

Universidad Técnica Nacional

Sede Central

Administración Aduanera

Licenciatura en Administración Aduanera

Análisis de las razones jurídicas que justifican la aplicación del artículo 36 de la Ley General de Aduanas sobre la solidaridad tributaria en la gestión del agente aduanero y la relación con su mandante en Costa Rica, periodo 2018-2022.

Sustentantes

Artavia González Eric Alejandro

Villalta Alpízar Pablo César

Alajuela, Costa Rica

Marzo 2022

DEDICATORIA

La dedicatoria de este trabajo es para el pilar fundamental de mi vida: mis padres, mis hermanos y seres queridos, quienes han visto en mí, el esfuerzo para salir adelante y cumplir con la culminación de esta etapa de mis estudios.

No quiero dejar pasar la oportunidad para dedicarle este trabajo, a la persona que siempre fue mi ejemplo a seguir y que hoy, desde el cielo me mira, y debe sentir la felicidad que embarga mi corazón; por otra parte, y de manera muy especial, quiero dedicar este trabajo a mis sobrinos, que sé que servirá de ejemplo para que en un futuro sean hombres de bien y cumplan cada reto que se presente en sus vidas en el ámbito profesional y educativo.

Eric Artavia González.

Considero de manera muy personal que la familia es la base de la sociedad, es en ella donde las personas aprenden en primera instancia a relacionarse, a dar valor a la vida y a lo que hacemos con ella, y es por tal motivo que dedico todos mis logros a mi familia, en todo lo que hago siempre estarán presentes y mis mejores acciones siempre serán dedicadas a mis hermanas y padre, pero principalmente a la persona que me enseñó los mejores principios y valores que alguien puede tener, que marcó el camino de mi vida y que aún hoy sigue siendo quien motiva todas mis metas: mi madre, quien en paz descansa. A su memoria dedico todos mis logros académicos ya que fue ella quien me enseñó el valor y la importancia de la educación y el conocimiento.

Pablo César Villalta Alpizar

AGRADECIMIENTOS

Quiero agradecer a cada una de las personas que, de alguna u otra forma, han sido parte de este proceso y me han dado su apoyo para lograr culminar este proyecto con éxito, a todas las personas que han tomado de su tiempo para brindar su aporte, a nivel personal, laboral y educativo.

Un agradecimiento a todo el personal docente de la Universidad Técnica Nacional que durante todo mi proceso universitario me han permitido crecer en mi formación como profesional y han aportado su conocimiento para mi desarrollo, el agradecimiento afectuoso y significativo para los profesores Rafael Castrillo, Aidalicia Boniche y para el abogado Walter Rodríguez que con su ayuda hicieron posible la culminación del trabajo final de graduación.

Eric Artavia González.

Expreso un sentido agradecimiento a todo el personal docente de la Universidad Técnica Nacional que fueron parte del proceso de aprendizaje a lo largo toda la carrera de Administración de Aduanas, y en especial a los que me guiaron durante el desarrollo de este trabajo de investigación. Especial agradecimiento al profesor tutor, Rafael Castrillo González por su dedicación y tiempo, por ser el guía que nos ayudó a culminar este estudio.

A mi compañero de estudio, Eric Artavia González por su dedicación, perseverancia y esfuerzo durante años para lograr concluir la tarea, labor que

merece mérito y reconocimiento siendo que se ha dedicado sacrificio, aún más en tiempos difíciles que han hecho de más valor cada logro alcanzado.

Agradezco también al profesor Steven Herrera por el apoyo, guía y enseñanza durante el inicio y desarrollo de la investigación, los cuales sentaron las bases de lo que hoy logramos terminar.

Por último y no menos importante, agradezco a todas las demás personas que hicieron posible realizar esta investigación, gracias a los lectores, Aidalicia Boniche Carillo y Walter Rodríguez Castro; un agradecimiento las personas agentes aduaneras que nos permitieron su entrevista; gracias a la comisión evaluadora de anteproyectos y al director de carrera, William Rojas que durante su cargo nos ayudó con su guía y apoyo solidario.

Pablo César Villalta Alpizar.

Resumen.

El presente estudio se basa en el análisis de las razones jurídicas que justifican la aplicación del artículo 36 de la Ley General de Aduanas en relación con la solidaridad tributaria en la gestión del agente aduanero y la correlación con su mandante en Costa Rica, período 2018-2022.

La figura del agente aduanero, está investida bajo la responsabilidad que le otorga la Dirección General de Aduanas como auxiliar de la función pública en razón de representar a terceros en la gestión de los trámites aduaneros propiamente, los que impliquen la importación de mercancías y por tanto, la recaudación de impuestos para el Estado; es precisamente en esta representación que nacen obligaciones y responsabilidades que vinculan de manera directa al agente aduanero con su mandante, tal cual lo establece el artículo 36 de la Ley General de Aduanas.

El marco de referencia incluye información basta y suficiente que, mediante el marco conceptual, define y explica los principales conceptos que fundamentan el estudio y que a su vez, permiten entender de forma clara, las razones expuestas y analizadas sobre las funciones que desempeña el agente aduanero y cómo estas se relacionan entre sí, en un vínculo que conforma una trilogía entre el profesional, su mandante y el Estado, este último, a través del Ministerio de Hacienda y sus dependencias, específicamente la Dirección General de Aduanas. Así mismo, de manera indispensable, se incluye un marco legal que siembra los cimientos que fundamentan la legalidad del artículo 36 de la Ley General de

Aduanas, información indispensable para poder responder a los objetivos de la investigación.

El enfoque de la investigación es no experimental, de tipo exploratorio y descriptivo, ya que busca analizar un tema no estudiado dentro del repositorio de la Universidad, y a la vez descriptivo, porque analiza la aplicación de una norma jurídica sobre la labor que realiza el profesional en aduanas y la vinculación jurídica que esto genera.

La estrategia de estudio se basa en un análisis minucioso de la legislación nacional que fundamenta los casos en donde se deba establecer una relación solidaria – tributaria, como consecuencia de una vulneración del régimen jurídico aduanero costarricense, esto por medio de la recopilación de información documental y jurisprudencia previa de casos específicos sobre el tema de estudio. Así mismo se buscan datos cualitativos, que ayuden contrastar las obligaciones jurídicas con la percepción del principal sujeto de estudio, los agentes aduaneros, en relación con su conocimiento de la norma jurídica, su impacto e incluso su concepción desde su propio punto de vista.

