmente no estoy tan seguro que sea tan fácil eliminar la regularización, en este caso habría que alinearla con la rectificación y yo soy del criterio de que se debería de fomentar en la mayoría y premiar el auto cumplimiento, con esto estoy diciendo que se debe apoyar y fomentar la rectificación y se debe premiar más la rectificación que la regularización. Ahora bien hablando con datos, suponiendo que la aduana central general 40 mil DUAs al

año, si los estándares adecuados de canales verdes funcionaran y poniendo un 20 por ciento que es un porcentaje alto de los 40 mil serían 8 mil DUAs, eso significa que quedan 32 mil DUAs para revisión a posteriori solo en la aduana central por un año, esto debería tener una estrategia de revisión, suponiendo que el 10 por ciento de esos 32 mil DUAs tiene ajustes significaría que 3200 DUAs de la aduana central quiere decir que en la DGA deberían de tramitar 3200 regularizaciones, la pregunta es si hay capacidad para hacer esa cantidad de regularizaciones. A mi criterio uno como administración sabe perfectamente cuando hay y cuando no hay dolo en una actuación del administrado, por ejemplo en una importación me tocó ver que dentro de los documentos que se escanearon y se enviaron venía el análisis de laboratorio con la clasificación correcta y aun así lo clasificaron mal.

Entrevistador

¿Por qué si se sabe que el 90 por ciento de los casos de regularización se empiezan por diferencias con el análisis de laboratorio no se empieza de una vez un procedimiento ordinario?

Entrevistado

En este momento a como está en la ley y para evitar la discrecionalidad todos los cobros que surjan de un proceso de fiscalización tienen que regularizarse, no se pueden brincar la regularización.

Entrevistador

¿Cuál es tu opinión con respecto a que el pago se pueda hacer por otros medios y no solo en efectivo?

Entrevistado

La aduana no puede legalmente hacer esto, la única que puede realizarlo es la Dirección General del Ministerio de Hacienda y por un procedimiento de análisis del valor de los bienes y se utiliza como última instancia cuando ya se han agotado todas las vías de cobro.

Entrevistador

De las personas que llegan a regularización, ¿cuánto es el porcentaje de los que aceptan o rechazan la propuesta?

Entrevistado

La mayoría aceptan la propuesta ya que viene respaldado de un análisis de laboratorio que no saben ni lo que traen, sin embargo hay industrias más grandes que sí pelean pero son las menos.

Anexo 3. Entrevista Sr. Javier Rivera

Entrevistador

Nosotros sabemos la historia legal, queremos saber es la historia que no está contada en papel. Tenemos un machote de preguntas que hemos formulado a varios expertos, queremos tratar de seguir como esa guía y cualquier cosa que también nos pueda reforzar bienvenido.

Buenos días, estamos en la tercer entrevista, el día de hoy nos están autorizando la grabación y autorizando para que aparezca el nombre del Entrevistado en el trabajo. Como primera pregunta si nos puede regalar su nombre completo y ¿cuál es su puesto y departamento en que trabaja?

Entrevistado

Mi nombre es Luis Javier Rivera Montoya, trabajo en la Dirección Normativa de la Dirección General de Aduanas, específicamente en el departamento de asesoría, tengo 10 años acá y desde que comenzó la regularización he estado metido en todo este asunto.

Entrevistador

¿Cuándo empezó la regularización estabas trabajando en la parte de fiscalización?

Entrevistado

Los 10 años he trabajado aquí en la parte de normativa. Regularización inició en principio como una iniciativa del entonces director Desiderio Chacón con el apoyo de Mariela Chacón en fiscalización. Básicamente lo que se quería era promover el pago voluntario, el acercamiento con los administrados de previo a iniciar un procedimiento terminativo era importante que los importadores conocieran que era lo que estaban haciendo los agentes aduaneros en el trámite de sus importaciones, entonces básicamente era tener un cara a cara a la administración, tanto con el importador como con el agente aduanero y tratar de decirles “estos son los resultados de la investigación, no les estamos exigiendo un pago, es un acercamiento que estamos teniendo para ver si ustedes quieren cancelar o no el presente adeudo que hasta ese momento se ha determinado”, todo eso como paso previo a ingresar aquí a la dirección normativa.

Entrevistador

Bueno, ya respondiste un poco la pregunta de si ¿conoce o aplica diferentes procedimientos a nivel de aduanas para ajustes tributarios, entre ellos procedimiento ordinario, rectificación, regularización y la normativa del procedimiento ordinario?

Entrevistado

Sí correcto, la parte de procedimientos administrativos, yo también he estado aquí en asesoría, he estado también en el departamento de procedimientos y también he estado en aduanas, estuve trabajando en la aduana central en el año 2006, casi un año estuve por allá viendo también lo que es el tema de rectificaciones.

Entrevistador

Si nos puedes profundizar un poco más sobre los beneficios y en cuanto a la duración aproximada de cada una de estas figuras, un procedimiento administrativo, una rectificación, o una regularización.

Entrevistado

La rectificación es muy distinto a un procedimiento determinativo como tal, la rectificación inicia a solicitud de una parte, donde lo que quiere es precisamente modificar algún detalle, algún aspecto, de lo que ha declarado en una declaración aduanera o su agente aduanero, si se tramita únicamente en las aduanas dependiendo de dónde se ha generado la declaración ahí es la aduana competente. El problema ahorita en las aduanas con el tema de rectificaciones es que varía mucho el plazo en el que se vaya a resolver porque es infinidad de rectificación las que se presentan en la aduana por muchísimas situaciones, que se yo, rectificaciones en vehículos, un dígito mal en el número de BIN, declaraciones en exportaciones, en Zona Franca, en PA que ponen un dato mal en el contenedor como el nombre del chofer, entonces son infinidad de asuntos, entonces va a depender mucho del volumen que la aduana tenga en ese momento, en el año 2006 que yo estuve ahí les puedo comentar que había tal vez unas 2000 rectificaciones ahí pendientes que podían llevar entre un día a tres años de haber estado ahí todavía pegadas porque la cantidad de funcionarios no alcanza para resolver la toda esa cantidad de modificaciones que se hacen, eso es en el tema de rectificaciones.

Entrevistador

Una consulta antes de pasar con los otros dos, ahí por ejemplo, no sé si manejas un dato aproximado de todas esas rectificaciones, tal vez ¿cuantas se podrían canalizar en algún adeudo tributario, porque por ejemplo, que son rectificaciones de un BIN o de alguna Zona Franca que igual están libres de impuestos, cuantos podrían conllevar tal vez a un adeudo en sí?

Entrevistado

En realidad son pocos, de los que se generan en la aduana te puedo decir que tal vez menos del 5% reflejan algún perjuicio, y ahora con la reforma que hubo del 231 es un poquito diferente porque ahora si hablamos de que prácticamente en todas existe una incidencia en el control entonces eventualmente puede aplicarse alguna multa, pero en lo que es obligación tributaria muy poco es lo que se genera en las aduanas, si se presenta pero en general son pocas, las razones pueden ser variadas, una obviamente es que desde el momento en que se acepta un adeudo tributario estamos advirtiéndole a la administración de que hubo un error en el momento de la declaración con un perjuicio que eventualmente podría generar la aplicación de una multa, entonces en muchas ocasiones eso pienso yo que mueve al importador o al agente aduanero a que no realice esa rectificación, ahora tomando en cuenta que ya ahora existe una rebaja de hasta el 80% de conformidad con el 233 de la Ley General de Aduanas, pero aun así en un 20% de una multa que obviamente nadie quiere llegar a cancelar, “me equivoqué, estoy corrigiendo, y tras de que estoy corrigiendo voy a tener que pagar una multa”, entonces pienso yo que ese es uno de los problemas por los cuales mucha gente no viene a rectificar.

Entrevistador

¿Qué tanto cree que incidió la aplicación del 242 en esos años con respecto a eso mismo, osea que igual es una multa o era una multa muy grande?

Entrevistado

El 242 antes no era de una aplicación tan drástica como se aplica hoy, quizá precisamente de existir varias acciones de inconstitucionalidad en aquel momento contra el 242 la administración no se iba de mucho por aplicar esa norma entonces quizá por eso hoy se aplica más el 242 con la reforma verdad que es la que se aplica, aparte que habían en el Tribunal Aduanero algunos casos que se estuvieron cayendo por aplicación del 242 también.

Entrevistador

En cuanto a las otras dos figuras, procedimiento ordinario y regularización un poquito tal vez de los beneficios y de la duración aproximada de cada uno de ellos.

Entrevistado

En cuanto a lo que es regularización que es un paso previo al procedimiento determinativo, bueno no sé si ustedes conocen la historia de que cuando empezó la regularización en el primer decreto el artículo 76, nosotros lo tratamos de implementar con la directriz 004 del 2008, esa directriz la habíamos trabajado y era el inicio en realidad de todo esto. Procurábamos que fuera un procedimiento rápido, básicamente un procedimiento rápido con el administrado, “quiere regularizar, si no?” y explicábamos y si no regularizaba de inmediato se venía para acá, el artículo 76 en aquel momento no daba la facultad para que nosotros eligiéramos a quien regularizar y a quien no, en aquel momento se pensó que había sido tal vez un error el no establecer límites de en qué momento se podría regularizar a no, habían sujetos de mucho riesgo por decirlo así, eran clientes de nosotros en procedimientos determinativos, entonces se pensaba de que por qué insistir a esos agentes aduaneros, a esos importadores que siempre son recurrentes, para qué insistir en llamarlos a regularizar. Por eso es que en aquel momento se había tomado la determinación de no llamar a ciertos auxiliares y a ciertos importadores, eso había generado luego un problema de nulidad en el tribunal aduanero nacional, el tribunal dijo que no era una facultad y que la administración tiene que llamar a todos, por eso fue que se había pensado en la reforma al artículo 76, luego incluso los supuestos que se establecieron al 536 ter sobre improcedencia. Esto se los digo, porque esto llevó a que ahora teníamos que mandar a regularizar a mayor cantidad de empresas, y no seleccionarlo como antes se había querido hacer de manera un poco informal porque era como estábamos iniciando nosotros, y aparte de eso la regularización cuando empezó tuvo unos resultados muy positivos porque incluso en aquellos momentos no teníamos la reforma al artículo 233, entonces ahí lo que se trataba de sobrepasar era, bueno si me están viniendo a cancelar la obligación tributaria aquí lo puedo incluso hasta eximir del pago de la multa, era una especie de beneficio, no era algo tan formal de decir que si usted paga la obligación se le exime de la multa, pero básicamente era casi que una consecuencia porque al no llegar a dirección normativa el expediente entonces ese expediente inmediatamente se archivaba en fiscalización entonces esa era la tendencia, “ustedes pagan y no les subo el expediente a dirección normativa”, y aquí en

dirección normativa es donde iniciamos los procedimientos sancionatorios una vez que hemos determinado una incidencia en la obligación tributaria en perjuicio.

En cuanto a la duración, la investigación en fiscalización o en el órgano nacional de valoración depende de cada caso, existen investigaciones que pueden durar tres meses, otras que pueden durar un año, incluso hasta más entonces cuando se somete a regularización básicamente es un plazo corto una vez que se tiene el informe final y se comunica al administrado podríamos estar hablando de que tal vez en menos de tres meses o dos meses ya se ha llevado a cabo la figura de la regularización, se le convoca primero desde el inicio donde se le convoca a fiscalización, bueno se le da un plazo entre ocho y quince días para que se acerquen acá, ellos se acercan, eventualmente podrían solicitar una modificación en la fecha, que no está el representante legal para esas fechas, que tienen un problema de salud, entonces eventualmente puede llegar a modificarse esa fecha, no es lo común pero si puede llegar a darse, cuando ellos vienen y se les da los resultados incluso puede darse una nueva audiencia donde ellos van a aceptar o no, puede llegar a darse incluso que existan errores por parte del órgano fiscalizador en algún monto entonces puede darse que fiscalización revise los cálculos, incluso puede ser que estén incluyendo una declaración que ya había sido rectificadas o situaciones de esas, entonces yo podría decir que tal vez en dos o tres meses podría ya estarse remitiendo el expediente a la dirección normativa.

Ahora vamos con procedimiento determinativo, una de las cosas que primero tienen que hacer los compañeros acá es revisar si efectivamente el expediente cuenta con la regularización o no, si dentro del expediente consta las actas de audiencia de regularización para poderlo tramitar acá; acá en normativa no tengo el detalle de cuantos procedimientos se están conociendo pero quizá podría decirle que tal vez unos setecientos expedientes podríamos estar hablando en procedimientos determinativos, no sé si son más la verdad. El problema es que nosotros no lo podemos iniciar de inmediato, la cantidad de funcionarios que nosotros tenemos acá no da abasto para poder tramitar de manera inmediata los procedimientos, entonces puedo hablar de que una vez que ingresa el expediente acá nosotros tenemos varias prioridades, la primera de ellas es el tema de la prescripción, si existe una declaración aduanera con fecha de prescripción próxima, osea estamos hablando de cuatro años después de la prescripción o incluso con la reforma del 2012 si tiene inicio de personas de fiscalización posterior al 28 de setiembre del 2012 donde existe un agente

interruptor, podríamos estar hablando de que nosotros iniciamos aquí procedimiento entonces si está próximo a prescribir o igual también si se trata de montos muy elevados porque existe una prioridad por parte del ministerio de hacienda obviamente de dedicarnos a enfocarnos a montos altos, no estoy diciendo que queden por fuera los montos bajos porque los montos bajos nosotros siempre vamos a tratar de cobrarlos pero siempre dentro del plazo de los cuatro años, se realiza el inicio del procedimiento determinativo con el que se interrumpe el plazo de prescripción y ahí empiezan a generarse cuatro años nuevamente para realizarse ese cobro; en la medida de lo posible tratamos de que una vez abierto el expediente darle el plazo para que presente los alegatos, posterior a los alegatos dictarle el acto final, luego atenderle la fase recursiva, tratamos de mantenerlo muy próximo pero cada compañero puedo hablarle de que tiene abiertos unos quince o veinte expedientes entonces mientras está conociendo hoy un acto de inicio mañana ya puede estar dictando un final de otro expediente, pero ese otro acto final puede ser que implique muchas horas, puede ser que se trate de un caso complejo, entonces el acto de inicio que ya hice no lo voy a poder atender, el acto final próximamente, entonces puede ser que pase hasta un año porque puede ser que pasen esas situaciones.

Entrevistador

¿Y cuántas personas aproximadamente laboran en este departamento de inicio, o que llevan expedientes?

Entrevistado

En procedimientos administrativos están trabajando cerca de dieciocho funcionarios pero tenemos que tomar en cuenta que cada expediente tiene que tener primero, tiene que registrarse en una base de datos que cada funcionario lo tiene que registrar, aquí el problema es que existen expedientes muy gruesos por los números de declaración, entonces pueden ser expedientes de uno o dos DUAs o dos mil tres mil declaraciones aduaneras en donde hay que llenar todo eso dentro de la base de datos, ver las fechas de prescripción de cada una de esas declaraciones aduaneras para meter en la base de datos cual es la fecha más próxima a prescribir, luego hay que hacer el acto de inicio, nosotros nos tenemos que encargar de pasarlo a la revisión de las jefaturas, aquí revisa el Jefe de procedimientos determinativos, el director normativo y luego pasa al director general de aduanas, entonces son varios filtros que se tienen que llevar a cabo antes de hacerse un acto de inicio, nosotros

una vez que baja la resolución nos tenemos que encargar también de hacer las actas de notificación, de procurar ubicar donde está el auxiliar o donde está el importador para realizar las actas de notificación, existen casos donde nosotros mismos tenemos que ir a notificar estos procedimientos en los que... con las actas, entonces todo eso lleva tiempo, se tiene que emitir un acto final, hacer el acto final incluso se atienden audiencias para evacuación de pruebas, se atienden audiencias de conclusiones finales, generalmente se está conociendo alguna incidencia dentro del mismo procedimiento, por ejemplo que ellos dicen que efectivamente hubo una rectificación antes de darse la fiscalización entonces tienen que coordinar con la aduana para verificar que esa rectificación efectivamente se dio o no, con el acto final puede ser que se requiera asistencia técnica por parte de los compañeros de los órganos fiscalizadores, eventualmente del laboratorio si es que el caso es muy complejo que llega a ese nivel no hay suficientes bases para nosotros lo que tenemos dentro del expediente. Luego viene conocer los recursos que muchas veces no son sencillos, esperar a que el tribunal aduanero resuelva y luego de eso viene ya la ejecución de tratar de cobrar, porque el hecho de que tengamos nosotros un acto final incluso confirmado por el tribunal aduanero nacional no queda ahí y tenemos que tratar de cobrar esa plata entonces viene prevenciones de pago, viene la inhabilitación del auxiliar, si no quiere cancelar entonces hay que hacer una nueva certificación del adeudo tributario para pasarla a firmar con el Director para poder enviar el expediente a cobro judicial, y para enviarlo a cobro judicial tenemos que enviar el certificado de los tributarios con ciertas copias del expediente y esas copias nosotros somos los que las tenemos que sacar, entonces por eso es que es muy relativo el cuanto podemos durar en un procedimiento, a como puede ser que duremos un año, puede ser que duremos dos, tres años incluso dependiendo de la complejidad del expediente.

Entrevistador

Esta pregunta ya adelantaste, ¿has participado como asesor o como parte de alguno de los procedimientos de regularización, de hecho trabajas como asesor prácticamente, en que año participó ya que has trabajado desde que inició en el 2008? ¿Cuál ha sido tal vez el mayor tema de discrepancia en cuanto a regularización, no sé, valor, clasificación, origen o algún otro?

Entrevistado

El grueso es por clasificación normalmente, pero siempre existe por origen y por todos los temas en realidad, pero básicamente es clasificación. Origen y valor sí, pero no es tanto como clasificación.

Entrevistador

Tal vez entrando un poco como al tema de multas y su aplicación, ¿considera justo el porcentaje de multa aplicado tanto regularización como en rectificación, al mismo tiempo la comparación de lo que implica cada una y el trabajo que debe hacer la administración con respecto a este?

Entrevistado

Bueno la rebaja de setenta y cinco u ochenta por ciento que establece el 233 es precisamente cuando una ha existido una actuación por parte de la administración, cuando ya ha existido una actuación se trata de un cincuenta o cincuenta y cinco por ciento la rebaja, ahí hago esta referencia porque en rectificaciones, tenemos que distinguir regularización con rectificación también incluso en esos temas, porque en rectificación no existe tampoco actuación de la autoridad aduanera, en los órganos fiscalizadores con la regularización ahí ya existe una, por eso es que cuando se determina un posible ajuste en el control inmediato la rebaja también es un cincuenta a cincuenta y cinco por ciento igual que nosotros lo tenemos acá.

Ahora hace un rato le decía que la idea era promover el pago voluntario, incluso allá en el 2008 y 2009 había sido un criterio por parte del despacho del ministerio de hacienda y con el apoyo de la dirección jurídica del ministerio de hacienda apoyaban precisamente eso, el no cobro de la multa, pero también no deja de ser cierto que nosotros no podemos tolerar este tipo de irregularidades porque podría dar pie a que todos digan “bueno, voy a dejar mi declaración mal hecha, si me agarran pago y me eximen de la multa y sino no”, entonces en realidad me parece que el tema del veinte por ciento cuando no existe intervención de la autoridad aduanera me parece correcto, aparte que la reforma que hicimos en ese sentido en el 2012 iba en concordancia a lo que establece el código de normas y procedimientos tributarios parte de una homologación que la Contraloría General de la República en ese momento nos había solicitado.

Entrevistador

Si usted se estuviera poniendo en los pies de un importador, conociendo los beneficios de cada figura y las obligaciones, ¿qué cree usted que podría beneficiarle más a un

administrado, rectificar inmediatamente la declaración cuando encuentra un error o esperar a que la administración pueda encontrarlo y lo citen a una regularización?

Entrevistado

En principio lo que tenemos que atender es el cumplimiento de la ley y hablando yo como importador si realizo una declaración incorrecta lo mejor es corregir de manera inmediata el error directamente ante la aduana de jurisdicción en donde presenta usted el DUA, con la ventaja de que voy a tener un ochenta por ciento de descuento en la multa si es que la cancela de una vez, incluso rectifica y quedaría pendiente si no paga la multa a que le abran un procedimiento sancionatorio por el veinticinco por ciento de la multa, entonces yo como importador inmediatamente lo haría, rectificaría de inmediato y obviamente como asesor también de un importador de inmediato se haría la sugerencia.

Entrevistador

Queremos saber un poco del tema de la historia y desde esos inicios en el 2008, de la historia no contada, ¿sabes si hubo casos donde se implementara algunos arreglos de pago similares a lo que luego se transformó en figura por otras vías legales, llámese código tributario, etc, con algún administrado?

Entrevistado

En su momento en la directriz 004 nosotros estábamos incluyendo lo que era fraccionamiento y desplazamiento tal como lo establece tributación, pero por parte de los compañeros de los órganos fiscalizadores existía duda en realidad en cuanto a cómo aplico eso, a partir de cuándo se lo aplico a todos, a partir de qué montos, durante cuánto y cuantas cuotas, en realidad existían muchos cuestionamientos, desde acá en normativa le puedo decir que nunca vi un fraccionamiento o un aplazamiento pero si sé que en algún momento se dieron, si se escuchaba de momentos en donde se diera algún fraccionamiento, pero lo que pasa es que en mucho como el expediente no venía todavía a normativa y ellos todavía estaban en plazo para remitirlo a dirección normativa entonces en realidad lo que se daba es que era como un mientras tanto, el expediente permanecía mientras que pagaran ahí en fiscalización, si ellos le daban tres meses para pagar que me parece que por ahí es que pudo haber andado, si no lo cancelaban en ese plazo de tres meses únicamente lo remitían acá a normativa, entonces era tratar de aplicar la figura de manera informal en realidad, tratando de aplicar los principios 38 del código de normas y principios tributarios pero como

nosotros no teníamos todavía un procedimiento establecido por eso es que existían muchas dudas.

Entrevistador

¿Esto fue antes del 2008?

Entrevistado

Sí, correcto.

Entrevistador

Si ahí nos contesta cómo fue que surge la necesidad. ¿Entonces fue por eso mismo que se incluyó en la legislación aduanera?

Entrevistado

Sí, correcto. Tal vez no sé si ustedes, bueno saben que existe ahorita un proyecto de reglamento de regularización, eso yo también lo trabajé con compañeros de fiscalización y del órgano nacional de valoración, ahí se incluye ya varios temas, primero se establece un procedimiento como tiene que ser a nivel reglamentario y ya nace aquí formalmente la figura de fraccionamiento y aplazamiento ya bien regulado.

Entrevistador

Dentro de lo que es el contexto de las auditorías aduaneras, ¿sabes como cuál porcentaje se da inicio a las regularizaciones, ya sea por denuncia o cuantos es por análisis de riesgo?

Entrevistado

No, eso básicamente corresponde a los órganos fiscalizadores dependiendo de los insumos, lo que tengan como denuncias o lo que tenga por parte de la dirección de riesgo.

Entrevistador

En cuanto a ese proyecto de ley que nos menciona, ¿cuáles barreras crees que se está presentando a la regularización actualmente sobre su aplicación general?

Entrevistado

Bueno la principal barrera que siento yo es que no existe un procedimiento claramente definido. Habíamos iniciado con una directriz, pasamos una resolución, luego se modificó a otra resolución, pero en realidad la solución está en un procedimiento claramente definido tal y como lo mantuvo siempre los compañeros de tributación con el reglamento de gestión y fiscalización, ese para mi es el principal motivo para el cual nosotros decidimos llegar a

formular este procedimiento mediante reglamento y obviamente llenar algunos vacíos que podrían haber existido.

Entrevistador

Entonces a partir de esta barrera, ¿qué cambios haría en la figura para hacerla más efectiva, sería solo a nivel de reglamento o haría otro cambio, ya sea incluir algo más, acortar plazos o más bien darle un plazo más amplio para que presente tal cosa?

Entrevistado

Básicamente los plazos se mantienen, en este reglamento lo que se hace es tomar lo que ya existe en las resoluciones y dejarlo en el instrumento normativo que corresponde, en un decreto. Lo novedoso es la figura del fraccionamiento y el aplazamiento ya con supuestos claramente definidos, quizá una de las diferencias que tiene este procedimiento con el que tiene tributación es que lo que se quiso fue que se promoviera la facilidad de pago, no hay ningún problema en que se conceda ninguna facilidad de pago siempre y cuando existan presupuestos objetivos, la idea es limitar los supuestos en los cuales vamos a dar eso, no que se tome la decisión por parte de un.... El reglamento lo que quiere es brindar facilidades de pago para promover precisamente ese pago voluntario pero bajo supuestos objetivos concretamente y les decía que una de las diferencias que tenemos con tributación es que se quiso que los órganos fiscalizadores no tuvieran que hacer un estudio para determinar que efectivamente el importador estaba dentro de una situación transitoria en la cual no podía enfrentar el pago de la obligación tributaria de manera total sino fraccionada, sino que lo que quisimos fue trasladarle esa responsabilidad al mismo importador para que sea él el que presente mediante certificación de contador público autorizado y una declaración jurada que precisamente él está en ese supuesto, que es lo que pasa, bueno con eso nosotros los fiscalizadores, los compañeros de fiscalización no tienen que hacer un estudio para determinar si es cierto o no es cierto, cuál es la ventaja? Bueno la ventaja es que si alguien quiere someterse a esta facilidad va a tener que rendir una garantía, entonces una vez que se rinde la garantía de cumplimiento de esa obligación tributaria para nosotros es mucho más factible que si no cumple, si no era cierto que él estaba en esos supuestos ejecutamos la garantía de manera inmediata. Entonces lo que buscamos es precisamente esa aceptación, porque la ventaja es que con la reforma que hubo a la ley en el 2012 ya establecemos vía ley que los adeudos afectados ya corresponden a un adeudo líquido y exigible, cosa que no teníamos en aquel momento cuando había iniciado la regularización

del artículo 76, por eso es que en aquellos momentos si se decía que alguien aceptaba la obligación tributaria y no pagaba entonces siempre tenía que venir aquí a normativa, porque como no lo teníamos a nivel de ley entonces se pensaba que lo más oportuno era que se tramitara el procedimiento terminativo.

Entrevistador

En el mismo tema, igual regularización, ¿conoces de algunas figuras similares aplicadas en otros países?

Entrevistado

Cuando habíamos empezado con regularización habíamos visto la aplicación en otros países algo similar, no recuerdo ahorita los nombres, pero habíamos optado básicamente por tratar de aplicar lo que ya teníamos aquí en tributación, pero un poco tropicalizado a materia aduanera, porque ya de por sí el hecho de tener nosotros no un contribuyente como tienen en tributación, sino que el tener nosotros un responsable directo y un responsable solidario ya eso modifica un poco el tema de la aplicación.

Entrevistador

¿Ve usted la regularización como un acto voluntario por parte del sujeto pasivo?

Entrevistado

Si definitivamente es un acto voluntario, como les decía ahora esto inició con el tener un cara a cara de la administración con administrador, dejar de lado un poco procedimiento de papel que siempre mantenemos nosotros, pero si era ver a los ojos al importador, ver a los ojos al agente aduanero para que supiera que estamos fiscalizando sus actuaciones, no a través de un papel, sino lo estoy viendo, le estoy viendo la cara, y efectivamente eso generó resultados positivos pero igual sigue siendo un acto voluntario el querer cancelar la presunta diferencia en ese momento tributaria o no.

Entrevistador

¿Cuál cree usted que ha sido, ya ha habido digamos aceptación por parte de las agencias y de los importadores con respecto a regularización, ahí la pregunta es si la mayor parte de ellos atienden por lo menos el llamado a regularizar y si atienden, aceptan o rechazan la regularización?

Entrevistado

Eso los datos quizá los puedan obtener de la dirección de fiscalización y del órgano nacional de valoración, en materia de valoración es muy difícil que se regularicen porque

normalmente son montos muy altos y muchas veces por desconocimiento del acuerdo general de valoración, entonces al ser montos altos y al existir desconocimiento y dudas, normalmente en el órgano nacional de valoración no se regulariza mucho, en fiscalización pues sí, ahí hay más tendencia, los porcentajes de cuantos llegan y cuantos no llegan quizá con ellos si es más exclusivo obtenerlos.

Entrevistador

¿Cree usted que la regularización debe seguir existiendo o si por el contrario tal vez se deberían de fortalecer otros procedimientos, tal vez como rectificación y tal vez como otro procedimiento ordinario más expedito?

Entrevistado

Definitivamente tiene que existir, para mí la regularización debe permanecer, es necesario ese acercamiento, yo como agente aduanero no me imagino que me llamen a una regularización y que luego me llamen a otra y a otra, yo creo que a todos nos daría vergüenza estar viendo a la administración a la cara cuando yo estoy consciente de que estoy declarando mal, entonces creo que eso es positivo, obviamente habrá muchos que no les incomoda que los estén llamando pero la gran mayoría siento yo que pueden cuidarse un poco más cuando los llaman aquí a regularización, la rectificación pues también debe existir y como les decía ahora, dada la gran cantidad de rectificaciones que existen pendientes en las aduanas, sea por modificación en la obligación tributaria o no, es que se había dado la apertura de utilizar este formulario de rectificación, eso nos ha ayudado mucho en las aduanas para agilizar un poco más, el problema es que por la gran cantidad de rectificaciones es que muchas veces no se puede atender de inmediato ese tipo de gestiones, pero incluso se ha pensado en abrir la posibilidad de que los agentes aduaneros pudieran realizar ya dentro del mismo sistema TICA algunas rectificaciones, lo que pasa es que eso es un poco complicado porque es abrir portillos, entonces todo eso se ha tratado de analizar y estudiar un poco, pero aún no se descarta la idea de que eventualmente puedan realizar los auxiliares diversas rectificaciones.

Entrevistador

En cuanto al clima organizacional en el departamento, ¿cómo ha sido la regularización dependiendo de los últimos directores que han pasado, Desiderio Soto, el señor Gerardo Bolaños, Rafael Bonilla y ahora actualmente el señor Benito Coghi, así también su aceptación, cuál ha sido tal vez la apertura o la restricción que se le daba a esta figura?

Entrevistado

La regularización yo creo que no depende de un director, nunca ha dependido en realidad de un director, obviamente en el tiempo de don Desiderio que fue cuando inició la figura él le daba mucho más énfasis porque era una figura que estaba naciendo con él, los resultados fueron súper positivos al inicio, recaudaciones exorbitantes, la verdad fue muy positivo, lo que pasa es que han existido transformaciones, no es solo el director sino que pasó de directriz a resolución, luego a otra resolución, no existía todavía la reforma del artículo 24 bis que se incluyó en la Ley General de Aduanas, entonces ha sido básicamente podríamos hablar de una transformación, no depende en realidad de don Gerardo Bolaños ni don Rafael ni don Benito, yo creo que con todos se ha venido trabajando, cada quien obviamente sus ideas, el tema de facilitación y de aplazamiento y fraccionamiento don Gerardo Bolaños era uno de los que lo querían incluir en su momento pero tal vez por la atención que merecían otros temas no se le había dado la prioridad que por lo menos este año si se le dio, incluso el año pasado que estábamos trabajando en la reforma, entonces pero yo diría que al inicio los compañeros de fiscalización obviamente era un tema nuevo, tenían sus temores pero por parte de la Dirección General se trató de darles un acompañamiento, yo estuve participando en el 2008 capacitando a los funcionarios de fiscalización para que más o menos vieran qué era lo que teníamos que realizar, los cuidados que teníamos que tener, pero yo creo que efectivamente ha sido un proceso que no ha dependido del director que esté a cargo.

Agradecimiento al señor Entrevistado por parte de Guillermo Mena y Entrevistador por el tiempo brindado y se da por finalizada la entrevista.

Anexo 4. Entrevista Sr. Julio Aguilar

Entrevistador:

¿Cuál es su trayectoria dentro de la empresa?

Entrevistado:

Empecé en el área de importaciones, después me dieron a cargo ambas áreas, exportaciones e importaciones y posteriormente me dieron la gerencia de almacenes para la planta ubicada en Cartago.

Entrevistador:

En tu experiencia, ¿hace cuánto tiempo te relacionas con importaciones?

Entrevistado:

Aproximadamente 16 años

Entrevistador:

¿Cuál es el volumen de de importaciones que trabaja Kimberly Clark?

Entrevistado:

Aproximadamente 500 o 600 DUAs mensuales.

Entrevistador:

¿Han existido casos donde la administración aduanera se haya acercado a Kimberly Clark para aperturar algún tipo de procedimiento ordinario, regularización, etc?

Entrevistado:

Sí, hay varios casos, uno de 2008 por la clasificación de dos productos, uno de químicos y uno de cables. En 2013 nos hicieron una fiscalización y nos revisaron como 100 DUAS y de ahí salieron a regularización unos cuantos DUAS, y en 2014 nos llamaron también a regularización por cambio de clasificación de unos tampones, toallas sanitarias y protectores femeninos esto por los cambios de clasificación dados con la quinta enmienda y con cambios en la canasta básica ese mismo año.

Entrevistador:

Tomando en cuenta esos casos, ¿fue necesario para ustedes buscar algún tipo de asesoría externa?

Entrevistado:

No, en todo este tipo de casos lo que hemos tenido que hacer es involucrar al departamento legal de la empresa, con ellos se evalúan las respuestas dadas a la administración, ellos lo revisan y también se trabajan en conjunto con la agencia de Aduanas, todos los procesos han sido con diferentes agencias de Aduanas, la parte legal la ve el departamento legal, la parte técnica en el departamento junto con la agencia.