El instrumento de análisis y recopilación de datos utilizados es la entrevista personal y la misma se enfoca en relacionar la teoría recopilada con respecto a los objetivos de investigación para así, dar paso al análisis y compilación de los datos recopilados, al establecer coyuntura que permita relacionar los elementos teóricos, jurídicos, de forma, y sujetos de la investigación.

Posterior al análisis de los resultados, las conclusiones y recomendaciones permiten comprobar la hipótesis positiva planteada al inicio de la investigación, donde se identifica un claro conocimiento de la norma jurídica por parte del sujeto de estudio y su aceptación de forma pasiva como parte de una regla impuesta pero que no del todo es del agrado de este, ya que se expresan ideas e inconformidades que dan paso a presentar recomendaciones que se desprenden del estudio realizado y que en alguna forma podrían contribuir a mejorar la relación jurídica - solidaria que se desarrolla entre la relación en las actuaciones del agente aduanero, su mandante y el Estado.

Contenido

CAPÍTULO I	14
FUNDAMENTOS DE LA INVESTIGACIÓN	14
1.1 Título de la investigación.....	15
1.2 Introducción del tema de estudio.	15
1.3 Justificación del tema de investigación.	18
1.4 Limitaciones y alcances.	21
1.4.1 Limitaciones.....	21
1.4.2 Alcances.	21
1.4.3 Delimitaciones	22
1.4.3.1 Delimitación espacial	22
1.4.3.2 Delimitación temporal.....	22
1.4 Estado de la cuestión.....	22
1.5 Enunciado del problema de investigación.....	27
1.6 Objetivos.	30
1.6.1 Objetivo general.....	30
1.6.2 Objetivos específicos.....	30
1.7 Hipótesis.	30
1.7.1 Hipótesis positiva.	31
1.7.2 Hipótesis negativa.....	31

	10
1.7.3 Hipótesis neutra.	32
CAPÍTULO II.	33
MARCO TEÓRICO	33
2.1 MARCO CONCEPTUAL.	35
2.1.1 Solidaridad.....	35
2.1.2 Solidaridad Tributaria.....	36
2.1.3 Agente Aduanero.....	38
2.1.4 Marco regulatorio como concepto de jerarquía de leyes.	41
2.1.7 Responsabilidad.	43
2.1.8 Sanciones.....	45
2.2 MARCO LEGAL.	46
2.2.1 Ley sobre agencias o corredurías aduaneras (Ley N.º 2496).....	46
2.2.2 Ley General de Aduanas	48
2.2.3 Reglamento Ley General de Aduanas.....	53
2.2.4 Código Aduanero Uniforme Centroamericano CAUCA III.	53
2.2.5 Reglamento del código aduanero uniforme centroamericano.	55
2.2.6 Código de Normas y procedimientos tributarios.	55
2.2.7 Reglamento de Procedimiento Tributario	58
CAPITULO III.	60
MARCO METODOLÓGICO.	60

	11
3.1 ENFOQUE DE LA INVESTIGACIÓN.....	61
3.2 Diseño investigación	61
3.3 Fuentes y sujetos de información.....	62
3.3.1 Fuentes primarias.	63
3.3.2 Fuentes secundarias.....	63
3.4 Población y muestra.....	64
3.4.1 Muestra.	65
3.5 Instrumentos de recolección de datos.....	66
3.6 Variables	67
CAPÍTULO IV ANÁLISIS DE RESULTADOS.....	69
CAPÍTULO V.....	91
CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	91

Índice de Tablas

Tabla 1 Variables	67
Tabla 2 _Concepto de la solidaridad Tributaria del agente aduanero con el cliente.....	70
Tabla 3 Criterio de la Fundamentación jurídica de la solidaridad tributaria por el agente aduanero	73
Tabla 4 __Nacimiento de la Responsabilidad Tributaria sobre el agente aduanero	76
Tabla 5 _Razones jurídicas que justifican la aplicación del artículo 36 de la L.G.A	78
Tabla 6 Acciones más comunes que responsabilizan al agente aduanero en forma solidaria.....	79
Tabla 7 Es suficiente la base jurídica para fundamentar solidaridad tributaria del agente aduanero	81
Tabla 8 Jurisprudencia que responsabiliza solidariamente al agente aduanero ..	83
Tabla 9 Participación y experiencia en procesos de responsabilidad solidaria por parte del agente aduanero.	84
Tabla 10 Obligaciones a las que se ve expuesto el agente aduanero si fuere responsable solidariamente.	86
Tabla 11 Acciones u omisiones que no deberían ser tipificadas para imputar la solidaridad tributaria del agente aduanero	88

Índice de Acrónimos

CAUCA. Código Aduanero Uniforme Centroamericano.

DGA. Dirección General de Aduanas.

DUA. Declaración Única Aduanera.

FAUCA. Formulario Aduanero Unico Centroamericano.

LGA. Ley General de Aduanas.

RECAUCA. Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano.

TICA. Tecnología de Información para el Control Aduanero.

TLC. Tratado de Libre Comercio.

CAPÍTULO I.

FUNDAMENTOS DE LA INVESTIGACIÓN

1.1 Título de la investigación.

Análisis de las razones jurídicas que justifican la aplicación del artículo 36 de la Ley General de Aduanas en relación con la solidaridad tributaria, en la gestión del agente aduanero y su relación con su mandante en Costa Rica, período 2018-2022.

1.2 Introducción del tema de estudio.

El presente trabajo de investigación, se enfoca en realizar el análisis de las razones jurídicas que justifican la aplicación del artículo 36 de la Ley General de Aduanas en la gestión del agente aduanero, en relación a la solidaridad tributaria que se deriva de sus acciones; es por esto que resulta fundamental conocer el marco jurídico que regula las actuaciones del agente aduanero, así como rescatar puntos importantes relacionados a la figura de este auxiliar de la función pública, en lo que concierne a la responsabilidad solidaria adquirida en el ejercicio de sus funciones y las consecuencias administrativas y legales que puede enfrentar.

Referente al tema legal, en Costa Rica, la legislación aduanera data de 1964, y esto nace debido a que el país formaba parte del Tratado General Integración Centroamericano, el cual estaba conformado en dicha fecha por Guatemala, Nicaragua, El Salvador y Costa Rica, es a partir de este año, que se da la creación de Código Aduanero Uniforme Centroamericano, así como su reglamento.

El Código Aduanero Uniforme Centroamericano y el su reglamento, entran en vigor en el país en el año 1966, esto significó un antes y un después, en materia aduanera, debido a que representó nuevas disposiciones legales en el ámbito aduanero. En Costa Rica, la Asamblea Legislativa, decidió no estancarse en la

legislación aduanera y es por esta razón, que en 1995 se crea y aprueba la Ley 7557, Ley General de Aduanas, que regula todo lo relacionado a los trámites que conciernen a los diferentes regímenes aduaneros del país, así como todas las actuaciones de la administración aduanera y la de los auxiliares de la función pública aduanera; en 1996 entra en vigencia el Reglamento de la Ley General de Aduanas, con la intención de mejorar y contribuir al ordenamiento las operaciones aduaneras y de comercio internacional.

La figura del agente aduanero como auxiliar de la función pública, nace en Costa Rica a través de la creación del Código Aduanero Uniforme Centroamericano y el Código de Comercio, los cuales fueron los primeros en regular las actuaciones de los agentes o corredores de aduanas; es así como el agente aduanero toma mayor relevancia, impulsado también por el crecimiento comercial, donde los porcentajes de intercambios de mercancías aumentaron de manera considerable para el país, situación que podría implicar un atraso en la entrada y salida de mercancías del territorio nacional, motivo que pudo contribuir a que el Servicio Nacional de Aduanas, buscara nuevas formas de agilizar los procesos en aduanas, delegando más funciones y responsabilidades a los agentes aduaneros y a la vez constituyéndolos auxiliares de la función pública aduanera y definiendo sus responsabilidades entre ellas, la solidaridad tributaria, que hace responsable al agente aduanero del incumplimiento de las obligaciones tributarias de su mandante en tanto este último no pueda hacerse responsable.

El agente aduanero, debe cumplir los requisitos estipulados en La Ley General de Aduanas y el Código Aduanero Uniforme Centroamericano para poder ser

acreditado como el profesional auxiliar de la función pública aduanera, donde podrá ejercer en representación propia o de un tercero ante el Servicio Nacional de Aduanas, para la realización de los trámites de las operaciones de los diferentes regímenes aduaneros. Así mismo una vez acreditado como auxiliar de la función pública, este debe apegarse a lo estipulado por la Ley General de Aduanas y Código Aduanero Uniforme Centroamericano, donde se define los alcances de sus actuaciones y las responsabilidades adquiridas.

Sin duda alguna el agente aduanero, al ser un auxiliar de la función pública, adquiere una serie de responsabilidades por sus actuaciones, entre ellas, civiles, penales, administrativas y tributarias.

El presente estudio tiene como eje central, el análisis de las responsabilidades tributarias que recaen sobre el agente aduanero a la luz de lo que reza el artículo 36 de la Ley General de Aduanas, específicamente, a la solidaridad tributaria que está obligado jurídicamente el agente aduanero, en representación de los importadores, y las consecuencias referentes a la vulneración al régimen jurídico y por ende, diferencias tributarias, multas, recargos que se pueden generar en los trámites aduaneros, esto según lo que representa la solidaridad de sus acciones.

1.3 Justificación del tema de investigación.

Las operaciones aduaneras son fundamentales en los intercambios comerciales que realizan los países para dinamizar y desarrollar sus economías. Dentro de estas operaciones, uno de los principales actores es el agente aduanero y como tal, las acciones que realiza para que se lleven a cabo las operaciones de importación de bienes y servicios, acciones que deben apegarse a normas y procedimientos regulados por las normas jurídicas y tributarias que les compete.

Si bien es cierto, lo antes mencionado hace referencia a un asunto económico general, no se puede obviar el hecho de que todos los procesos relacionados con la recaudación de recursos para el Estado son importantes y forman parte del propósito general que persigue el Ministerio de Hacienda; así se toma en consideración que una de las dependencias de este ministerio, es la Dirección General de Aduanas, que a través de las diferentes aduanas del país, son los responsables de la recaudación de impuestos a la importación y exportación de mercancías que sustentan, en gran parte la continuidad y estabilidad de aparato estatal.

Partiendo del concepto de las operaciones aduaneras y su importancia en la recaudación de impuestos, nace la necesidad de investigar, las responsabilidades tributarias del agente aduanero, en cuanto lo que a la solidaridad tributaria se refiere, ya que según el artículo 36 de la Ley General de Aduanas obliga al agente aduanero, a cumplir solidariamente con las actuaciones aduaneras de las cuales este es representante del importador de las mercancías y al pago de impuestos de forma correcta y apegados a la normativa tributaria.

Es fundamental, que el agente aduanero en su condición de auxiliar de la función pública tenga completo conocimiento sobre qué es la responsabilidad solidaria y qué representa, más aún, cuando es un mandato por ley a cumplir en su condición de representante del importador. Si el agente aduanero no tiene claro las condiciones en las cuales puede atribuírsele responder de forma solidaria por sus acciones, incluso realizadas en nombre de terceros, pueden generar sanciones de carácter administrativas y jurídicos penales de índole tributarias, si se comprueban hechos que vulneren el régimen jurídico aduanero e inclusive, las multas que se deriven de estos hechos.

Es así, como a través de un estudio minucioso de las leyes y reglamentos que establecen los lineamientos de la solidaridad tributaria, el análisis de jurisprudencia en esta misma materia y la aplicación de instrumentos de investigación, se pretende aclarar las situaciones que puedan surgir sobre cuándo está realmente obligado, de forma solidaria, a responder el agente aduanero en materia jurídica, por las actuaciones que haya realizado en nombre de terceros.

Las leyes que regulan las actuaciones del agente aduanero lo responsabilizan solidariamente en actuaciones de pago de impuestos, multas, intereses, sanciones y otros que puedan derivarse de sus actuaciones en representación de un tercero, sin embargo, dentro de las operaciones que realiza este auxiliar de la función pública, intervienen elementos tales como, datos y documentos de los cuales él no tiene un completo control, por ejemplo temas de contratos de compra y venta, donde este no media, sino que es una transacción que realiza el importador directamente con el proveedor o vendedor de las mercancías y por ende existiría

la posibilidad de que los datos consignados en estas transacciones sean inexactos o no se apeguen a temas de legalidad en concordancia con la información de las mercancías o incluso el valor asignado a las mismas; de ahí nace una de las justificaciones por las cuales el presente estudio se considera de importancia para establecer estas relaciones y la responsabilidad que se otorga a cada uno de los actores que intervienen en las operaciones aduaneras, especialmente, en las que implican solidariamente al agente aduanero.