Entrevistador:

Cuando la Aduana te ha notificado sobre alguna investigación, en esa primer notificación te han comentado acerca de los beneficios y obligaciones del proceso al que te están sometiendo? Ya sea un proceso de regularización o de proceso ordinario?

Entrevistado:

La aduana no le dice a uno nada de eso, solo envían por escrito la notificación y establecen plazos, pero ellos no asesoran en ese sentido, la asesoría se realiza con la agencia, algunas veces nos lo envían a los dos, agencia e importador, algunas veces solo a una de las dos partes y por ende se debe tener muy buena comunicación.

Entrevistador:

¿Recuerdas cuanto han durado los procedimientos en los que te ha hecho parte la administración?

Entrevistado:

Sí, han sido bastante rápidos, la administración notifica, lo llaman a uno a una reunión, le explican los temas, y ahí no debe pensar si acepta o no, también tiene uno la oportunidad de debatir, y ahí luego ya se toma la decisión y le dan a uno un plazo para el pago que corresponde si es que vamos a pagar, igualmente las multas que hay que pagar en unos casos, pero si es bastante rápido, no pasa más de un mes.

Entrevistador:

A lo interno de KCC ¿hacen auditorías internas donde detecten errores en los DUAs y a partir de ahí que decisiones han tomado, han solicitado rectificaciones?

Entrevistado:

Sí, nosotros hacemos revisiones aleatorias de los DUAs, y sí, cuando encontramos algo, nos hemos acercado a la Aduana para rectificar estos DUAs individuales, y en cosas más globales tenemos ahorita un caso abierto por cánones que es un poco más complejo,

bastante delicado y que en este momento lo estamos trabajando con la Aduana y que nació justamente por un acercamiento nuestro con la Aduana.

Entrevistador:

Y en este tipo de auditorías, ¿evalúan temas en general, valor, clasificación, origen?

Entrevistado:

Sí, el tema de clasificación es un poco complicado, nosotros confiamos en esto en la Agencia de Aduanas, si cuando hemos tenido dudas mandamos por nuestra parte consultas al laboratorio Aduanero, de hecho tenemos fichas de muchos de nuestros productos, pero en general si nos asesoramos y confiamos mucho en el criterio de la agencia de aduanas. Igual si hay algún tema de clasificación si vemos como responsable a la Agencia de Aduanas, si es un tema de origen o de valoración si nos vemos como responsables también.

Entrevistador:

¿Tienes claro los beneficios de una regularización y de una rectificación?

Entrevistado:

No, no lo tenemos claro, pero nosotros en términos generales y por política si detectamos que algo hemos hecho mal, lo enviamos a rectificar inmediatamente, no pensando en que nos va a traer más beneficios o menos gastos, sino por el solo hecho de estar bien con la Aduana, de hacer las cosas correctamente.

Entrevistador:

Si vamos hacia atrás, desde que nace la figura de regularización formalmente en el 2008, y hasta ahora, el proceso ha variado un poco, con el tema de que aun aceptando no te cierran el caso, no quedas eximido de un proceso posterior. Dado eso, ¿has notado alguna diferencia en la aplicación desde que inició la figura y de cómo se está aplicando ahora?

Entrevistado:

Sí, en las primeras inclusive las reuniones eran más amigables, tenemos un caso en el 2008 en que nos llamaron y nos dijeron que tenían diferencias de clasificación con dos productos, unos cables y unos adhesivos, y uno si lo pudimos debatir porque teníamos un análisis de laboratorio externo, el otro no lo pudimos debatir y aceptamos y pagamos la diferencia de impuestos, solamente impuestos, no pagamos multas. Ya en los últimos casos que hemos tenido en el 2013 y 2014 si tuvimos que pagar multa y el ambiente no era tan amistoso, sino que fue un poco más agresivo. Básicamente eso son las diferencias que

presentan, la dinámica si siento que ha sido la misma, vas te sientas y hay varia gente y se hace una minuta y se firma, todo es como muy formal y muy oficial.

Entrevistador:

En cuanto a las aplicaciones de multa, ¿estás de acuerdo con los cambios que se hicieron o crees que se pudieran hacer otro tipo de cambios? Crees que vinieron a afectar al importador?

Entrevistado:

Este tema de multas es complicado. A nadie le gusta pagar multas porque son sobre costos. La administración debería ahondar un poco más en las razones, porque hay gente que si le gusta hacer las cosas legalmente. La aduna debería tener en cuenta si los importadores si quieren hacer las cosas bien, en este caso Kimberly para ver si multan o no a la compañía. por ejemplo, el último caso que tenemos del 2014 están relacionados con cambios en la 5ta Enmienda, donde se aperturaron partidas para pañales y toallas sanitarias, entonces ya existía una clasificación para cada producto. Casualmente en esta misma época, en la canasta básica hubo cambios y dentro de la misma, las toallas sanitarias si están pero los protectores diarios no. Entonces ese tipo de cosas que se dan por un error involuntario es claro que se dio en un proceso de cambio de clasificación y en un proceso de cambio del impuesto de ventas y de la canasta básica. Lógicamente, la compañía no hace esto al propio. Nosotros enviamos justamente los protectores al laboratorio de aduanas en ese mismo momento, pero mientras nos enviaban la respuesta nosotros seguimos clasificando como antes en la misma partida. Entonces en este tipo de cosas, es claro que fue algo involuntario pues entonces podrían decidir no cobrar multa. Si yo ya tenía la muestra en el laboratorio de aduanas y aún así lo siguiera clasificando mal entonces ahí sí pero en un proceso de cambio de ese tipo si debieran de tomarlo en cuenta a la hora de cobrar multa.

Entrevistador:

¿Has tenido algún caso en que el error se diera por culpa de la agencia?

Entrevistado:

Sí, en el 2013 nos hicieron una fiscalización y se determinaron problemas de valor. Compararon lo declarado por facturas de naviera y de aerolínea y la administración comenzó a notar que había rubros que no se incluían en el valor aduanero. Entonces ahí si nos cobraron la diferencia y si nos cobraron multa. Para mí esto sí es un error de la agencia pues debieron asegurarse de que todos estos rubros se incluyan dentro del valor. Esta

fiscalización fue como de unos 100 DUAs y se encontró diferencia en 7 de ellos, diferencias pequeñas, pero de cositas que suman al final.

Entrevistador:

En esos casos que ha sido por error de la agencia, ¿quién ha asumido esas multas?

Entrevistado:

Nosotros pagamos los impuestos dejados de pagar y la multa la asume la agencia.

Entrevistador:

¿Estás de acuerdo con los porcentajes de multa de rectificación y regularización, o crees que deberían cambiar para incentivar la rectificación de los DUAs?

Entrevistado:

No, yo creo que con la rectificación no deberían cobrar multa porque si uno viene y dice el error más bien deberían tomarlo como una señal de buena fe y no como algo para multar y creo que muchos importadores no rectifican por eso. Para qué voy a ir a rectificar, mejor me espero a que la aduana me encuentre el error e igualmente me van a multar. Creo que sí hay un beneficio con que exoneren el 75% de la multa pero si deberían modificarlo al no pago de la multa para incentivar esta actuación de buena fe, claro ahí entra el sentido común, si viene un importador y dice todos los días me equivoqué pues entonces ahí no debería tener el mismo tratamiento.

Entrevistador:

¿Qué le dirías a la aduana que debe modificar para incentivar la figura de regularización, máxime en un caso en que se supone que el importador está actuando de buena fe.

Entrevistado:

Yo creo que lo principal es el acompañamiento que le pueda darla aduana a los importadores y la apertura que tenga la aduana porque desde afuera se mira como un ente muy cerrado, muy odioso, no se ve como un amigo. Para mí lo principal es cambiar esa imagen, que los importadores se puedan acercar y que ellos mismo se acerquen a las empresas. Cambiar esa imagen, que no solo sea un ente fiscalizador sino un ente asesor, porque muchos casos son por desconocimiento. Sí me parece que cuando uno se acerca a la aduana para hacer las cosas correctamente no debería existir una multa y la aduana debería revisar cada caso particular, ver si el importador tiene pruebas y si las hay pues revisarlas para ver el tema de las multas.

Entrevistador:

Actualmente, todo proceso de fiscalización que abre la aduana, antes de pasar a la dirección normativa para la apertura de un procedimiento ordinario, primero de debe aperturar un procedimiento de regularización. Antes se actuaba a discrecionalidad de la aduana que decía, esto va para procedimiento ordinario, esto va para regularización. Entonces, ¿estás de acuerdo a que todo error que te encuentre la aduana se le abra un proceso de regularización?

Entrevistado:

Sí, sí estoy de acuerdo. Me parece que es mejor porque es un procedimiento más rápido. En mi experiencia, hemos debatido regularizaciones y la aduana lo ha aceptado. Entonces ellos están abiertos a eso. En el caso de los tampones y de los protectores diarios nosotros íbamos a pelear para que estuvieran incluidos dentro de la canasta básica, sin embargo al final, la empresa decidió no hacerlo. pero yo siento que al final, aún en regularización si usted les debate con pruebas, ellos lo van a aceptar. Kimberly no se va a ir de baboso a pagar algo, sin investigar sólo porque ellos dijeron que está mal.

Entrevistador:

¿Cree que los plazos que la administración te da para presentar alegatos son suficientes?

Entrevistado:

Sí.

Entrevistador:

¿Siente que la regularización es un acto voluntario?

Entrevistado:

No, voluntario no es porque te están llamando. Yo como importador voy y pongo la cara, no como la rectificación que soy yo el que voy y digo. No como en una regularización donde te dicen te estamos detectando esto , revísenlo, si están de acuerdo, esta es la cantidad de intereses y multa.

Entrevistador:

¿Sientes que con los cambios de Direcciones se ha mejorado la figura, se ha acrecentado o disminuido o por el contrario no ha influido en nada?

Entrevistado:

Yo siento que no ha afectado porque ellos tienen una estructura muy rígida, entonces por un cambio de Director esto no va a cambiar.

Entrevistador:

¿Crees que debería realizarse algún cambio al tema de regularización o debería seguir existiendo la figura tal como está?

Entrevistado:

Sí, me parece que la administración debería ahondar un poco más en la investigación para ver si hubo dolo o no, para que vean realidades y situaciones particulares, para que la aduana tenga más criterio en si aplica o no una multa.

Entrevistador:

¿Qué te parece que la aduana le esté aperturando regularizaciones a todos los importadores y qué clase de filtro debería existir para aplicárselos a unos y a otro no?

Entrevistado:

Yo creo que los factores de riesgo es algo muy importante. El tipo de producto, el origen, el importador, el historial de la empresa. Validar con qué transportistas y con qué agencias trabaja el importador, es imposible que la aduana revise al 100% de los importadores pero todas estas cosas pueden darle un mejor criterio para saber a quién investigar.

Anexo 5. Entrevista Sr. Andrei Calderón

Entrevistador da por iniciada la cuarta entrevista al señor Andrei Calderón para el tema de tesis de “Propuesta de mejoramiento del procedimiento de Regularización a nivel de Aduanas en Costa Rica”, la cual fue grabada e incluidas las respuestas en la presente investigación con la autorización del entrevistado.

El entrevistado se identificó como Andrei Calderón Enríques, Presidente Corporativo de IM Consulting desde hace 12 años.

Entrevistador

¿Conoce, aplica o ha aplicado diferentes procedimientos a nivel de aduanas para ajustes tributarios, ya sea procedimiento ordinario, rectificación, regularización, así como los beneficios que encuentra en cada uno?, además una duración aproximada de lo que ha tenido esta experiencia.

Entrevistado

Si, si conozco y dentro de mi quehacer como asesor y consultor en aduanas y comercio me ha tocado precisamente: 1) asesorar a empresas privadas sobre cómo afrontar precisamente los diferentes procedimientos que se abren ante sede administrativa ante aduanas, 2) acompañar a éstas empresas a desarrollar tanto la parte técnico-legal de procedimientos ordinarios como por ejemplo el proceso de regularización, como elevación de estos procedimiento a veces ya incluso pasando de la sede administrativa a sede judicial, y como tal también he estado en la defensa de empresas privadas ante administración aduanera tanto por procesos de infracciones tributarias o administrativas, o de delitos ya tipificados.

Entrevistador

Si nos puede comentar los beneficios o tal vez diferencias que encuentra entre cada una de estas figuras, ya sea un procedimiento ordinario, una rectificación o una regularización, y ¿cuándo recomendaría a una empresa utilizar cada una de éstas?

Entrevistado

Primero que nada, el proceso de rectificación, o más bien los derechos que tiene como importador con XXX la Ley General de Aduanas y su reglamento, son precisamente opciones que tiene el importador para cuando él mismo reconoce que hubo algún fallo a la hora de hacer una declaración de importación o de alguno de los regímenes especiales. Entonces yo como importador antes de que a mí la administración me notifique que he

cometido un error y muy probablemente me abra un procedimiento ordinario debido a que se haya evidenciado un proceso de fiscalización, yo lo reconozco y entonces procedo a rectificar. Ahora, por otra parte también yo como administrado tengo derecho a apelar, porque a veces antes de que a mí me generen un procedimiento ordinario complejo, pueda ser que yo me exponga a que un proceso de verificación inmediata, ya sea que me haya salido un semáforo amarillo, que me haya salido un semáforo rojo, que me hayan inspeccionado ya sea documentalmente o ya sea físicamente mi mercancía, el aforador o la persona que realice esa verificación documental detecta alguna anomalía, y para él estoy cometiendo algún perjuicio para la administración aduanera. Entonces me puede denegar algún trato preferencial, me pueden decir que tengo que pagar más impuestos y eso me lo notifican antes siquiera de generar un procedimiento, y entonces ante esa notificación inmediata me va a generar a mí una repercusión inmediata y eso se ve en que me notifican que tengo que pagar más impuestos, me notifican que no me conceden el acceso preferencial, entonces yo tengo un recurso legal que es apelar. Entonces si yo considero que mi procedimiento fue el adecuado, yo tengo derecho a apelar esa decisión inmediata. Entonces esa rectificación o esas apelaciones yo las puedo hacer en cualquier momento por decirlo así, cuando yo considero que mis derechos están siendo lacerados o más bien cuando yo considero que yo mismo cometí un error y quiero bajo principio de buena fe rectificarlo, ese es el número uno.

El número dos es básicamente cuando entro dentro de lo que es un procedimiento ordinario debido a lo que es un proceso de fiscalización previa que la administración aduanera ejecutó sobre mí sobre cualquier materia aduanera habida y por haber, entonces en ese caso, no necesariamente sobre importaciones inmediatas sino que muy probablemente me pueden haber hecho una revisión a posteriori y hay casos donde hay irregularidades, entonces la administración a través de un proceso de verificación y de fiscalización determina que yo cometí algún error que pueda ser que haya incurrido en alguna laceración al fisco, o simplemente que haya sido un error meramente formal sin haber incurrido en ninguna laceración al fisco y entonces me abren un procedimiento ordinario que lleva todo un tiempo determinado para yo poder literalmente como si fuera un juicio, exponer mis alegatos vs los alegatos técnicos de la administración para determinar entonces a través de un análisis jurídico-legal y técnico cuál de los dos alegatos tiene más peso, y al final tener una decisión.

El procedimiento ordinario me abre a mí lo que se llama una vía administrativa de alegato donde yo puedo entonces trabajar a nivel administrativo, ya sea en aduanas o en Dirección General de Aduanas el caso, si éste se votara a favor mío muere ahí el caso, sino tengo derecho a elevarlo a una instancia superior que en este caso es el Tribunal Aduanero Nacional, donde de igual forma va a llevar todo un proceso de análisis casi que desde cero del mismo caso, donde al final también puede ser que haya una votación a favor o en contra mía. Si es a favor muere ahí, si es en contra tengo todavía un último acceso para poder elevarlo a sede penal o sede judicial fuera de la administración aduanera.

Ahora el proceso de regularización como tal surge desde el año 2011 como una opción tanto para la administración como para el administrado para acortar precisamente los tiempos de evaluación de los casos y hacer que por buena fe el administrado acepte lo que la administración está diciendo y pague. Lo que pasa es que el proceso de fiscalización surge... de fiscalización, en otras palabras, de una materia meramente tributaria, donde lo que se buscaba en un principio era acelerar los procesos que tal vez administrativamente iban a ser muy largos, porque el proceso ordinario es un proceso que ya de por sí, y el fisco en este caso la administración requería tener esa plata más prontamente, de hecho, surge el proceso de regularización en un momento político clave a nivel nacional donde a su vez las arcas del Estado estaban..., entonces el Estado requería generar una caja chica pronta, que quiere decir, que si yo tenía por ejemplo una empresa que se sabía a través de un proceso de control de riesgos por ejemplo, que estaba incurriendo en infracciones tributaria o en infracciones aduaneras o delitos, si yo lo tiraba en un proceso ordinario iba a durar muchos meses o incluso años en ver el asunto y yo como administrado... tuvo que crear una estrategia legal para acortar ese proceso, y ahí es donde se crea el procedimiento de regularización, donde yo antes de entrar a un procedimiento ordinario, llamo a una reunión de buena fe como una etapa inicial de consultas en comparación con un caso de solución de diferencias de la OMC, donde yo llamo al administrado y lo siento con la administración y le dije: yo como administración considero que usted tuvo tales y tales infracciones y debido a esto usted tiene que pagar a favor del fisco tanto; lo acepta o no lo acepta?