El importador o propietario de las mercancías es el responsable de realizar el pago de los impuestos de aduana, sin embargo, es el agente aduanero quien debe, en nombre del importador, realizar el cálculo de estos impuestos y trasladarlos al fisco; en ese momento se genera una obligación por parte del agente para con el mandante y así mismo del agente para con el fisco, es ahí donde nace el hecho generador tributario y donde se establecen las responsabilidades solidarias que conllevan estas actuaciones.

Este trabajo de investigación representa un aporte trascendental para la carrera de Administración de Aduanas, especialmente en el grado de Licenciatura, ya que precisamente para acreditarse como agente aduanero es requisito indispensable contar con este grado académico, así que es totalmente pertinente que este tema pueda formar parte del repositorio de información que sustenta las bases de datos de esta carrera y permita así a futuros profesionales aduaneros, poder formarse con la información que aporta el presente estudio.

1.4 Limitaciones y alcances.

1.4.1 Limitaciones.

Respecto a las limitaciones de la investigación, se tienen como principal aspecto el acceso parcial a la población en estudio, propiamente los agentes aduaneros, esto debido a que en su mayoría deben tener algún grado de relación con los investigadores a fin de que puedan dar acceso a contestar la entrevista y brindar información que podrían catalogar hasta cierto punto, sensible sobre el ejercicio de sus labores.

Por otra parte, la pandemia mundial generada por la enfermedad del COVID-19 a partir de marzo 2020, generó incertidumbre y dificultad en los avances de la investigación, que influyeron en el tiempo de desarrollo del estudio y que, hasta cierto punto, limitó el acceso a las consultas académicas e incluso la formulación de entrevistas de carácter personal.

1.4.2 Alcances.

El presente estudio pretende exponer de forma concreta los alcances y fundamentos del artículo 36 de la Ley General de Aduanas que aplica directamente a la gestión de los agentes aduaneros y de esta forma contribuir con información que pueda evidenciar de manera clara y objetiva el por qué se somete a este auxiliar de la función pública a una obligación solidaria hacia un tercero.

1.4.3 Delimitaciones

1.4.3.1 Delimitación espacial

La presente investigación realiza el análisis de las razones jurídicas que justifican la aplicación del artículo 36 de la LGA sobre las actuaciones de los agentes aduaneros activos ante la DGA y cuya caución de operación sea en la jurisdicción de la aduana Santamaría, por lo cual esta investigación se delimita espacialmente a la aduana Santamaría, Costa Rica.

1.4.3.2 Delimitación temporal

El periodo que comprende el presente trabajo de investigación abarca del año 2018 al 2022.

1.4 Estado de la cuestión.

La figura del agente aduanero, como auxiliar de la función pública, nace en Costa Rica a partir del pronunciamiento de la Ley 3284 del abril de 1964, por medio de la cual se promulga el Código de Comercio. Su capítulo IX, artículo 375 regula el funcionamiento de los agentes o corredores de aduana, no obstante, este artículo fue derogado por el artículo 255, inciso a) de la Ley General de Aduanas N. °7557 del 20 de octubre de 1995 y en esta misma se define en el Capítulo II artículo 33 al agente aduanero como: "el profesional auxiliar de la función pública aduanera autorizado por el Ministerio de Hacienda para actuar, en su carácter de persona natural, con las condiciones y los requisitos establecidos en el Código Aduanero Uniforme Centroamericano y en esta ley, en la presentación habitual de servicios a terceros, en los trámites, los regímenes y las operaciones aduaneras" (Ley General de Aduanas N.º 7557, de 1995).

Las normas jurídicas que regulan las actuaciones del agente aduanero incluyen, entre otras, el Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA) Acuerdo Número 023-2003 aprobado en Tegucigalpa, M.D.C, 28 de enero de 2003 y la Ley General de Aduanas de Costa Rica Ley 7557 aprobada el 20 de octubre de 1995 y que entró en vigencia luego de su publicación en periódico oficial La Gaceta en su edición número 212 del 8 de noviembre de 1995. Estas normativas establecen los deberes y responsabilidades a los que está sujeto el auxiliar de la función pública y sin lugar a duda, son base importante sobre la cual girará la presente investigación.

De las actuaciones del agente aduanero y su apego o no a la normativa, surgirán diferencias que deben ser resueltas por la estructura legal e institucional correspondiente, a fin de poder determinar cuando existan evidencias que demuestran una vulneración al régimen jurídico aduanero o, por el contrario, que prueben la no responsabilidad del agente aduanero.

Para este análisis se cuenta con jurisprudencia existente, generada por las resoluciones que dicta el Tribunal Aduanero Nacional, documentos e información que serán incorporados en el desarrollo del presente estudio.

La jurisprudencia, en materia de responsabilidad solidaria del agente aduanero, constituye un aporte importante en la investigación. Existen sentencias del Tribunal Aduanero Nacional, que permiten el análisis de situaciones presentadas en donde se ha demandado, por parte del Estado, el cumplimiento solidario del agente aduanero, en los casos que ha sido necesario; esto se evidencia en la sentencia del Tribunal Aduanero Nacional número 179-2018 donde se expone un

caso de la obligación solidaria a la que es sometido un agente aduanal por una vulneración al régimen jurídico aduanero. Estos documentos permiten conocer el análisis las razones y las conclusiones a las que se llega, para determinar la responsabilidad tributaria que recae sobre el agente aduanero y esto sin lugar a duda es un precedente que permite conocer aún más sobre el tema de estudio.

Otro caso de jurisprudencia en tema de responsabilidad solidaria es la que se presenta en la sentencia 067-2016 del Tribunal Aduanero Nacional, donde se presenta un recurso de apelación por parte de un agente aduanero, que argumenta a través de un alegato presentado ante la administración aduanera, en el cual indica que como auxiliar de la función pública, se limita a realizar la transmisión de la declaración aduanera con la información brindada por el importador y sin el conocimiento verdadero de los valores de las mercancías, ya que señala que no es parte de la compra y venta de la mercancía, por lo cual solicita la nulidad de las obligaciones asignadas a su persona. La administración aduanera considera que el recurso de apelación solicitando la nulidad del proceso sancionatorio no procede, ya que expresa de manera clara la solidaridad del agente aduanero con el importador, que se establece en los artículos 17 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano, así como en los artículos 36, 54 y 264 que regulan dicho tema de solidaridad.

Otras investigaciones, se han orientado en temas que se relacionan con las normas y procedimientos que se deben cumplir como agente aduanero, y se considera pertinente su análisis para el aporte de información que pueda ser útil para fundamentar y enriquecer el desarrollo del tema de investigación.

Es así, que se toma en consideración a Tijerino (2011) quien es autor de la tesis “La figura del agente de aduanas en el ordenamiento jurídico costarricense, sus actuaciones, responsabilidades actuales y retos futuros”, de la Universidad de Costa Rica, este autor hace un estudio general sobre la figura del agente aduanero describiendo sus funciones, así como sus responsabilidades entre las que se destaca la responsabilidad solidaria adquirida con su mandante, el cual aporta una considerable cantidad de información que permite entender en qué consiste ser un agente aduanero y a su vez hace aporte a la investigación, específicamente en el Capítulo III, Sección Segunda, página 145, en donde el autor hace referencia a la responsabilidad inherente al agente aduanero y a las funciones que este realiza.

Otro aporte, para considerar a la investigación, será la información recabada en la tesis “Responsabilidad Tributaria de los administradores de entes colectivos” realizada por Virgil (2008) en la Universidad Rovira, quien, en el Capítulo V de este documento, ahonda en el tema del actuar en lugar de otro en materia de responsabilidad tributaria, tema de completo interés para el presente estudio. Se expone un concepto de relevancia: el supuesto de participación, el cual ayuda a entender la relación del agente aduanero para con el mandante.

De acuerdo con lo indicado en el artículo 36 de la Ley General de Aduanas, la solidaridad a la que está sujeto el agente aduanero es en relación con sus actuaciones para con su mandante, las cuales pueden derivar en responsabilidades tributarias, por tanto, se considera pertinente respaldar esta investigación con los aportes que se puedan obtener de la tesis de González

(2002) titulada “Estudio de la responsabilidad solidaria en materia fiscal”. El estudio permite entender el concepto del origen de la obligación tributaria, como se crea y a qué actores vincula.

La presente investigación parte de una norma jurídica, por lo cual se considera importante analizar toda la normativa inherente a las actuaciones del agente aduanero y otras normas jurídicas, que pueden servir de base para el análisis y entendimiento del tema de investigación.

El Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA) III, Ley No. 8360 Aprobación del Segundo Protocolo de Modificación al Código Aduanero Uniforme Centroamericano, ratificado por el artículo 1º del Decreto Ejecutivo N.º 31347 de 25 de agosto de 2003, publicado en La Gaceta N.º 174 de 10 de setiembre de 2003 en el artículo 17, expone, claramente, la solidaridad del agente aduanero y deja clara la obligación y responsabilidad del agente aduanal a responder ante el fisco por las obligaciones tributarias que se generen de los trámites en los que intervenga, así como del pago de multas, sanciones, intereses recargos y ajustes. Por tanto, el CAUCA III es un sustento más a la presente investigación.

La Ley General de Aduanas N.º 7557, pronunciada el 20 de octubre de 1995 y vigente desde el 1 de julio de 1996, constituye una de las principales fuentes de investigación, siendo esta la base de la cual nace el objeto de estudio; define en su Capítulo II, artículo 33, la figura del agente aduanero y así mismo define sus responsabilidades, entre ellas, la descrita en el artículo 36 sobre la solidaridad tributaria.

El Código de Normas y Procedimientos Tributarios (Código Tributario) N° 4755 vigente desde el 3 de mayo de 1971 en los artículos 23 y 24 expone los alcances sobre la responsabilidad solidaria que representa en la retención y traslado de impuestos de aduana al fisco.

El documento No. 38277-H, *Reglamento de Procedimiento Tributario* vigente al 2 de abril del 2014 en su artículo 4 ter, responsables solidarios, inciso e, establece la relación solidaria del agente aduanal en relación a la retención y pago de impuestos de aduana.

En el texto: *Ley para mejorar la lucha contra el fraude fiscal No. 9416*, en su artículo 195, expone la solidaridad tributaria y los sujetos a esta vinculándolos claramente al cumplimiento en el pago de deudas y sanciones.

La Ley No.63 de 28 de setiembre de 1887, Código Civil Costarricense expone en su capítulo II completo de las obligaciones solidarias y sus alcances, información que es atinente al tema de estudio y permite conocer los fundamentos en los que se basa el concepto de la obligación solidaria.

De esta forma, se evidencia que existe información, análisis e investigación previa al tema propuesto que podrá permitir un mejor estudio y análisis a través de un sistema metódico y estructurado.

1.5 Enunciado del problema de investigación.

El agente aduanero es, según el marco jurídico vigente, el profesional acreditado por el Ministerio de Hacienda para realizar trámites de importación de mercancías y asesoría aduanera en favor de terceros. Estos trámites incluyen

entre otros, operaciones de importación y exportación de mercancías, tránsitos, importaciones temporales para citar algunos solamente.

Estas operaciones están sujetas al cumplimiento del ordenamiento jurídico aduanero y por lo tanto serán sujeto a sanciones u obligaciones administrativas y tributarias por cualquier error u omisión en la que incurra ya sea por error propio del profesional o bien por otros errores que sean cometidos por terceros a su cargo. En tales casos, durante las actuaciones del agente aduanero ya mencionadas, y ante la presencia de algún error que genere responsabilidad del auxiliar de la función pública debería responder de manera solidaria asumiendo dichas acciones.

La responsabilidad solidaria establece obligaciones directas al agente aduanero, por tanto, este debe ser consciente de esta situación y de las repercusiones administrativas y disciplinarias que se establecen en caso de que se deba responder por infracciones, errores, u omisiones que puedan generar el pago de impuestos, los intereses, las multas, los recargos y los ajustes correspondientes.

Si bien es cierto, el agente aduanero es quien conoce a plenitud los procedimientos y cálculos necesarios para poder realizar la declaración de las mercancías y así determinar la base imponible sobre la cual se debe realizar el pago de los tributos correspondientes, la información que se recibe para este proceso no depende en su totalidad del agente aduanero ya que, por ejemplo, el valor de las mercancías es un factor que no depende de la determinación de él, y esto es fundamental en las operaciones aduaneras.