En teoría, y aquí es cuando ya comenzamos con bemoles, cuando alguien entraba a un proceso de regularización era porque la administración tenía 100% seguridad de que ellos tenían la razón. ¿Por qué? Porque la administración para entrar en un proceso de regularización no es para darle oportunidad a usted en ver si tiene o no la razón, sino que yo

entro a regularización porque yo ya sé que usted tuvo una infracción, yo sé que usted no me va a poder debatir esa regularización, y que no me va a llevar a procedimiento ordinario, sino que eso se va a resolver en esa enmienda de negociación, donde a través de regularización usted va a pagar inmediatamente y se va a ahorrar un montón de intereses y un montón de elementos que tal vez se tendrían que generar en un procedimiento ordinario. ¿Dónde comenzamos con malas prácticas? Donde la administración comienza a utilizar el proceso de regularización no solamente para casos donde ellos tienen 100% seguridad, sino para todos los casos. Sino que sigue pasando en que la administración activa regularización por cualquier tema sin siquiera haber hecho una revisión técnica adecuada del caso que están llevando a regularización y en la misma mesa de negociación de regularización se cae el caso, porque resulta ser que llega el administrado con un asesor técnico o un asesor legal, que por lo general son asesores legales que por lo general son abogados, llegan y dicen que no aceptan el proceso de regularización, no pago nada o pago en parte, (diría en otra situación de la que ahorita vamos a hablar), porque yo estoy seguro que si llevo esto a procedimiento ordinario lo gano.

La mayoría de empresas grandes están llevando a la administración aduanera, o más bien que aceptan llegar a regularización emiten un escrito donde dicen: acepto de todo esto, por ejemplo que hubiera un caso de un DUA donde hay 32 líneas, y las 32 líneas me las están tirando a regularización, entonces puede ser que llegue el administrado y diga: no acepto las 32 líneas, o de las 32 líneas acepto 12 y el resto lo llevo a procedimiento ordinario, hoy por hoy se puede hacer eso.

¿Cuál es el asunto? Que esto quiere decir que debido al mal uso de este proceso de regularización lo que la administración está haciendo es: 1. Alargando los procedimientos administrativos y 2. Más bien encareciéndolos, porque entonces si ya se sabía que muy probablemente esto iba a ser peleable, mejor se hubiera ido directamente a procedimiento ordinario y se ahorra tanto el tiempo del administrado como el costo de los abogados, como el costo y el tiempo del administrador que utilizó para notificar el proceso de regularización, el tiempo que se tuvo que dar convocando a los abogados para que..., me explico? Entonces al final el objetivo que era más bien acortar ya lo que hizo fue alargarlo, tanto es así que se debe tener claro lo siguiente, este procedimiento, vamos a ver, si yo soy una empresa grande y poderosa económicamente, y por ejemplo está en juego mi competitividad de mercado debido a una resolución en un procedimiento ordinario de

regularización, créanme que yo como empresa privada voy a ir hasta las últimas instancias; y hay otra... ilegal que está pasando hoy en día, que es que hay empresas que saben que hay temas muy técnicos que saben que los van a perder en sede administrativa, por ejemplo en temas merceológicos o de origen donde ellos saben que tal vez en regularización se bailen a los de administración, porque a veces llaman a abogados de normativa que en su vida han oído de ese tema; o a veces saben que cuando lleguen a ese tema al tribunal aduanero, digamos perdón, que después de regularización pasen a un procedimiento ordinario, se active, y tras de eso lo pierdan y lo eleven a tribunal aduanero, ellos dicen, no el tribunal aduanero hay técnicos, expertos en merceología y en origen, etc, donde va a ser muy difícil pelear, entonces como pasar al tribunal aduanero es optativo hoy por hoy en la administración, muchas veces los abogados que son muy vivos y que saben que no son tan técnicos, prefieren saltarse la etapa de tribunal aduanero e ir directamente a etapa judicial porque saben que un juez común y silvestre que en su vida ha escuchado de materia técnica aduanera, se lo van a poder bailar fácilmente en sede judicial. Entonces al final una empresa poderosa económicamente que entre en un procedimiento ordinario o en un procedimiento de regularización, es probable que va a utilizar todos los escáneres y todas las posibilidades legales para llevarlo hasta la última etapa del procedimiento administrativo y por ende ya persé el procedimiento va a ser largo y tedioso y costoso.

Entonces si analizamos desde ese punto de vista cómo se está utilizando, se está utilizando mal, no por el administrado sino por el administrador. En este caso está siendo utilizado de manera inadecuado por la Dirección General de Aduanas porque están llevando casi que todos los casos a regularización ya como una etapa persé, y entonces el porcentaje de efectividad realmente es bastante bajo. Ahora hay otro tema, el tema es que si... proceso de regularización van a existir dos tipos de empresa privada, la empresa privada número uno sabe qué es regularización, cómo afrontarlo, y cómo defenderlo, la empresa privada número dos, que por lo general son pequeñas y medianas empresas, no saben de qué se está hablando, entonces cuando una pyme va solo a un proceso de regularización sin asistencia técnica o sin asistencia legal, por lo general se asusta, no sabe que tiene otras opciones a las cuales apearse u otros derechos a los cuales acudir y acepta la regularización de una vez.

¿Qué quiere decir? Hay empresas que en mi experiencia, nos ha tocado ver a varias empresas que llegan y nos dicen: hay vea es que nosotros tenemos este caso y nosotros llevamos regularización y pagamos todo, me pueden ayudar? Y resulta que ya en ese

momento no se pueden ayudar, porque ya él pagó y aceptó, y por ende generó lo que se llama un antecedente jurídico o un precedente jurídico, que se da, y les doy un caso concreto, resulta ser que llegó una empresa que le abren un proceso de fiscalización..., eso se estaba importando desde Alemania, pues resulta ser que ellos lo estaban clasificando dentro de una partida del capítulo 39 de mercancías plásticas, porque está hecho con un polímero, lo que pasa es que la administración por una Nota Legal del sistema armonizado decía que no era plástico y que debía ir a un capítulo textil porque había una nota legal donde dice que esas tiras plásticas de tal a tal dimensión al ser tan finas podrían considerarse materias trenzables y ser consideradas más bien de un capítulo textil. ¿Cuál es el punto? Si a mí me dan esa argumentación y además la señora que atendió el caso desde el punto de vista mereológico del laboratorio aduanero asustó a todo el mundo, y la empresa dijo si tienen razón, no quiero pelear con esa señora y mucha pereza estar en un proceso tan largo... invocar lo que se llama praxis comercial y si esa mercancía se logra evidenciar técnicamente que solamente sirve para eso y no sirve como material trenzable textil se puede venir abajo el criterio merceológico. Hoy por hoy esa empresa pagó y aceptó la regularización, incluso esa empresa pudo haber ido a regularización, haber pagado y haber invocado otra clausula legal dentro del Código de Normas y Comercio..., que administrado puede aceptar bajo protesta, esto es una clausula legal, la cual es que la administración está diciendo que pague y que ellos tienen la razón, yo no digo que tienen la razón, pero para que liberen mi mercancía rápidamente voy a pagar bajo protesta, entonces dejo un precedente jurídico donde digo que yo no estaba aceptando sino que me estaban haciendo aceptar y el día de mañana podría pelearlo, pero esa señora tampoco sabía eso, entonces pagó y ya marcó un precedente, entonces si hoy por ejemplo que ya sabe esto quisiera pelearlo, ya no puede porque ya marcó un precedente, y lo peor aún es que marcó un precedente no solo para ellos, sino para un montón de empresas que traen la misma mercancía, es más, lo enfrentó ante otra situación, porque resulta ser que llegó la administración y le dice: usted tiene que marcarlo en esa casilla y tiene que marcarlo con esa clasificación, y siga trayéndolo de Europa, no hay problema, pero resulta ser que la empresa que le manda esa mercancía no quiere cambiar su certificado de origen a la clasificación que le dijo la Dirección General de Aduanas porque ellos siguen diciendo que a nivel de europeo va en esa otra clasificación, en otras palabras los sacó del mercado,

porque ya ni siquiera la empresa europea quiere darle la mercancía bajo los términos aduaneros que ahora les están obligando a cumplir.

Número dos, hay otras empresas que cuando llegan a regularización no tienen la asesoría adecuada y por ende no entienden que también pueden pagar en partes o aceptar en parte, entonces aceptan todo y resulta ser que dentro del caso comienzan a identificarse elementos que podrían pelearse después; ahora, hay otra situación que ha estado pasando, que es que la administración lleva casos a regularización que ellos no de previo han revisado, sino que aparentemente hay una directriz o ha habido directrices a lo largo del tiempo donde les dicen: ustedes no pregunten sobre qué es lo que se está regularizando, sino que tire todo a regularización porque requerimos cash, osea necesitamos flujo de efectivo, y esos procesos lo que generan es flujo de efectivo, es más, pueda ser que yo a usted le solicite 100 colones, que esos 100 colones al final no van a hacerme a mi más millonario, pero por lo menos le están generando un 0,01 céntimo de intereses, y esos intereses al final si ustedes lo comienzan a sumar y en esas pequeñas sumas de todas las empresas del país en todos estos procedimientos a lo largo de 10 años comienzan a pesar. Lo que pasa es que la administración también, debido a que está utilizando mal el procedimiento de regularización está llevando casos donde a usted le dicen: mira es que yo considero que usted calculó mal el valor aduanero, usted no sumó tales rubros, pues resulta ser que cuando llegue a la empresa y ante regularización presenta su escrito de alegatos y acude a un asesor técnico o a un abogado, resulta ser que se demuestra que: 1, no tiene que pagar más y 2, más bien le deben, más bien los cálculos eran a favor de la empresa, entonces a veces por llevar estos procesos de regularización sin haber sido revisados técnicamente por los departamentos correspondientes más bien a veces la administración queda peor. Otros casos que están pasando, por ejemplo que se están llevando a regularización procesos ridículos por diferencias de 23 colones por ejemplo. Hemos sido testigos de por alrededor 5 casos donde se ha abierto por ejemplo proceso por regularización por diferencias de 25, 100 u 80 colones, donde si ustedes comienzan a enumerar y a contabilizar las horas profesionales del encargado que tiene que redactar la notificación, del tiempo..., es ilógico, es incongruente.

Entrevistador

Una consulta con ese tema, ¿Cuándo hablas de esto es que le han aplicado algún tipo de auditoría a alguna empresa en cierto período o es porque del todo abrieron una

regularización por un DUA de ese monto a una empresa, osea que si toda la regularización se basó en eso o fue porque digamos dentro del período en que le revisaron a esa empresa había DUAs con esa cantidad?

Entrevistado

No, hay procesos abiertos únicamente por un DUA que tiene ese fallo. Porque en efecto tiene usted razón, si ha habido casos donde por ejemplo a través de verificación y a través de fiscalización se llega a la empresa y se encuentran de todo, y si podrían haber errores microscópicos que al final se tienen que contabilizar, pero no, en los casos que yo les estoy comentando si son casos creados exclusivamente para atender esas diferencias, ahí es donde se ve ilógico. Si yo por ejemplo hago un análisis sobre cien casos donde salen, dos, tres, cuatro con esos errores no hay problema, pero si yo hago todo un procedimiento sobre un único DUA, sobre una única línea con estos detalles entonces ahí ya hay algo diferente, ahí puede ser que sea que hay una orden para molestar a esa empresa en específico, no sé, podría ser. Será que es que quiero comenzar a generar un precedente de fiscalización para cambiar los criterios de riesgo para comenzar a generar más semáforos rojos y encontrar otros hallazgos, podría ser.

Entrevistador

Hablando tal vez de un caso en específico, ya nos mencionaste algunos, tal vez el año en el que participaste de alguno de los casos y si recuerdas ¿cuál fue el tema de discrepancia, llamémosle que sea valor, clasificación, origen, etc, y si recuerda ese monto que fue parte de regularización?

Entrevistado

Este año precisamente está terminando un caso que comenzó en el año 2014 a una empresa importante a nivel nacional en materia de aires acondicionados, entonces el caso es meramente merceológico donde el criterio se hizo un proceso de fiscalización de casos de los años 2010, 2011 y 2012. Donde la administración considera que parte de las mercancías importadas tienen que ser clasificadas dentro de la partida donde van los aires acondicionados y la empresa, representada por nosotros, consideramos que esta pieza que es una unidad condensadora tiene que ir dentro de las partidas donde se incluye otra maquinaria de producción de frío. Se llama a la empresa a regularización, en este caso en concreto la empresa rechaza en su totalidad. Eran varios casos, uno de ellos era por una diferencia de 76 millones de colones, son montos importantes para la administración son

relativamente importantes, por ejemplo cuando salió la noticia aquella que se había incrementado la recaudación en un 400 por ciento, la administración hablaba que la recaudación se había elevado en 380 millones de colones, dentro de la operatividad siendo completamente francos entre todas las empresas nacionales no es nada. Eso quiere decir que si yo solamente sumé 380 millones, y haciendo en cuenta que solo este caso eran 75 millones quiere decir que tuvieron 5 casos en el año (suposición). Si lo vemos al final la recaudación está quedando muy baja, quiere decir que casi no hay recaudación extra por así decirlo. En este caso se rechaza la regularización ya que había criterios técnicos para hacerlo. Dentro del proceso de regularización a nosotros nos notifican que estas entrando a regularización, seguidamente uno tiene derecho a contestar en un plazo de 10 días hábiles máximo para ver si acepta o se pronuncia sobre la regularización. También hay casos en que las empresas ni se dan cuenta que fueron notificadas y cuando se dan cuenta les llega una notificación de procedimiento ordinario y esto pasa porque el abogado con el que tienen el buzón de notificaciones o el agente de aduanas por el cual se les notifica no se los comunica a tiempo o por desorden interno, es aquí donde pierden la oportunidad, o cuando se les da la oportunidad de presentar un alegato en la regularización a veces pierden el tiempo correspondiente por desorganización de la misma empresa. Después del plazo de los 10 días presenta un escrito en donde se den los alegatos a favor o en contra y adicionalmente se pueden presentar pruebas, en este caso tenemos varias opciones, si yo tengo todas las pruebas las presento en este escrito, sino yo presento parte de las pruebas o no presento ninguna y solo las enlisto y solicito un plazo de prórroga para presentación de pruebas. Adicional tengo derecho a solicitar una audiencia la cual es oral y privada, entonces la administración tiene X cantidad de días para responder si se concede o no, en este caso en concreto esto puede durar un mes y por ejemplo hasta hace dos meses se nos notificó que nos concedían la audiencia oral y privada de una solicitud del 2014, después de esto la administración convoca un estilo de consejo el cual está compuesto por abogados de la DGA y la empresa llega y expone las pruebas, todo esto queda en actas y luego junto con las pruebas y el escrito presentado se toma una decisión de si están de acuerdo con la empresa o siguen con la regularización. Si la administración considera que la empresa no tiene razón lo más probable es que se convoque a un procedimiento ordinario, en este caso el proceso de regularización se empezó en abril del 2014 y hasta el momento no se ha dado

resolución alguna. En este caso se ve que los plazos no siempre se cumplen como se indica en el manual de procedimientos.

Entrevistador

Cuando hablas de si es a favor en contra, ¿la administración emite dentro de la misma acta si desisten o rectifican sobre su actuación?

Entrevistado

Exactamente

Entrevistador

En la Ley General de Aduanas o en su reglamento no se explica en ninguna parte que haya alguna resolución de este tipo, solo se indica que el administrado en determinado periodo debe indicar si acepta o no acepta la regularización.

Entrevistado

A nivel interno existen muchos vacíos procedimentales que tiene que existir a pesar de no estar escritos por ejemplo, muchas veces las empresas creen que solo tienen que llegar a decir acepto o no acepto, pero el no acepto tiene que ser justificado, si yo digo que no esa justificación marca un precedente para la apertura de un procedimiento ordinario.

Entrevistador

¿Entonces se puede decir que este proceso de regularización en concreto lleva más de año y medio abierto?

Entrevistado

Sí.

Entrevistador

En cuanto a multas, ¿consideras justo el porcentaje de multa que se aplica tanto a regularización como a rectificación sabiendo las diferencias por las que surge cada una de ellas y también sabiendo el porcentaje donde regularización le resta hasta un 50 por ciento de la multa y en rectificación hasta un 80 por ciento?