La intervención de un agente aduanero se da posterior a transacciones comerciales que se establecen entre el vendedor y comprador de las mercancías, por tanto, puede que no se conozcan a fondo los detalles de las operaciones de compra y venta de mercancías por parte del agente aduanero a la hora de realizar la declaración de aduanas e incluso podrían inducir a errores involuntarios en tanto se consignen datos erróneos, referente a temas de descripción de las mercancías, composición, procesos de fabricación, origen, entre otras.

Así las cosas, surgen dudas e incertidumbre, tanto por parte del agente aduanero, como de aquellos terceros que reciben sus servicios sobre los factores que realmente pueden incidir en comprobar, que existe una verdadera responsabilidad tributaria del agente en todas sus actuaciones y de ser así, si debe ser solidario, pese a que las mismas, en caso de tratarse de una omisión o vulneración al régimen jurídico, no sean responsabilidad del agente aduanero en tanto este no tenga forma alguna de haber prevenido o evitado tal situación.

Surge así la pregunta generadora del problema de investigación: ¿Cuáles son las razones jurídicas que justifican la solidaridad tributaria expresada artículo 36 de la Ley General de Aduanas en la gestión del Agente Aduanero y su relación con el mandante en Costa Rica?

Se busca también tener respuesta a otras preguntas específicas, las cuales son: ¿Qué significa solidaridad tributaria de acuerdo a la aplicación del artículo 36 de la Ley General de Aduanas? ¿Cuáles son las normas y Leyes que regulan las actuaciones del agente aduanero? ¿Son justificadas las responsabilidades que

podría recibir solidariamente el agente aduanero en su condición de representante de un tercero?

1.6 Objetivos.

1.6.1 Objetivo general.

Analizar las razones jurídicas que justifican la aplicación de la solidaridad tributaria a la que está sujeto el agente aduanero según indica el artículo 36 de la Ley General de Aduanas para la gestión que realiza en representación del mandante.

1.6.2 Objetivos específicos.

1. Conocer sobre la solidaridad tributaria expresada en el artículo 36 de la Ley General de Aduanas.
2. Identificar el marco jurídico nacional que regula la actuación de la figura del agente aduanero
3. Justificar la responsabilidad en materia tributaria a la que está obligado el agente aduanero de manera solidaria para con el mandante.

1.7 Hipótesis.

La hipótesis de la investigación sugiere una guía específica del fenómeno o aspecto que se está investigando. Será por medio del resultado del estudio, que se podrá comprobar las hipótesis planteadas.

Según Sampieri (1991) “las hipótesis nos indican lo que estamos buscando o tratando de probar y pueden definirse como explicaciones tentativas del fenómeno investigado, formuladas a manera de proposiciones” (Sampieri, 1991, pág. 79).

La hipótesis puede plantearse en diferentes escenarios ya que como indica Sampieri (1991) “las hipótesis no necesariamente son verdaderas; pueden o no serlo, pueden o no comprobarse con hechos. Son explicaciones tentativas, no los hechos en sí” (Sampieri, 1991, pág. 79).

1.7.1 Hipótesis positiva.

Las razones jurídicas que justifican la aplicación del artículo 36 de la Ley General de Aduanas sobre la solidaridad tributaria a la que está sometido el agente aduanero en las funciones que realiza para su mandante están debidamente tipificadas por las normas, leyes y procedimientos a las que debe apegarse en el ejercicio de sus actuaciones.

1.7.2 Hipótesis negativa.

Las razones jurídicas que hacen solidariamente responsable al agente aduanero respecto a las acciones que realiza en nombre de su mandante según la aplicación del artículo 36 de la Ley General de Aduanas, no se encuentran debidamente tipificadas en las normas, leyes y procedimientos a las que debe apegarse el agente aduanero en el ejercicio de sus actuaciones.

1.7.3 Hipótesis neutra.

Existen razones jurídicas, que se encuentran debidamente justificadas por las normas, leyes y procedimientos a las que debe apegarse el agente aduanero en el ejercicio de sus actuaciones en relación con el mandante; éstas no perjudican ni benefician para la aplicación del artículo 36 de la Ley General de Aduanas sobre la solidaridad tributaria a la que está obligado el agente aduanero.

CAPÍTULO II.

MARCO TEÓRICO

La importancia del marco de referencia de una investigación. según Torres (2010), se debe a que: “cada nueva investigación debe fundamentarse en el conocimiento existente y de igual manera asumir una posición frente al mismo” (Torres C. A., 2010, pág. 124).

Es así como el estudio debe desarrollarse con base en un marco de conocimiento previo o marco de referencia.

De acuerdo al tema en estudio, se ha determinado que deberá fundamentarse con un marco teórico el cual se define como: “Una presentación de las principales escuelas, enfoques o teorías existentes sobre el tema objeto de estudio, en que se muestre el nivel del conocimiento en ese campo, los principales debates, resultados, instrumentos utilizados, y demás aspectos pertinentes y relevantes sobre el tema de interés (Torres C. A., 2010, pág. 125).

Se procede a presentar el marco teórico del siguiente estudio en dos partes: un marco conceptual que pretende definir los principales conceptos que componen la investigación y un marco legal que busca enmarcar las principales leyes, reglamentos y demás sustento legal que permita fundamentar los objetivos de estudio.

2.1 MARCO CONCEPTUAL.

Bernal (2010) describe el marco conceptual como una herramienta para la medición de las características de los fenómenos sociales, expresados por medio de una serie de postulados que ponga en evidencia las relaciones que existen dentro de las variables de estudio de forma deductiva.

Para Sampieri (1991), hay quienes, cuando no hay una teoría o un modelo teórico en la literatura precedente, prefieren llamar al marco teórico, “marco conceptual o de referencia”. Para la presente investigación, este es el caso y se pretende fundamentar a través de una secuencia lógica de conceptos la información necesaria que permita el desarrollo y análisis de la investigación.

2.1.1 Solidaridad.

Este término hace referencia a la persona que es solidariamente responsable, manifiesta el sitio Wolters Kluwer (2018):

La responsabilidad solidaria es aquella en la que concurren pluralidad de sujetos, unidad del objeto o prestación, con indeterminación de partes en la exigencia o en la obligación, y la existencia de una relación interna entre los acreedores o entre los deudores por virtud de la cual cada uno de ellos, frente a los demás, es sólo acreedor o deudor por su parte.

La característica esencial de la solidaridad es la posibilidad de que el acreedor se dirija indistintamente y por el total de la deuda, contra cualquiera de sus deudores solidarios.