Entrevistado

Acaba de haber una actualización en la parte de multas donde se genera una nueva normativa en donde algunas multas suben y otras bajan, lo que pasa es que yo considero que están bien estipuladas porque si no hay una tipificación de una sanción la gente hace lo que quiere, en este caso si no hubiera una sanción específica sobre un mal complete de la declaración todo el mundo declararía cualquier cosa y si tiene que ser una cuantía

importante para que hayan resultados ya que si el monto es muy pequeño la gente podría preferir pagar esa multa pequeña a realizar las cosas bien, por esa parte considero que si es adecuado. Sin embargo si usted me pregunta que por qué hay una diferencia en rectificación y regularización y por qué una es más que otra yo considero que debería equipararse, por ejemplo en regularización a mí me están llevando a regularizar y en rectificación soy yo bajo el principio de buena fe que toca la puerta de la administración y le digo que yo cometí un error, a pesar de esto yo considero que en ambas figuras debería equipararse la cantidad de la multa.

Entrevistador

Ligado a este tema, ¿vos crees que la multa en caso de ser equiparada desincentivaría la utilización de la rectificación por parte de las empresas?

Entrevistado

Yo considero que no ya que son dos cosas completamente diferentes, yo en rectificación es la oportunidad que tengo en cualquier momento para decir que cometí un error y antes de que me caiga la multa total yo prefiero acudir a esa figura para que me hagan esa bonificación, en cambio en regularización a mí me llaman, entonces yo voy a tratar de evidenciar que cometí un error pero en ese momento yo todavía no he detectado ningún error. En concreto cuando hablo de equiparar lo que indico es que la rebaja de la multa en ambas figuras debe ser igual, esto para demostrar la buena fe y premiar esa buena fe.

Entrevistador

Conociendo los beneficios y obligaciones de cada figura, ¿qué ves más beneficioso para una empresa que si encuentra un error rectifique inmediatamente o que se espere a que la administración pueda encontrar el error y tenga la opción de aplicar una regularización?

Entrevistado

En este momento lo más beneficioso con las condiciones actuales es realizar una rectificación antes de que me notifiquen por muchas cosas, primero porque en rectificación soy yo quien maneja los tiempos y en regularización a mí me imponen empezar un esquema de tiempos, segundo en rectificación yo no requiero de asistencia técnica o legal en cambio en regularización yo recomendaría no ir a una regularización sin un apoyo técnico o legal, tercero en una rectificación yo puedo hacerlo en cualquier momento y en una regularización es un proceso a posteriori que puede tardar varios años en que se encuentre el error y puede que se haga el problema más grande de lo que se pudo haber

evitado, además las empresas están muy mal informadas y no saben cómo reaccionar ante situaciones de fiscalización de la aduana o de la DGA, aparte que cada caso es totalmente diferente, hay casos sencillos y hay otros casos más complejos que pueden ver con temas de propiedad intelectual o valor aduanero. Cuarta razón, es mejor evitarse una regularización para no marcar un precedente y tampoco ser un sujeto de riesgo y esto puede llegar a repercutir en mis actividades de forma que soy más propenso a una fiscalización más extensa, por el contrario con una rectificación yo de buena fe voy a enmendar mi error y puede ser visto como una buena acción.

Entrevistador

A nivel de aduanas la regularización se empezó a aplicar desde el año 2008, ¿sabes de algún tipo de arreglo de pago por medio de otras vías legales en donde se haya aplicado algo similar antes de esta fecha?

Entrevistado

No sabe ni ha escuchado, ni ha sido parte o asesor de algo así.

Entrevistador

¿Conoce alguna figura parecida en algún otro país?

Entrevistado

No sabe de alguna figura similar el otro país, sin embargo a nivel nacional sabe que hay esfuerzos para hacerle modificaciones a la figura de regularización en base a lo que se da en otros países, por ejemplo, si yo soy una empresa que me indican que pague 50 millones y yo no puedo hacerlo de una sola vez en este momento no hay forma de hacer algún arreglo de pago e ir pagando mensualmente el monto acordado.

Entrevistador

¿Sabes cómo surge la necesidad de incluir la regularización dentro de la legislación aduanera?

Entrevistado

La necesidad surge por un tema político del país en donde las arcas del estado estaban en crisis. Hay dos situaciones, la primera es desde el punto de vista de la administración en donde la necesidad se ve desde un punto de vista más técnico, y segundo desde el punto de vista de las empresas y asesores técnicos en donde se logra identificar que el Estado en los últimos 10 años viene con una crisis financiera importante en donde se requiere que haya una recaudación mayor de impuestos. A criterio de la administración esos impuestos se

están fugando o se está dando la evasión y lo que requieren es identificar cuáles son los casos de evasión, cuál es el motivo de esta evasión, si es por error o es a propósito y por eso es que se generan las diferentes figuras, para darle al administrado más herramientas según sea el caso pertinente. La regularización surge con la necesidad de acortar el tiempo de los procedimientos ordinarios que se estaban desarrollando para que la administración tuviera dinero recaudado de forma más rápida, esto generó diferentes consecuencias, primero debido a la desorganización de la administración se ha dado que se presentan procedimientos ordinarios muy largos donde las empresas iban a acudir a las diferentes instancias y al final incluso yendo a la vía judicial las empresas terminaban ganando y aparte el Estado con un proceso muy largo y muy caro, de esta forma se requerían procesos más cortos en donde la empresa se presionara para pagar antes de tiempo con un proceso más rápido y una defensa más corta que lo que se pueda ver en un procedimiento ordinario, de esta forma la administración se da cuenta que hay posibilidades que la empresas no quieran ir a un proceso muy largo, ya sea por pereza o por miedo y paguen de una forma más expedita. Yo considero que a la administración le falló el cálculo porque ellos pensaron que los que iban a pagar rápido eran las empresas grandes y los que se asustan y les da más pereza son las empresas más pequeñas, entonces tal vez los montos de estas empresas pequeñas y medianas no son tan importantes y son los que se están pagando en regularización y las empresas grandes que tienen montos grandes no van a aceptar de una vez en regularización y son los que tienen el músculo para contratar abogados y entrar en procesos largos de 3 y 4 años.

Entrevistador

De los casos que has llevado, ¿cuál ha sido el principal punto de discrepancia en las declaraciones por las cuales se ha llevado a regularización?

Entrevistado

Clasificación número 1 seguido por origen.

Entrevistador

De acuerdo con la figura actualmente, ¿cuáles son las barreras que se están presentando o puntos de mejora que se puedan identificar a la figura de regularización?

Entrevistado

Variables que se están presentando, primero la administración está haciendo mal uso de la regularización porque está aplicándola no solo en los casos que tengan certeza de ganar

sino cualquier tipo de caso entonces le está dando al final muchos insumos al administrado para que se defiendan y recordemos que más bien era una herramienta para el cobro fácil de impuestos. Están haciendo mal uso y alargando los procesos que deberían ser más expeditos, se están atendiendo muchos casos por clasificación y origen que son los que más llegan a procesos fiscalización, sin embargo hay otro montón de temas que no son tan recurrentes en fiscalización, entonces hay una llamada de alerta sobre qué es lo que se está fiscalizando o que es lo que les queda más rápido y cómodo atender en fiscalización, y la pregunta sería por qué no se profundizan otros temas. Puntos de mejora primero, se debería de segmentar el tipo de regularización, debieran de haber esquemas de regularización a los cuales el administrado pueda ajustarse, estos esquemas deben basarse en sistemas de acuerdos de pago donde si lo que estoy buscando es que por buena fe o buena práctica se llegue al entendimiento que usted está dispuesto a pagar que no se haga de una sola vez, sino que pueda comenzar a pagarlo en tractos, que no lacere su flujo de caja y le reste competitividad. Segundo, poner mucha atención a los casos que son aceptados en forma parcial donde se encuentre un esquema plenamente tipificado de aceptación parcial, este sistema puede ser que incluso aumente la recaudación porque si el administrado sabe que no necesariamente tiene que pagarlo todo sino que puede pagar una parte y rechazar otra. Tercero, debería de haber una campaña de formación dirigido por la DGA a las empresas, porque las empresas no saben a lo que van ni saben cómo defenderse ni a que elementos recurrir, esto es porque la regularización se vende como un derecho del administrado, sin embargo si yo como administrado no sé a lo que voy, viene siendo como un tipo de imposición y puede ser visto como una laceración al administrado, creo que hay una desinformación clara y con propósito hacia los administrados.

Entrevistador

¿Vos crees que la regularización debería ser incentivada o que más bien se debería de crear un procedimiento de ordinario más expedito o una mejor rectificación?

Entrevistado

La figura de regularización no debería eliminarse, esta debería ser utilizada única y exclusivamente para cuando la administración está cien por ciento segura de que el administrado no pueda defenderse, en otras palabras en vez de llevarlo a un procedimiento ordinario muy largo el administrado no tendría otra vía y debería pagar rápido, así le ahorro tiempo al administrado y tiempo y recursos a la administración. Poor ende se deberían

generar otras figuras para cuando el administrado si pueda defenderse pero que sean más rápidos que el procedimiento ordinario normal, de esta forma la rectificación debería mejorarse y promoverse aún más, esto tiene que ir acorde a un plan de formación empresarial, ya sea que lo haga la administración o que la administración llame a coaliciones privadas, sean cámaras empresariales o asociaciones productivas que le ayuden en esto en caso de que la administración no tenga los recursos necesarios. Sí considero que se debería crear otra figura, por ejemplo, actualmente no hay opciones de empresas que son consideradas de alto riesgo y que puedan reivindicarse, entonces podría haber un sistema en donde yo quiero por buena fe ser considerado como un sujeto de riesgo menor.

Entrevistador

Desde su punto de vista, ¿la regularización se podría ver como un acto voluntario?

Entrevistado

No es un acto voluntario para nada, un acto voluntario es por ejemplo la rectificación en donde yo reconozco mis errores y me apersono ante la aduana para subsanar esos errores y por esa subsanación me bonifican por un principio de buena fe, en cambio en regularización ahí no hay un acto voluntario, a mí me llaman, hubo un proceso de fiscalización que llevan a la administración a considerar que yo estoy errando

Entrevistador

Desde su punto de vista, ¿cómo ha sido la aceptación de las agencias y de los importadores con los que usted ha trabajado, lo ven como algo beneficioso o como algo problemático? ¿El grueso ha aceptado o ha rechazado la propuesta de todos los casos que has trabajado?

Entrevistado

El grueso de los casos ha aceptado de forma parcial la propuesta, ninguno de los casos que yo he llevado ha aceptado de forma total, o lo aceptan de forma parcial o lo rechazan en su totalidad. Considero desde el punto de vista de la asesoría de la empresa privada que la aceptación ha sido por un lado positivo porque el administrado creo considera que hay una antesala a un procedimiento ordinario y por ende que tienen más opciones de defensa, entonces sienten que es una antesala para prepararse ante un procedimiento ordinario, para esas empresas es más positivo porque tienen más tiempo para defenderse, por otro lado es negativo porque consideran que los procesos son muy largos ya que dependiendo de la magnitud de la empresa esos plazos pueden afectar grandemente a la misma.

Entrevistador

¿Conoces de figuras similares en otros países? ¿En cuales países se presentan estas figuras y cuales características rescataría de ellas?

Entrevistado

En países europeos como España hay figuras similares a regularización pero un poco más complejo y completo en donde dan las alternativas para que el administrado literalmente se adecue a su realidad económica y de mercado, ya que el interés de la administración es que se pague pero no que la empresa se hunda, de hecho en los primeros artículos de la Ley General de Aduanas indica que la administración debe velar por la competitividad de las empresas, su crecimiento y su realidad de comercio internacional, de esta forma la administración debe crear los elementos necesarios para que el administrado pague pero adecuado a sus posibilidades.

Entrevistador

¿Cómo ha sido la regularización dependiendo del Director de la DGA que ha estado a cargo?

Entrevistado

Sí ha habido cambios dependiendo del Director General de Aduanas y los cambios han sido que desde el inicio de regularización hasta la fecha a figura se ha usado de forma más incorrecta cada año y se ha utilizado como una palanca para generar plata de donde no la hay, en otras palabras, dependiendo del Director General de Aduanas se presiona más o menos la figura o se sobre explota más o menos la figura, entonces se puede ver muy claro que la administración Bolaños y la administración Coghi son altamente fiscalistas.

Entrevistador

En los casos en que se note que hay dolo ¿cuál sería una propuesta o que se podría hacer diferente, sería otro tipo de regularización, otro tipo de multa, o como distinguirías legalmente una de otra?

Entrevistado

En esencia el debate debería ser de por qué se le aplica una regularización si se sabe que hay dolo en el proceso, ahí ni siquiera se debería proponer una reducción ya que usted no está aceptando de buena fe sino que acepta porque tiene que pagar porque definitivamente usted es culpable.

Anexo 6. Entrevista Sr. Esteban Méndez

Entrevistador:

¿Cómo iniciaste y te viste involucrado con el tema regularizaciones?

Entrevistado:

Con el tema regularizaciones me empiezo a ver involucrado cuando la Dirección de Fiscalización de la DGA inicia a convocar a las agencias y a los importadores a regular su actuación. La finalidad es llegar a un buen arreglo, la Administración expone sus bases sobre si está bien o no lo declarado en un DUA y lo interesante era que si usted aceptaba la regularización, al ser un tema de buena fe, no iniciaban un proceso sancionatorio y quedaba plasmada por escrito de que el expediente se archivaba y no seguía. Desde que la figura está en la Ley esto desapareció, ahora esto simplemente es un arreglo, osea pague pero igual nosotros le iniciamos un proceso sancionatorio, entonces en realidad, la figura no tiene como que mucho sentido porque si usted actuó de buena fe, usted acepta que se equivocó, arregla su situación pero igual va a venir el proceso sancionatorio.

Entrevistador:

¿Cuándo fue la primera vez en que participaste en una regularización? Recuerda usted haber hecho alguna regularización antes del 2008?

Entrevistado:

No hice ninguna regularización antes del 2008, la primera fue como en esa fecha más o menos.

Entrevistador:

En la convocatoria de regularización, ¿cuáles han sido los principales temas de discrepancia, por los cuales se ha llamado a regularizar?

Entrevistado:

La gran mayoría van enfocados por cambios en la partida arancelaria, esto por análisis de laboratorio. Esto producto que en una revisión inmediata se ha extraído una muestra y tiempo después, inclusive sin comunicar de previo el resultado del análisis, simplemente traslada el análisis del laboratorio a fiscalización, revisan los casos y llaman a regularizar. Mi percepción es que esto lo hacen para ahorrarse el costo y asignar un abogado y que inicie el procedimiento lento, que en esto sabemos que la Administración es lenta, ya sea porque le falta gente o porque se lardean. Entonces se lo pasan a fiscalización y estos antes

de aperturar el procedimiento formal, proponen la regularización. También, hemos tenido casos de valor, pero muy aislados.

Entrevistador:

Cuando llega un caso por regularización a la agencia, ¿ustedes lo atienden a lo interno, tienen un equipo especializado en esto o consultan con terceros?

Entrevistado:

Lo atendemos a lo interno, TLA tiene una estructura, la unidad técnica y cada caso se ve con el Gerente de operaciones y con el Gerente General. En una regularización se supone que siempre debe ir notificado el importador pero por costumbre y facilidad de la Administración, este generalmente le notifica al agente y el agente le notifica al importador. Siempre debe haber una coordinación con el importador, se le debe instruir, hay que se claros que en una notificación de regularización nunca se indica para qué es, solamente lo citan, por lo que el administrado llega totalmente sin saber, lo que te dejan es que ellos simplemente te exponen las razones y no te dan chance para alegar.

Entrevistador:

Cuando te llaman a regularizar, ¿te indican las obligaciones y posibilidades que tenés con la figura, los beneficios de aceptar la figura o las repercusiones de no aceptar la misma?

Entrevistado:

Cuando te llega la propuesta de regularización, simplemente te dicen tal día a tal hora, si usted no llega se da por rechazada la propuesta y de ahí se remite el expediente a Normativa para que inicie el procedimiento ordinario. Es hasta el momento de la reunión, de la primer audiencia, que te explican y te fundamentan con bases legales el porqué te llamaron a regularizar y nunca te indican los beneficio que tienes con la figura, simplemente te dicen si sí o si no vas a regularizar.

Entrevistador:

En promedio, ¿cuánto dura todo el proceso de regularización desde el momento de la notificación hasta que usted indica si aceptó o no?

Entrevistado:

Normalmente la notificación la hacen con 10 días de antelación más o menos. El importador que llegue debe presentar un documento que lo acredite como importador, como responsable de la decisión que se va a tomar. Se dan 15 días en caso de que usted diga que va a analizarlo y las respuestas usted las puede enviar incluso por correo de si

acepta o rechaza o bien esperar la fecha de la próxima audiencia. Generalmente la aceptación es por correo. Se hace el pago del monto que tiene que pagar y de los intereses que lleva y vía correo se pasa comprobante de la transacción.

Entrevistador:

¿En la agencia hay algún método de auditoría para encontrar errores?

Entrevistado:

En ciertos productos es un poco complejo, como por ejemplo productos químicos, se confía en lo aportado por el importador pero sí efectivamente, una de las funciones de la unidad técnica en la agencia es encontrar diferencias en los DUAS. Estas auditorías son aleatorias en cuanto a DUAS y selectivas en cuanto a alguna situación que se pueda vislumbrar. Si algo está mal, se le notifica al importador, se le solicita información adicional si algo hace falta y se toman las decisiones en conjunto con él.

Anexo 7. Entrevista Sra. Mariela Chacón

Entrevistador

¿Considera justo el porcentaje de multa aplicado en la regularización en contraposición al porcentaje en una rectificación?

Entrevistado

Me parece que si está bien el porcentaje de la multa, porque en rectificación el sujeto voluntariamente llega a arreglar, en regularización ya la administración se desgastó en hacer una investigación, entonces me parece que si está bien, me parece que no deben tratarse igual pues son situaciones distintas.

Entrevistador

Conociendo la figura de rectificación y regularización y conociendo los alcances y limitaciones de la administración, ¿qué ve usted más beneficioso para el administrado, rectificar de una vez los errores encontrados o esperar que la administración encuentre los errores y les aplique una regularización?

Entrevistado

Para el administrado lo más beneficioso va a ser rectificar, porque además los intereses corren, entonces mientras subsane más rápido es mejor, y la rebaja de la multa es mayor.

Entrevistador

Para elegir esos DUAS, ¿qué participación tiene el departamento de Gestión de Riesgo?

Entrevistado

Gestión de Riesgo asigna esos DUAs, ellos indican que esos DUAs tienen perfil de riesgo, entonces en el aforo inmediato el funcionario retira muestras que van a laboratorio. Gestión de riesgo generalmente asigna por tipo de mercancía o por auxiliar, pues hay algunos que siempre declaran mal.

Entrevistador

Actualmente a como está la figura, ¿cree que la misma tenga algún área de oportunidad de mejora?

Entrevistado

Si, todas las figuras pueden ser mejoradas, en regularización podrían ser: reducción de plazos (15 días para responder me parece que es demasiado), el tema de arreglo de pago, me parecería que debería ser más amigable tanto para la administración como para el administrado, lo expresado en el proyecto de Ley no es tan fácil de aplicar, si están

normando la posibilidad es para que pueda ser aplicada realmente y no lo parece según lo que dice el proyecto, además el tema de la improcedencia debería quedar muy claro, que no haya lugar a discrecionalidad. Y además se deberían establecer otras situaciones importantes como la reincidencia, cuando hay reincidencia no deberíamos tratar con guantes de seda, mejor que vaya a un ordinario. Hay dos posiciones con la regularización: La primera establece que la misma debería ser muy amplia, que debería abarcar todo ya que la esencia es recaudar lo mayor posible.

La segunda y es con la que yo estoy de acuerdo es que se quede solo para las actividades donde no haya intención de defraudar al estado, ya si notamos actuaciones sospechosas o que empiezan a encaminarse a eso, mejor que vaya a un procedimiento ordinario. En esto último me parece que es contradictorio con lo establecido.

Entrevistador

¿Cree usted que la regularización debería existir como está o se deberían hacer cambios?

Entrevistado

La figura debe mantenerse, siempre es mejorable, ya llevamos desde el 2008 viendo el proceso de maduración y puedo empezar a ver fortalezas u oportunidades para que funcione mejor, esto porque sus resultados han sido buenos. En lo que corresponde a Fiscalización hablamos de un 80% de regularizaciones aceptadas contra uno 20% rechazadas, entonces sin lugar a dudas esto es un indicador muy importante. En poco tiempo se recauda lo que se debe recaudar, no hay ese desgaste que mencionamos y nunca se ha solicitado una devolución de los dineros recaudados por regularización. Yo soy una gran fanática de la regularización.

Entrevistador

¿Cuál cree que ha sido la respuesta de agencias e importadores con respecto a la figura?

Entrevistado

El grueso asiste a las audiencias, creo que ya hay una cultura, ya nos conocen, hay agencias con las que nos llevamos muy bien. Las agencias nos conocen, ya saben cómo trabajamos, hay agencias que siempre vienen, hay otros que no vienen principalmente agentes independientes. No tengo el dato exacto, pero la gran mayoría de las regularizaciones se aceptan, las que rechazan son las que corresponden a montos muy grandes, una de las razones es el plazo de 5 días para pagar, otra posición es jugársela a ir a un ordinario y que

se caiga por un asunto de forma, o hay importadores que defienden su posición, nosotros también, entonces mejor que otro decida.

Entrevistador

Si un importador producto de una auditoría interna encuentra un error en una declaración, ¿cómo haríamos para que no se cuestione ir a rectificar el DUA y no esperar y jugársela a ver si le abren la regularización?

Entrevistado

Al importador le funciona igual, ya sea con rectificar o regularizar, debe cancelar el adeudo de impuestos, el tema de la multa por lo general le corresponde al agente.

Otro tema es la capacidad de respuesta de las Aduanas, la cual es muy lenta. Por esto algunas empresas se la juegan también.

Entrevistador

Mencionabas que en ocasiones contratan alguien adicional, abogados, etc para tratar temas adicionales, ¿cuántas personas trabajan en cada caso?

Entrevistado

No, aquí no se contrata nadie externo, el caso y estudio lo realiza un funcionario interno, en algunos casos serían 2 funcionarios, pero no son equipos.

Anexo 8. Entrevista Sra. María Sequeira

Entrevistador

¿Cómo valora usted el proceso de regularización para los importadores?

Entrevistado

El proceso de regularización ha sufrido una serie de cambios, actualmente ya está establecido en la Ley, cuando empezó era algo que no estaba normado, sino que se basó en una modificación reglamentaria que aprovechó la Ley General de Aduanas para hacer un ejercicio normativo que le permitiera ser también recaudador, y le empezó a funcionar muy bien. Inicialmente se vendía o exponía la idea de que si se llamaba a alguien a regularizar era porque la administración consideraba que estaba actuando de buena fe y por ende la Dirección se compromete a archivar el expediente y no pasarlo a normativa para no abrir ninguna sanción, llámese multa o cualquier otro tipo de sanción que pudiera darse, entonces se encontró beneficio porque si era claro que usted había cometido un error, entonces era la oportunidad para ser visto por parte de la DGA que usted quería poner las cosas a bien y además se ganaba el beneficio que el expediente se archivaba ahí.

Pero actualmente como está establecido a nivel de Ley con la reforma dada en 2012 y donde quedó establecido todo el proceso de regularización, también contempla todo el despliegue de las sanciones a las que normalmente estamos acostumbrados, en otras palabras, por más que usted se acerque a pagar de manera voluntaria, siempre está expuesto al despliegue de las sanciones, entonces, de hecho una vez terminada la regularización se pasa el expediente automáticamente a normativa para que le valoren el inicio de una sanción. Entonces para un importador el hecho de regularizar, no conlleva como anteriormente ese beneficio que se tenía. Ahí es donde entra una valoración por parte de la administración de a quien le va a abrir una regularización y normalmente se orienta al agente aduanero, por una cuestión de costumbre, no tanto legal porque la Ley la faculta de abrirle el proceso tanto al agente como al importador, pero por un asunto de facilidad para la Dirección, le abre el proceso a la agencia y después que vean la agencia y el importador como se dividen responsabilidades.

Entrevistador

¿Cuándo indicas que se archivaba el caso, te refieres a que del todo no pasaba a ninguna multa ni sanción, solo se archivaba y listo?

Entrevistado

No, ellos omitían esa parte, ningún funcionario te va a decir de manera formal que en una regularización no le va a cobrar ninguna multa, porque las multas están establecidas a nivel de Ley. La administración no decía que no le va a cobrar ninguna multa, lo que decía era que iba a archivar el expediente, no lo voy a pasar a normativa, se convertía en un juego de sentido, un juego de palabra. Pero en la práctica si no se pasaba el caso pues nadie le iba a cobrar ninguna multa, era un compromiso, y ahí entraron sindicatos y una serie de detractores que cuestionaban que con base en que se hacía eso, si la Ley establece que el que arregle voluntariamente algo, pues igual quedaba expuesto a la multa. Decían que se estaba dejando de percibir un montón de millones. Tanto es así que actualmente muchos de esos casos que se habían regularizado bajo esa condición de expediente archivado, con el cambio de administración nos empezaron a llover las multas, entonces ni la misma Dirección tenía un criterio al respecto, entonces ahí si fue importante que se estableciera a nivel de Ley, pues ahí ya todos estamos entendidos de que si usted regulariza, no necesariamente se va a ver beneficiado del no pago de la multa, siempre se va a estar expuesto a la multa porque así lo establece la Ley, por eso habría que valorar del proceso de regularización, que tanto beneficio tiene.

Entrevistador

¿Cuándo fue la primera vez que usted fue o la convocaron a una regularización?

Entrevistado

Fuimos una de las primeras agencias que acompañó a un importador a un proceso de regularización, no estuve en ella, estuve en la segunda y tercera audiencia pero desde el inicio que se ideó la regularización, porque está contemplada a nivel tributario desde toda la vida. Entonces en aduanas agarró esta figura y la quiso homologar, entonces como que no estaban tan claras todas las reglas y detalles pero te puedo decir que la primera que nos convocaron fue en 2009 o 2010.

Entrevistador

¿Antes de eso no había tenido o se había llamado a la agencia o un importador, talvez no a regularización pero si a algo similar?

Entrevistado

Que yo sepa no.

Entrevistador

A esos primeros casos, ¿quiénes fueron los que atendieron el caso, hay personas específicas para eso, hay un departamento, consultores externos, abogados o varían?

Entrevistado

En esta agencia todo lo hacemos nosotros a nivel de la unidad técnica. Tenemos una estructura legal y técnica con especialistas y abogados. Cada proceso de regularización en la prevención le indica tanto a la agencia como al importador que puede llevar su técnico, su abogado y nosotros acostumbramos acá a acompañar a los clientes a dar apoyo legal y si él quiere claro que puede llevar también su abogado. Entonces es muy normal que vaya el abogado del cliente, los abogados de acá y la parte técnica, que si cuesta mucho que un cliente lleve un técnico en aduanas pero acá lo ponemos. Pero igual si es un cliente que tiene una operación constante, normalmente nosotros le llegamos de una vez porque el proceso de regularización no dice nada y ahí te van a explicar. pero generalmente, cuando llegamos ya sabemos de qué nos van a hablar, entonces ya nos hemos sentado con el cliente y le hemos tratado de orientar tanto sobre el proceso como si tenemos el tema de fondo ya definido.

Entrevistador

En ese primer acercamiento que tiene la aduana, en ese primer citatorio, ¿sí te explican algo a lo que vas o simplemente te dicen venga a escuchar porque le vamos a abrir un proceso de regularización o si de previo le explican obligaciones responsabilidades?

Entrevistado

En la prevención que es por escrito es una notificación muy sencilla, te dice el departamento que la inicia, ya sea valor o fiscalización y te dice tenemos este expediente abierto, hemos hecho un estudio sobre los siguientes DUAS y queremos exponerle los hallazgos, tal fecha, tal hora. A partir de ahí usted no tiene derecho a nada, ni a sacarle copias al expediente, sino que la administración te dice que para eso es la audiencia, para explicar qué fue lo que encontraron, pero como nos están dando los DUAS, nosotros empezamos a revisarlos y descubrimos que este DUA tiene este error o tiene este detalle que nos hace suponer que por eso es que nos llaman. Normalmente somos muy atinados y cuando ya se llega a la audiencia el departamento hace una explicación muy clara y debe hacerlo porque sino esa es la base de un proceso legal que sería muy fácil traerse abajo por cualquier nulidad y entonces ellos hacen todo una explicación bien detallada, siempre está

presente el asesor legal del departamento que lo empezó y un encargado que fue el que hizo toda la investigación, a veces te dicen, esto tengo 6 meses de estarlo investigando, y encontramos esto.

El proceso que está reglamentado, establece estos detalles y te dan la oportunidad de pedir 15 días, apenas ahí te están diciendo de qué se trata y normalmente nosotros le recomendamos al cliente que pida ese plazo, se estudia el caso y después nos volvemos a sentar.

En la segunda audiencia, se llega prácticamente a decir, acepto o no acepto la regularización. No es un proceso para debatir, ahí no hay un espacio para usted presente alegatos o pida explicaciones, aunque en nuestra experiencia hemos visto que es un poquito más relajado y te pueden oír y todo hasta que llega un momento y te dicen, ok no nos vamos a poner de acuerdo, acuérdesse que esto no es un foro de discusión, acepta o no? Entonces normalmente debemos llevar una posición, si usted dice que no, lo que va a pasar es que ese expediente lo pasan a normativa y ahora si abren un inicio de procedimiento formal, donde usted ahí si tiene la oportunidad de presentar todos los alegatos que quiera o si se está de acuerdo se dice que sí, que está de acuerdo con la regularización y lo que te dan son 5 días para pagar.

Entrevistador

En cuanto a los plazos, entendemos que hay ciertos plazos establecidos pero queremos saber en la práctica, ¿que tanto se cumplen los plazos, son muy estrictos con lo establecido en la ley?

Entrevistado

Sí se cumplen, lo que pasa es que en la notificación que usted recibe no está sujeto a ningún plazo, ellos te citan de acuerdo a su agenda. los plazos empieza a correr y así están establecidos por ley, en el momento en que usted se apersona a la primera audiencia de regularización, van a empezar a correrte los primeros 15 días plazo y ahí si son muy estrictos. No es que usted dice, no es que ese día no puedo venir, sino que se tiene que venir ese día y le definimos la hora, hasta se hace en hora de almuerzo y si son muy estrictos en cuanto al plazo y la hora, así como también son muy estrictos en el pago, si usted dice que sí, son 5 días para pagar y máximo en ese mismo día tienes que estar pasando la transferencia a un correo electrónico de acuerdo con el acta que se levanta en la primer

audiencia. Esos plazos son desde que usted dice que aceptaba, porque se puede aceptar desde la primera audiencia o usted puede pedir los 15 días.

También, se puede pedir una tercera audiencia, únicamente por errores de cálculo. Si usted les hace ver a ellos que lo que están diciendo está mal calculado, entonces tenemos derecho a pedir esa tercer audiencia. Es la única opción por la que dan esa tercer audiencia. Hay gente que quiere jugar un poquito más con el caso y entonces dicen, estoy interesado pero es que me hace falta revisar una prueba que tengo ahí y entonces quiero una tercer audiencia pero no, no te la van a dar. Entonces si salí con eso, te van a decir, rechace o acepte, entonces sí con los plazos son muy estrictos.

Entrevistador

¿Podría ser el mismo caso con los pagos? Si alguien no tiene autorización o no está en el país o necesita autorización de alguien que esté afuera, ¿el importador puede pedir esa oportunidad?

Entrevistado

No, lo que he visto es la oportunidad de presentar algún escrito muy bien justificado donde el importador indica que su representante legal y que no tiene otro representante legal, se encuentra fuera del país, por lo tanto no puede hacer un pago o no puede acudir a la audiencia porque no tiene quien represente a la empresa. Entonces en esos casos si he visto en un par de oportunidades que se les de oportunidad pero pueden ser 2 o 3 días, no es un plazo muy exagerado, pero si es un plazo mayor, lo que te dicen, bueno si son 15 días, mejor pídale a su representante legal que ceda esa representación y ahí tiene que entrar en un tema de consularizaciones que en un proceso un poco más engorroso, pero sí, en un par de ocasiones he visto que si el plazo es corto, se les da esa autorización.

Entrevistador

En general, ¿cuánto es lo normal, que dura un proceso de regularización? Y si usted ha visto alguno que se haya salido de las manos, que haya durado meses?

Entrevistado

No. Como decía, los plazos están muy bien definidos, vas a la audiencia y lo que tenés son 15 días hábiles para estudiar el caso, luego de eso viene la segunda audiencia donde aceptaste o rechazaste o podes pedir esa tercera audiencia que les decía, donde ahí tenés otros 8 días y la aceptación del pago son otros 5 días hábiles. Entonces yo diría que en mes, máximo mes y medio está la notificación formal del proceso.

Entrevistador

El departamento de su agencia que ve estos casos, ¿realizan auditorías? Y si encuentran un error, ¿cómo proceden?