La solidaridad de deudores tiene una gran importancia práctica, pues mediante ella puede obtenerse una forma de garantía personal más enérgica todavía que la fianza, ya que en ella el acreedor puede dirigirse indistintamente contra cualquiera de los deudores sin necesidad de fraccionar su reclamación. (Wolters kluwer, (s.f))

Para los efectos de esta investigación, lo más importante es que determinado acreedor puede reclamar el total de la deuda contra los que se han denominado deudores solidarios, lo que se definen de acuerdo con un código o ley específica y el tipo de contratos que se firmen.

Un primer punto de enlace entre derecho y solidaridad es su evolución conjunta: según este autor, las variedades de solidaridad —mecánica u orgánica— se reflejan de un modo necesario en el derecho y progresan a la par con éste, y esto es así porque el derecho es el símbolo visible de la solidaridad. Siendo esto así, la solidaridad es a la vez el fundamento y el límite de lo jurídico, que impide, de esta manera, que el derecho se convierta en un instrumento de dominación. Análogamente, la solidaridad es el fundamento de la moral gracias a que sólo tiene sentido hablar de moralidad en el contexto de la vinculación social a un grupo (la moral consiste en ser solidario de un grupo). (Duque, 2013 p. 193)

Otras definiciones de la solidaridad son las que destaca en la sitio web en internet *Ley de derecho*, las cuales son las siguientes:

Actuación o responsabilidad total en cada uno de los titulares de un derecho o de los obligados por razón de un acto o contrato., Vínculo unitario entre varios acreedores, que permite a cada uno reclamar la deuda u obligación por entero, sean los deudores uno o más., Nexo obligatorio común que fuerza a cada uno de dos o más deudores a cumplir o pagar por la totalidad cuando le sea exigido por el acreedor o acreedores con derecho a ello. | Identificación personal con una causa o con alguien, y a por compartir sus aspiraciones, y a por lamentar como propia la adversidad ajena o colectiva., Cooperación, ayuda, auxilio. (Torres G. C., 2017)(párr.1)

2.1.2 Solidaridad Tributaria.

Este es un término del que no se encontró un criterio definido, pero tomando como referencia la resolución sobre “Obligados Tributarios ante la Administración Tributaria” de la Dirección General de Tributación (2012) que dice: los responsables solidarios por deuda ajena son los sujetos de derecho que deben responder con su patrimonio propio y no con el patrimonio del contribuyente, respecto de las deudas tributarias líquidas y exigibles que estén a favor del Fisco y que se originan en una obligación tributaria por la cual se ha verificado el hecho generador del tributo. (Dirección General de Tributación Directa, 2014)

En otras palabras, el responsable solidario en el caso de deuda ajena tiene que poner de su patrimonio por determinado tipo de deuda tributaria, en lugar del contribuyente.

Existe solidaridad tributaria cuando dos o más sujetos pasivos quedan obligados al cumplimiento total de la misma prestación. El fisco puede exigir indistintamente, a cada uno, la totalidad de la deuda, pero integran una sola relación jurídica tributaria por identidad de objeto. La solidaridad puede ser establecida entre diversas categorías de sujetos pasivos. La importancia de definir los distintos tipos de solidaridad estriba en que cuando los solidarios son, por ejemplo, contribuyentes, se resuelve genéricamente, sin necesidad de ley, ya sea que esa solidaridad se halle establecida entre dos o más contribuyentes, o entre contribuyentes con responsables solidarios. (Peralta, 2008 p. 1)

Solidaridad: "Ante el Fisco, el agente aduanero será solidariamente responsable con el mandante, 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 " (Ley 7557, 2012, art 36).

Solidaridad del agente aduanero: "El agente aduanero será solidariamente responsable con el declarante ante el Fisco, por el pago de las obligaciones tributarias aduaneras derivadas de los trámites, regímenes u operaciones en que intervenga y por el pago de las diferencias, intereses, multas, recargos y ajustes correspondientes" (Ley 8360, 2003, art 17).

2.1.3 Auxiliar de la función pública.

La definición de auxiliar de la Función Pública según la Ley General de Aduanas de Costa Rica:

Concepto de auxiliares. Se considerarán auxiliares de la función pública aduanera, las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, que participen habitualmente ante el Servicio Nacional de Aduanas, en nombre propio o de terceros, en la gestión aduanera. Los auxiliares serán responsables solidarios ante el Fisco por las consecuencias tributarias derivadas de los actos, las omisiones y los delitos en que incurran sus empleados acreditados ante el Servicio Nacional de Aduanas, sin perjuicio de las responsabilidades civiles, administrativas y penales a que dichos empleados queden sujetos legalmente. (Ley 7557, 1995, art 28.)

2.1.3 Agente Aduanero.

Agente aduanero: "Este auxiliar es el profesional en materia aduanera, cuya autorización es personal e intransferible, y que actúa como representante legal de su mandante (cliente) ante la autoridad aduanera. El agente es responsable solidario ante la aduana y su mandante (cliente), por los actos derivados de su ejercicio profesional" (Dirección General de Aduanas de Costa Rica, 2009, p 28).

En Costa Rica, los agentes aduaneros realizan los trámites de importación en calidad de apoderado, indicando la clasificación de los productos y la carga tributaria que poseen. También el agente aduanero puede indicar los costos y los gastos de los diferentes trámites, algo muy útil para valorar la utilidad de una importación. Autorizado por una patente tradicionalmente se ha encargado de realizar las funciones aduaneras, y formalizar la destinación a través de los documentos dados por el mandante. (García y Bolaños, 2011)

Sin duda alguna, otro punto importante para tomar en cuenta es que, actualmente en Costa Rica, el agente aduanero solo podrá ejercer como persona física y no como persona jurídica según lo estipula el artículo 16 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano que indica lo siguiente: "También podrán ser autorizadas como agentes aduaneros las personas jurídicas, siempre que esté establecido en la legislación nacional" (Ley 8360, 2003, art. 16), donde en su pie de nota, da reserva a Costa Rica, es decir que excluye a las personas jurídicas el poder ejercer como agentes aduaneros en nuestro país.

También es de suma importancia indicar que el artículo 20 del CAUCA III señala que "La autorización para operar como agente aduanero es personal e

intransferible” (Ley 8360, 2003, art. 20). Es importante recalcar y tener en cuenta lo que indica el artículo anterior ya que la labor del agente aduanero trae consigo una serie de responsabilidades que deben ser asumidas meramente por su persona, de tal forma que él mismo debe tener conocimiento sobre todas las operaciones que realiza, ya que dejar en manos de terceros el control de sus actos representa, no solo un riesgo sino una violación a la mencionado en el artículo citado.