Entrevistado

Todo error que se encuentre y es una política de la agencia se manda a rectificar, en el momento en que se encuentra, hay todo un proceso interno para enviar a corregir, pero recordemos que nosotros no podemos pedir la regularización, lo más que podemos hacer es apersonarnos a la aduana a pedir la rectificación, pero una vez que usted ya presentó una solicitud de corrección antes la aduana, ya después no se puede pasar a regularizar. Nos ha pasado que hemos ido a solicitar una rectificación y nos llega casi de inmediato una audiencia para ir a regularizar, entonces hay que decirle, no suave, yo ya presenté una solicitud para rectificar.

Entrevistador

En su experiencia, ¿qué tan común es que este tipo de errores los marque el cliente, un DUA mal confeccionado, que sea el cliente quien haya levantado la mano?

Entrevistado

Sí ha pasado, el cliente dice, me encontré esto y nos pide que para evitar el mínimo de los riesgos que se envíe a corregir. Generalmente nos pide que mandemos a pagar esto, independientemente de si son 10 colones o 10 millones.

Entrevistador

Estos errores, ¿son ocasionados por errores de la agencia o inducidos por el importador?

Entrevistado

Las 2 cosas y ahí entra un juego de definir responsabilidades. Si es un error evidentemente inducido, la agencia dice, esto va a ocasionar una multa pero nosotros no podemos asumir esto, esto lo tiene que pagar usted (importador) pero si el error no es responsabilidad del cliente, la agencia tiene que asumir las responsabilidades.

Entrevistador

Dado que regularización no exime de todo de una posible sanción y conociendo la figura de rectificación, ¿qué considera usted que sería más beneficioso? ¿Cuál figura cree usted que premia más?

Entrevistado

Si nos vamos al 233 que refiere al beneficio de la rebaja, vamos a observar que si yo presento una rectificación tengo la rebaja del 75% y si pago de una vez la multa, la rebaja es del 80%, pero si me llaman a regularizar y yo digo que sí, lo más que tengo es la rebaja de un 50%. Entonces si lo vemos a nivel numérico es más ventajosa la rectificación.

Entrevistador

¿Usted ve la figura de regularización como un acto voluntario o como un acto más forzado?

Entrevistado

Yo de ninguna manera lo podría ver forzado, me llaman a una mesa a exponerme los hallazgos y yo tengo la posibilidad de decir sí o no acepto la regularización, en donde yo estoy consciente de que si no la pago automáticamente me abren un procedimiento ordinario y entramos en un proceso de discusión o si la pago nadie me está diciendo usted se exime de una posible sanción. Quizás donde sí era un poco más confuso para un importador era el rechazar la figura anterior cuando no estaba establecida la figura en la Ley, cuando básicamente la Administración te decía, usted me paga y yo lo archivo, entonces el importador decía, si no lo pago igual me van a abrir el procedimiento, entonces tengo que empezar a discutir, llega hasta el tribunal y ahí tengo un 50-50 de que lo gane o lo pierda y entonces después viene la multa y sin derecho a rebajos. Entonces el importador, no estaba muy de acuerdo pero la ventaja que le daba pensar que lo iba a archivar, lo llevó mucho a decir, la verdad es que no me complico, entonces pago eso, tal vez el monto no era tanto, y entonces ahí tal vez sí era un poquito más de presión, por la forma en la que se daba el ejercicio, pero de igual forma, en ninguno de los casos, forzado forzado no. De igual forma en muchos de esos caso, hubo muchos importadores que dijeron, no señor, importadores que conocen muy bien su proceso, sí administración usted tiene una prueba de laboratorio ahí pero yo le ofrezco en cualquier laboratorio del mundo que comprobemos una prueba contra otra porque eso que usted está diciendo no es y lograban demostrarlo, o los invitaban a ver todo el proceso a la planta, entonces ahí el laboratorio tenía que decir, si me disculpan, ustedes tiene toda la razón. Y aunque el proceso no es como muy abierto para ese tipo de explicaciones, sí ha pasado, hemos ido a la planta del cliente o hemos hecho otros análisis o si aportan documentos complementarios ellos lo analizan, todo depende de las circunstancias del caso.

Entrevistador

¿Siente que ha habido alguna diferencia en la aplicación de la figura de regularización, no por el tiempo sino por el Director General de Aduanas que esté en ese momento?

Entrevistado

Yo siento que la administración ha ido aprendiendo al igual que todos, se inició como algo muy rústico, sin embargo, lo complicaron en algunos puntos, luego lo enderezaron y lo metieron por ley, pero ya al final, la misma figura al incorporarla por Ley, se ha hecho poco atractiva, porque aquello que hicieron al inicio, que ya les expliqué, lo de archivar el caso, se convirtió en un Boom y recaudaron un montón pero ahora usted como importador al ver que el proceso de regularización, tal vez no sea tan atractivo, tal vez usted se toma el chance de iniciar una discusión con la aduana y ahí tienes un 50-50 de ganar el caso, sobre todo porque se sabe que las aduanas están limitadas de personal, que son lerdos y eso da más chance de que sea alargado el proceso.

Entrevistador

¿Qué beneficios, aparte del tema de la multa, siente usted que se le puede agregar a la regularización para hacerla más atractiva, tanto para importadores como para agentes, tal vez, extender el plazo de los 5 días o permitir pagos parciales?

Entrevistado

Tendría que haber una modificación de la Ley. Actualmente eso existe a nivel de proyecto de ley que establece un pago escalonado, sin embargo para lograr esta facilidad de pagote piden una serie de comprobaciones complicadísimas, entonces no es verdaderamente una facilidad de pago sino que derivado de que tenga dificultad y lo logre demostrar yo administración puedo pensar en darle una facilidad. Entonces el proyecto como tal, en este sentido no viene a ser tan beneficioso, si quisieran darle un verdadero beneficio podrían aperturar la figura y volcarla al no cobro de las multas, sino solamente una captación de impuestos, sin embargo esto está complicado en la reforma, pues al estar las multas ahí, alguien difícilmente va a decir, no se cobran y ya. ni la figura aún más vieja a nivel tributario ha dado legalmente esta posibilidad del no pago de multa, lo que pasa es que la multa es tan desproporcionada que no puede verse ningún beneficio y por estas mismas razones, importadores y agentes le dicen a la administración, bueno diay muchas gracias por llamarme pero no, notifíqueme esto y voy a discutirlo hasta donde más yo pueda. Parte de las dificultades que tiene la figura es la discrepancia en los criterios, porqué se llama a

regularizar a unos y a otros no y porqué antes a usted le archivaban el expediente y a otros no. Entonces todo este tipo de descontrol generan desconfianza en la figura.

Entrevistador

Cuando nace la figura, no se llamaba a todos los administrados a regularizar y actualmente la DGA no tiene cómo hacerlo, no hay un criterio concordante de a quien se llama a regularizar, entonces, ¿cree usted que debería llamarse a todo el mundo a regularizar o debería haber un filtro en donde se establezca quiénes sí y quiénes no?

Entrevistado

Bueno, en los casos en que es evidente que hay dolo, es claro que no debería ser llamados a regularizar, no deberían gozar del beneficio, entonces el departamento encargado del estudio, de la investigación, debe tener la capacidad de decir si el sujeto es apto para llamarlo a regularización porque se entiende que el que llega a regularizar es porque actuó sin mala fe.

Entrevistador

¿Cómo le suena darle un incentivo más grande a rectificación en contra de lo que es regularización, por cuanto rectificación es totalmente voluntario y usted mismo va y declara su error contra regularización en donde incluso la DGA lleva mese estudiando los errores?

Entrevistado

Bueno, ya hoy por hoy el beneficio de rectificación es aún mayor, porque como vimos si yo me apersono de forma voluntaria, tengo un rebajo del 75% de la multa, si la pago de una vez 80%, entonces si lo pones contra el 50% que tiene regularización en caso de aceptación, el proceso de rectificación es más beneficioso. Con el proceso de regularización, son el solo hecho de decir que no, te pasan el expediente a normativa y perdés toda oportunidad de beneficio, osea que la multa te va a llegar en el 100%, 2 veces lo dejado de pagar o \$500.

Entrevistador

¿Sí lo ve entonces que tiene una correlación justa por decirlo así?

Entrevistado

Sí, estamos hablando que lo que vas a pagar con una rectificación es un 25% apenas.

Entrevistador

En la práctica, después de usted aceptar la regularización, ¿siempre se inicia ese procedimiento para la aplicación de la multa?

Entrevistado

No nos ha llegado para todos los casos pero si llegan, qué criterios tienen no sé pero también como el plazo es de 6 años, no puedo decir que no va a llegar, es según como trabaje cada funcionario, cada departamento, de repente están adormecidos y de repente empiezan a llegar todos seguidos, entonces no nos ha llegado sobre todos pero la posibilidad está. incluso hemos tenido casos en donde un día antes de que prescriba, nos llega la prevención. Entonces si tiene una correlación bastante buena.

Entrevistador

¿Cómo les ha funcionado el proceso con rectificación, han tenido trabas, ha sido expedito?

Entrevistado

Siempre es lento, porque la aduana no es eficiente para resolver, mucho menos si es usted importador quien se equivocó, lo que si es que una vez que están, la Administración está muy organizada para los cobros respectivos.

Entrevistador

¿Usted ha notado algún factor coincidente, quitando el dolo, sobre quien si se le da la posibilidad de regularizar y quién no?

Entrevistado

Lo único que encuentro y lo menciona el empleado cuando hace la audiencia previa es que en el plan de fiscalización que se hace al inicio junto con riesgo se definen áreas empresariales a revisar, entonces ese funcionario hace mención a que esta empresa es parte de las que riesgo definió en el plan de fiscalización. Entonces son estas empresas que están en la mira de fiscalización a las que se les da la posibilidad de regularización, sin embargo, sí hay empresas de la misma rama que han sido llamadas 2 o 3 veces y otras que nunca han sido llamadas. Entonces en esos casos uno si nota que es muy aleatorio pero definitivamente las empresas que si están en el plan anual que se definió junto a riesgo es así.

Entrevistador

En lo que has visto en cuanto a temas, ¿cuál es el mayor por el cual se va a regularización?

Entrevistado

Clasificación y aplicación de preferencias de un TLC.

Entrevistador

¿Cuánto es lo mínimo y lo máximo que ha visto usted, por lo que se ha abierto un proceso de regularización?

Entrevistado

De todo, hemos estado en regularizaciones de cientos de millones, por ejemplo, casos de cánones, porque es un tema que no se revisa mucho y cuando se revisa es un tema que hay que echar para atrás hasta 4 años, a como hemos tenido casos de cien mil colones.

Entrevistador

Actualmente a como está la figura, con todos los factores que hemos estado viendo, ¿cree usted que debería seguir existiendo la regularización o se debería reforzar, modificar, cambiar procesos?

Entrevistado

Si se quiere hacer la figura atractiva, de manera tal que su función se captar dineros a bajo costo debería modificarse y hacerse diferencia, tal vez más beneficiosa con respecto a una rectificación voluntaria, porque una vez que usted está valorando que lo llaman a regularizar, entonces debería pagar ahorita, muchos importadores se asesoran con sus abogados y esto es lo que te van a decir que mejor esperen a que abran el proceso para ver errores y defectos en forma y fondo que se puedan discutir a nivel legal, entonces mejor espere, rechace porque en el momento en que se rechaza hasta el momento en que se apertura el procedimiento pueden pasar meses e incluso muchos han prescrito, entonces muchas veces lo que está haciendo la gente es correr el riesgo para pelear esto con la administración. Casos de casos y hay que valorar cada uno por aparte pero en sí, si se quiere hacer atractiva la regularización debería hacerse algún tipo de modificación a nivel legal y no como quisieron dejarlo, de igual acérquese, yo lo voy a llamar, venga págume, evíteme todo el proceso y va a tener el beneficio del 50% de rebajo de la sanción pero entonces ahí yo importador o agencia puedo poner en una balanza y según el monto o el caso pelear y traerme el caso de la Administración, esto significa que la Administración debería ser más eficiente en cuanto a la apertura y desarrollo de los procedimientos.

Entrevistador

¿Vos ahorita no ves tan atractiva la figura de regularización?

Entrevistado

No, igual que respuesta anterior.

Entrevistador

En la experiencia que has tenido con importadores, ¿se puede decir que ellos conocen el proceso de regularización, las limitantes, beneficios y responsabilidades?

Entrevistado

Quizás no es que estén tan entendidos pero cuando tienen un proceso de estos se asesoran. Por ejemplo, nosotros hemos dado capacitaciones de regularización y vienen muy pocos pero el día en que uno de esos tienen un proceso, usted ve 5 o 7 abogados sentados aquí, entonces quizá no de momento sepan, pero en el momento que se les abre un caso se dan a la tarea de investigar.

Entrevistador

Cuando van a la primera audiencia, ¿cuánto dura? ¿Es rápida, sencilla o es un poco más elaborada?

Entrevistado

En realidad es bastante clara, bastante rápida, 4 diapositivas hacen la presentación. Fundamentan legalmente, exponen los hallazgos, delimitan el caso de estudio y te dicen de una vez la problemática, si es de clasificación, de valor o es de origen. normalmente, si hay análisis de laboratorio te lo facilitan para que tengas la oportunidad de estudiarlo, generalmente no duran más de una hora aunque si hemos tenido experiencias complicadas, pero generalmente porque son muy grandes, son muchos DUAS en donde incluso hemos tenido una en donde no se ha terminado en un día, específicamente con cánones, pero en general es eso, 4 diapositivas, sencillo, en general relajado, no es tenso, es ir a escuchar, levantar actas, evacuar dudas, sacar copias al expediente e instruirte para una segunda audiencia.

Entrevistador

¿Cuál cree usted que sea el principal incentivo que tenga el importador para rectificar, el saneamiento de la deuda ante el fisco o un tema más económico, una mayor reducción de la multa de acuerdo a regularización?

Entrevistado

No lo sé, pero generalmente lo que dicen es que quiero sanear esto, mi política es estar en paz con la administración a como hay otros que sedan cuenta del error y dicen: me quedo callado, y le toca a la agencia como responsable y solidario, explicarle que sí hay un error y que se debe rectificar, a como hay otros que dicen: agencia, el error es suyo, yo pago mis

impuestos pero ustedes pagan la multa, entonces por eso es que digo que hay una variación de qué los mueve pero si he escuchado que la mayoría de los casos es sanear con la administración, costear adecuadamente y seguir para adelante, pero sí, si hay un porcentaje menor que lo mueve además el tema de la reducción de la multa.

Entrevistador

En la práctica, se sabe que hay errores propiamente de la agencia, ¿pero la decisión de regularizar aún cuando el error haya sido propiamente de la agencia, puede recaer en la agencia y siempre se tiene que concordar con el importador, entonces la aceptación siempre se debe negociar con el importador?

Entrevistado

La aceptación de una regularización desde el punto de vista legal, tanto por el importador o por la agencia es válida, mientras haya uno de los sujetos pasivos que regularice, la regularización se puede hacer. La ley lo que dice es que mientras esté una de las 2 partes presentes en las audiencias, la regularización puede continuar, eso desde el punto de vista legal. Desde el punto de vista comercial, lo normal es sentarse con el cliente y buscar concordar. Per legalmente la agencia puede seguir sin el importador y viceversa.

Bibliografía

- @Gerencie. (12 de Junio de 2010). *Principio de Eficiencia Tributaria*. Obtenido de <http://www.gerencie.com/principio-de-eficiencia-tributaria.html>
- Agencia Nacional de Evaluación de la Calidad y Acreditación. (2014). *Universidad de Antofagasta*. Obtenido de Plan de Mejoras: Herramienta de Trabajo: <https://www.uantof.cl/acreding/Documentos/Plan%20de%20Mejoras.pdf>
- Agencia Tributaria de España. (2014). *Informe Anual de Recaudación Tributaria*. Obtenido de http://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Estudios/Estadisticas/Informes_Estadisticos/Informes_Anuales_de_Recaudacion_Tributaria/Ejercicio_2014/IART_14.pdf
- Agencia Tributaria España. (2015). *Que impuestos hay?* Obtenido de Sobre Tributos e impuestos: http://www.agenciatributaria.es/AEAT.educacion/Profesores_VT3_es_ES.html
- Aguirre, M. (2011). *Planes de Mejoramiento por proceso*. Obtenido de Quindío: http://www.quindio.gov.co/home/docs/items/item_100/P-SAD-07Planesdemejoramientoporprocesos.pdf
- Aristizábal Salazar, M., Ramírez, P., & Sánchez, M. (2005). *Guía para la Elaboración del Plan de Mantenimiento y Mejoramiento*. Universidad de Antioquía.
- Asociados, V. y. (2010). *Liquidación tributaria: Impugnacion liquidacion impuesto*. Obtenido de Derecho Fiscal y Tributario: <http://www.tuabogadodefensor.com/derecho-fiscal-y-tributario/liquidacion-tributaria/#pago>
- Banco Interamericano de Desarrollo. (2009). *Guía de buenas prácticas en Auditoría Aduanera*. Washington: BID.
- Barahona, J. C. (1999). *Proyecto de Modernización Aduanera: El proceso, sus logros y acciones pendientes*. Alajuela: Incae.
- Barahona, j. C., & Garita, R. (Noviembre de 1999). *Aduanas, Competitividad y Normativa Centroamericana: Un Análisis de Proyecto del Código Aduanero Centroamericano y su Reglamento*. Alajuela, Costa Rica: INCAE.

- Barahona, J. C., & Romero, E. (1999). Proyecto de Modernización Aduanera: El proceso, sus logros y acciones pendientes. Alajuela, Costa Rica: INCAE.
- Blanco Vargas, C. (2010). Tesis de Grado para optar por el grado de Licenciatura en Derecho. *El Debido proceso y la Oralidad en el proceso civil Costarricense*. San José: Universidad de Costa Rica.
- Cabrera, A. (2011). *La Administración Tributaria*. Obtenido de Observatorio de la Economía Latinoamericana: <http://www.eumed.net/cursecon/ecolat/cu/2011/lca.htm>
- Camargo Hernández, D. F. (2005). *Evasión Fiscal: Un problema a resolver*. Edición electrónica a texto completo en <http://www.eumed.net/libros-gratis/2005/dfch-eva/>.
- Central America Data. (2016). Información de Negocios. *Costa Rica: El Costo de la Evasión Fiscal*. Panamá.
- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. (2003). *Manual de fiscalización*. Amsterdam: IBFD Publications BV.
- Chaves Sánchez, W., & Valverde Obando, G. (1996). La Evasión Fiscal en Costa Rica: el impuesto sobre las ventas. San José, Costa Rica: Ministerio de Hacienda.
- Chávez Sánchez, W., & Valverde Obando, G. (8 de marzo de 2002). *Ministerio de Hacienda*. Obtenido de La Evasión Fiscal en Costa Rica: El impuesto sobre las ventas: <http://www.hacienda.go.cr/centro/datos/Articulo>.
- Conejo Fernandez, C., Otoyá Chavarría, M., & Cardoza Rodríguez, D. (5 de Octubre de 2011). *Economía y Sociedad*. Recuperado el 11 de Mayo de 2013, de <http://www.revistas.una.ac.cr/index.php/economia/article/view/4900>
- Conejo Fernández, C., Otoyá Chavarría, M., & Cardoza Rodríguez, D. (2011). *Economía y Sociedad*. Obtenido de Ingresos fiscales y elasticidades tributarias: estimación de las elasticidades tributarias de corto y largo plazo para los principales impuestos: <http://www.revistas.una.ac.cr/index.php/economia/article/view/4900>
- Contraloría General de la República. (Setiembre de 2002). El Sistema Tributario Costarricense: contribuciones al debate nacional. *El Marco Jurídico Tributario*. San José, Costa Rica: Contraloría General de la República.
- Corredor Corrales, M., & Díaz García, W. (2007). *La Cultura Tributaria Municipal. Diagnóstico en la Parroquia el Valle del Municipio Boliariano del Distrito Capital*. Obtenido de Observatorio de la Economía Latinoamericana: <http://www.eumed.net/cursecon/ecolat/ve/2007/ccdg2.htm>

- Dirección de Fiscalización Operativa y Evaluativa. (2011). *Informe del estudio realizado en la Dirección General de Aduanas sobre la Gestión de Riesgo Aduanero*. San José: Contraloría General de la República.
- Eco-finanzas. (2015). *Recaudación Fiscal*. Obtenido de http://www.eco-finanzas.com/diccionario/R/RECAUDACION_FISCAL.htm
- El Financiero. (2014). *Finanzas*. Obtenido de Evasión fiscal es mucho más alta de lo que se había estimado: http://www.elfinancierocr.com/finanzas/incumplimiento_tributario-IGV-ISR-Ministerio_de_Hacienda-Edna_Camacho-Alan_Saborio_0_515348489.html
- Enciclopedia de Economía. (2006). *La Gran Enciclopedia de Economía*. Recuperado el 15 de Mayo de 2012, de <http://www.economia48.com/spa/d/interes/interes.htm>
- Estado de la Nación. (2011). *Estado de la Nación de 2011*. Costa Rica: Estado de la Nación.
- European Union External Action. (2013). *Políticas Comerciales de la Unión Europea*. Obtenido de http://www.eeas.europa.eu/delegations/costa_rica/documents/eu_costa_rica/costa_rica_políticas-comerciales-de-la-union-europea_2013_es.pdf
- Euseda Aguilar, R., Parada Pineda, A., & Vaquerano Gutiérrez, N. (06 de Diciembre de 2010). El Principio de Seguridad en la Ley Especial para sancionar infracciones aduaneras a la luz de los Tratados Internacionales. El Salvador: Universidad de El Salvador.
- Fernández, R. (13 de octubre de 2011). *Ciudad Real, políticas y derechos culturales*. Obtenido de La eficiencia tributaria alternativa a los recortes sociales: <http://www.e-ciudadreal.org/noticias/la-eficiencia-tributaria-alternativa-a-los-recortes-sociales>
- Galindo Martín, M. Á. (2008). *Diccionario de Economía Aplicada: Política Económica, Economía Mundial y Estructura Económica*. Madrid: Editorial del Economista.
- Garita, J. B. (1999). *Competitividad y Normativa Centroamericana: Un Análisis de Proyecto del Código Aduanero Centroamericano y su Reglamento*. Alajuela, Costa Rica: INCAE. Alajuela: Incae.
- Garita, R., & Barahona, J. (1999). *Aduanas, Competitividad y Normativa Centroamericana: Un análisis del Proyecto del Código Aduanero Uniforme Centroamericano y su Reglamento*. Costa Rica: INCAE.

- Gobierno Bolivariano de Venezuela. (2014). *Gobierno del Distrito Capital*. Obtenido de Servicio de Administración Tributaria: http://sat.gdc.gob.ve/content/site/module/pages/op/displaypage/page_id/253/format/html/
- González Pérez, J. (1992). *Manual de Derecho Procesal Administrativo*. Madrid: Editorial Civitas.
- Gordillo, A. (1969). *El Acto Administrativo*. Buenos Aires: Editorial Abeledo Perrot.
- Gordillo, A. (1998). *Tratado de Derecho Administrativo. Tomo II*. Buenos Aires: Fundación de Derecho Administrativo.
- Guzmán Granados, M. (2012). *La Declaratoria de prescripción en el Derecho Tributario Costarricense*.
- Hernández, C. (2005). *Evasión Fiscal: Un problema a resolver*. Obtenido de Eumed: <http://www.eumed.net/libros-gratis/2005/dfch-eva/>.
- Hernández, R., Fernández, C., & Baptista, P. (2007). *Fundamentos de Metodología de la Investigación*. España: McGraw-Hill/ Interamericana.
- Hidalgo, A. (2000). El cambio estructural del sistema socioeconómico costarricense desde una perspectiva compleja y evolutiva (1980-1998). Huelva, Sevilla, España: Universidad de Huelva.
- Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales. (2012). *ICEFI.ORG*. Obtenido de Análisis breve de la Reforma Tributaria Guatemalteca de 2012: http://icefi.org/sites/default/files/analisis_reforma_tributaria_en_guatemala_2012.pdf
- Jinesta Lobo, E. (2002). *Tratado de Derecho Administrativo. Tomo I*. Bogotá, Colombia: Editorial Biblioteca Jurídica Diké Santa Fe.
- Jinesta Lobo, E. (2012). *Tendencias Actuales del Procedimiento Administrativo en Costa Rica*. San José: Editorial Universitaria de Buenos Aires - Eudeba.
- La Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria . (2001). *SUNAT*. Obtenido de La evasión tributaria: un mal social: http://www.sunat.gob.pe/institucional/publicaciones/revista_tributemos/tribut99/analisis.htm
- Ley General de Aduanas, Ley 7557 (Asamblea Legislativa 28 de Setiembre de 2012).

- Liévano Moreno, O. (7 de Diciembre de 2004). Una adecuada planeación fiscal para el contribuyente. *Tesis para Licenciatura en Derecho con especialidad en Derecho Fiscal*. México: Universidad de las Américas Puebla.
- Maesso Corral, M. (2011). *La Integración Económica*. Obtenido de Tendencias y buenos desarrollos de la Teoría Económica: http://www.revistasice.com/CachePDF/ICE_858_119-132__660D0F2D853D0505C9F365F4B9CF7C45.pdf
- Marienhoff, M. (1966). *Tratado de Derecho Administrativo. Tomo XI*. Buenos Aires: Editorial Abeledo Perrot.
- Martin, F. (2006). *Los Factores Determinantes de la Recaudación Tributaria*. Obtenido de Ministerio de Hacienda y Finanzas Públicas Argentina: http://www.mecon.gov.ar/sip/basehome/factores_recaudacion_tributaria.pdf
- Martínez , M. (1997). *Comportamiento Humano. Nuevos Métodos de Investigación*. México D.F.: Editorial Trillas.
- Mendizabal, L. (06 de Marzo de 2013). *Taxes et Droits*. Recuperado el 25 de Mayo de 2013, de Evasión Fiscal en Aduanas: <http://taxesetdroits.wordpress.com/2013/03/06/evasion-fiscal-en-aduanas/>
- Milán Dubén, P. (2009). *Ajuste Fiscal por Inflación*. Venezuela.
- Ministerio de Economía y Competitividad. (2016-2019). *Actualización del Programa de Estabilidad*. Obtenido de http://www.mineco.gob.es/stfls/mineco/comun/pdf/160509_np_estabilidad.pdf
- Ministerio de Hacienda. (2009). *Plan Nacional de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal*. San José.
- Ministerio de Hacienda. (2012). *Servicio Nacional de Aduanas*. Obtenido de Plan Estratégico 2012-2017: http://www.hacienda.go.cr/docs/51c35a2d55478_PLANESTRATEGICOSERVICIONACIONALDEADUANAS20122017.pdf
- Ministerio de Hacienda. (2013). *Ministerio de Hacienda*. Obtenido de Qué es la Educación Fiscal?: http://educa.hacienda.go.cr:8080/costarica_prod/index.php/pagina/7.html
- Ministerio de Hacienda. (2015). *Educación Fiscal*. Obtenido de ¿Qué es la Educación Fiscal?: http://educa.hacienda.go.cr:8080/costarica_prod/index.php/pagina/7.html

- Ministerio de Hacienda. (2015). *Servicio Nacional de Aduanas*. Obtenido de Plan Estratégico 2015-2018: <http://www.hacienda.go.cr>
- Mora Espinoza, A. (2008). *El Procedimiento Administrativo. Apuntes de Derecho Administrativo*. San José: Universidad de Costa Rica.
- Obando, W. C. (1996). *La Evasión Fiscal en Costa Rica: el impuesto sobre las ventas*. San José: Ministerio de Hacienda.
- Obermeister Salama, M. (2012). *Medidas concretas para incrementar la cultura tributaria en Venezuela y disminuir la evasión fiscal*. Obtenido de Universidad Central Caracas Venezuela: <http://saber.ucv.ve/jspui/handle/123456789/806>
- OBS Business School. (2016). *Mejora Económica, el desafío de México en 2016*. Obtenido de Expansion en alianza con CNN: <http://expansion.mx/economia/2015/12/23/2016-un-mejor-ano-para-la-economia-mexicana>
- Olesti Rayo, A. (2008). *El Mercado Común y la Unión Europea y Monetaria*. Obtenido de La Integración Económica: http://www.uam.es/personal_pdi/derecho/jarsey/1asignaturas/da_economico/lectura_sdaeconomico/sesion5_union_europea.pdf
- Organización Mundial de Aduanas. (1999). *Convenio de Kyoto Revisado: Capítulo 6. Control Aduanero*. Kyoto.
- Ortiz Ortiz, E. (1981). Nulidades del acto administrativo en la Ley General de Administración Pública. *Revista de Seminario Internacional de Derecho Administrativo*.
- Pinar Quesada, A. (2002). *Conceptos Introductorios de Gestión de Riesgo*. Obtenido de https://www.google.co.cr/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=6&cad=rja&ved=0CFcQFjAF&url=http%3A%2F%2Fwww.inf.utfsm.cl%2F~lhevial%2Fasignaturas%2Fproy_ti%2Ftopicos%2FMemorias%2FLECTURA_Riesgos-Pinar.doc&ei=Cvo9UvanJ5j94APD-oCICg&usg=AFQjCNGgzdl546TBehMV
- Pronunciamiento sobre Aplicación Regimen Prohibición, Dictamen 170. (Procuraduría General de la República 12 de junio de 2003).
- Ramirez Cedillo, E. (2007). *Crítica a la estructura tributaria actual en México*. Obtenido de http://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0186-10422007000300007

- Rayo, A. O. (2009). *La integración económica: El Mercado Común y la Unión Económica y Monetaria*. Recuperado el Octubre de 2015, de Universidad Autonoma de Madrid: http://www.uam.es/personal_pdi/derecho/jarsey/1asignaturas/da_economico/lecturasdaeconomico/sesion5_union_europea.pdf
- Rivera, R., & Sojo, C. (2002). *Contraloría General de la República*. Obtenido de La Cultura Tributaria: https://cgrfiles.cgr.go.cr/publico/docsweb/rev_dig/libro_blanco/files/assets/basic-html/page24.html
- Rodríguez, L. (2008). *Antología Aspectos Legales del Procedimiento Administrativo Aduanero*. San José, Costa Rica: Editorial Universidad de Costa Rica.
- Rojas Franco, E. (2011). El Debido procedimiento Administrativo. *Revista de la Facultad de Derecho*, 177-188.
- Romero, J. C. (1999). *Proyecto de Modernización Aduanera: El proceso, sus logros y acciones pendientes*. INCAE.
- Sariego Kluge, L. (13 de Octubre de 2008). *La Integración Económica Centroamericana*. San José, Costa Rica: Universidad de Costa Rica.
- Servicio de Impuestos Internos. (2015). *Principales Procesos Tributarios*. Obtenido de Fiscalización: http://www.sii.cl/principales_procesos/fiscalizacion.htm
- SIECA. (2012). *Estado de Situación de la Integración Económica Centroamericana*. Guatemala: SIECA.
- Sistema de Información sobre Comercio Exterior. (2016). *Diccionario de Términos de Comercio*. Obtenido de Aranceles y medidas no arancelarias: http://www.sice.oas.org/dictionary/TNTM_s.asp
- Sojo, C. (16 de 9 de 2002). *Cultura Tributaria*. *La Nación*.
- Stiglitz, J. (2002). *La economía del Sector Público*. España: Antoni Bosch.
- Tijerino Arguedas, M. (Setiembre de 2011). La figura del agente de aduanas en el ordenamiento jurídico costarricense, sus actuaciones, responsabilidades actuales y retos futuros. San José, Costa Rica: Universidad de Costa Rica.
- Umaña, A. (2011). *Ministerio de Hacienda*. Obtenido de La promoción de la Educación Fiscal en Costa Rica: <http://www.hacienda.go.cr/cifh/sidovih/uploads/archivos/Tesis/Tesis->

Maestria%20internacional%20en%20administraci%C3%B3n%20tributaria%20y%20Hacendaria%20p%C3%ABlica.pdf

Universidad Internacional de Valencia. (2014). *Impuestos directos e indirectos*. Obtenido de Porqué se paga?: <http://www.viu.es/impuestos-directos-e-indirectos-por-que-se-paga/>

Universitat de Valencia. (2011). *Procedimiento de Recaudación de los Tributos*. Valencia, España.

Valenciano Jimenez, C. (20 de Junio de 2008). Consideraciones generales sobre el Código Aduanero Uniforme Centroamericano. *Los Tratados Internacionales en Materia Aduanera en el Entorno Mundial del Siglo XXI*. Cartagena, Colombia: Cuarto Encuentro Iberoamericano de Derecho Aduanero.

Waller, A. (2014). *Tesis Cultura Tributaria*. Obtenido de Universidad Central de Venezuela:
<http://saber.ucv.ve/jspui/bitstream/123456789/806/2/Tesis%20Cultura%20Tributaria.pdf>

World Customs Organization. (Noviembre de 2013). *Glossary of International customs terms*. Obtenido de http://www.wcoomd.org/en/topics/facilitation/resources/~/_media/949B39871CE147BAB2667EC6758F29C8.ashx

Zabalo, P. (2000). *Diccionario de acción humanitaria y cooperación al desarrollo*. Barcelona: Icaria Editorial.

Zabalo, P. (2000). *Diccionario de acción humanitaria y cooperación al desarrollo*. Barcelona: Icaria Editorial. Recuperado el Octubre de 2015, de http://debtwatch.org/cast/docs/observatoris/ifis/152_pae_hegoa.pdf

Zúñiga Malvárez, J. (marzo de 2016). *Instituto de Especialización para Ejecutivos*. Obtenido de Análisis de Coyuntura económica, Comercio Exterior y en México: <http://www.iee.edu.mx/wp-content/uploads/2016/03/boletin-fiscal-marzo-20161.pdf>