El agente de aduanas tiene como principales funciones:

1. Rendir la declaración aduanera bajo fe de juramento, en lo relacionado con las declaraciones aduaneras que consignan datos de cálculos de gravámenes, que servirán como información verás en las aduanas de control y que puedan ser controladas y fiscalizadas en el momento o a posteriori.
2. El agente de aduanas es el representante legal en las actuaciones y notificaciones dirigidas al despacho aduanero, por lo que se convierte en responsable de las lesiones al patrimonio que se deriven de su participación en los procesos.
3. El agente es responsable solidario ante la aduana y su mandante (cliente), por los actos derivados de su ejercicio profesional. Los agentes aduaneros están debidamente acreditados por la Dirección General de Aduanas y su intervención puede ser opcional en las operaciones y trámites realizados. (Guía Aduanera Costa Rica, 2009 p. 28)

En consecución con el documento anteriormente señalado, los trámites en los que puede ser opcional la intervención del agente aduanero son:

- Aquellas amparadas a un Formulario Aduanero Único Centroamericano (FAUCA).
- Pequeños envíos sin carácter comercial.
- Aquellas amparadas al sistema postal internacional.
- Las presentadas por empresas de entrega rápida o “*Courier*”.
- Aquellas ingresadas como equipaje y mercancías distintas del equipaje.
- Provisiones de abordó.
- Muestras sin valor comercial.
- Importaciones no comerciales de menos de mil pesos centroamericanos (equivalente 1 a 1 con el US\$).
- Envíos de socorro.
- Exportaciones definitivas.
- Exportación temporal con reimportación en el mismo estado.

El concepto de agente aduanero se define en el artículo 33 de la Ley General de Aduanas el cual indica lo siguiente:

El agente aduanero es el profesional auxiliar de la función pública aduanera autorizada por el Ministerio de Hacienda para actuar, en su carácter de persona natural, con las condiciones y los requisitos establecidos en el Código Aduanero Uniforme Centroamericano y en esta Ley, en la presentación habitual de servicios a terceros, en los trámites, los regímenes y las operaciones aduaneras. El agente aduanero rendirá la declaración aduanera bajo fe de juramento y, en consecuencia, los datos consignados en las declaraciones aduaneras que formule de acuerdo con esta Ley, incluidos los relacionados con el cálculo aritmético de los gravámenes que guarden conformidad con los antecedentes que legalmente le

sirven de base, podrán tenerse como ciertos por parte de la aduana, sin perjuicio de las verificaciones y los controles que deberá practicar la autoridad aduanera dentro de sus potestades de control y fiscalización. El agente aduanero será el representante legal de su mandante para las actuaciones y notificaciones del despacho aduanero y los actos que se deriven de él. En ese carácter, será el responsable civil ante su mandante por las lesiones patrimoniales que surjan como consecuencia del cumplimiento de su mandato (Ley 7557, 2012, art. 33).

Otro concepto de agente aduanero es el que se define en el artículo 16 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano y expresa lo siguiente:

Agente aduanero: "El agente aduanero es el auxiliar autorizado para actuar habitualmente, en nombre de terceros en los trámites, regímenes y operaciones aduaneras, en su carácter de persona natural, con las condiciones y requisitos establecidos en este Código, Reglamento y la legislación nacional. También podrán ser autorizadas como agentes aduaneros las personas jurídicas, siempre que esté establecido en la legislación nacional. La intervención del agente aduanero en los trámites, regímenes y operaciones aduaneras será regulada por la legislación nacional de cada país signatario. (Ley 8360, 2003, art. 16)

Es importante mencionar el tema de los agentes aduaneros personas jurídicas el cual se describe esta figura en el artículo 268 de la Ley General de Aduanas en el cual se menciona que es un régimen jurídico que:

Las empresas que ostenten la condición de agentes aduaneros personas jurídicas en el momento de publicarse esta Ley, deberán cumplir con las obligaciones y responsabilidades establecidas para el auxiliar de la función pública aduanera y con el régimen jurídico que esta Ley impone para el agente aduanero persona física, conforme al Título III, Capítulos I y II de esta ley, incluyendo las disposiciones relativas a la rendición de garantía. Estas empresas deberán contar, por lo menos, con un agente aduanero en forma exclusiva y permanente para intervenir en regímenes y operaciones aduaneras. Estos agentes representarán a la persona jurídica ante el Servicio Nacional de Aduanas". (Ley 7557, 2012, art.268)

2.1.4 Marco regulatorio como concepto de jerarquía de leyes.

Como manifiesta el sitio en internet Soy Conta (2019), el principio de jerarquía de las leyes implica que la importancia varía de acuerdo con las leyes, pero siempre está en la parte superior la constitución. Por lo tanto, define la jerarquía como "el orden de importancia y observancia establecido legalmente para la

aplicación de la legislación, entre autoridades de un órgano administrativo, político o judicial” (párr.3).

Según el de Sistema Costarricense de Información Jurídica, en el dictamen número C-104-2015 de la Procuraduría General de la Republica se cita:

En el caso del derecho público costarricense, interesa resaltar que la Ley General de la Administración Pública, en su artículo 6° y la Ley General de Aduanas en artículo 4 establecen una jerarquía entre las fuentes del ordenamiento jurídico administrativo, la cual deberá estar sujeta al siguiente orden:

- a) La Constitución Política;
- b) Los tratados internacionales y las normas de la Comunidad Centroamericana;
- c) Las leyes y los demás actos con valor de ley;
- d) Los decretos del Poder Ejecutivo que reglamentan las leyes, los de los otros Supremos Poderes en la materia de su competencia;
- e) Los demás reglamentos del Poder Ejecutivo, los estatutos y los reglamentos de los entes descentralizados; y
- f) Las demás normas subordinadas a los reglamentos, centrales y descentralizadas.

2. Los reglamentos autónomos del Poder Ejecutivo y los de los entes descentralizados están subordinados entre sí dentro de sus respectivos campos de vigencia.
3. En lo no dispuesto expresamente, los reglamentos estarán sujetos a las reglas y principios que regulan los actos administrativos”.

Sobre el tema, este órgano asesor ha indicado que:

Dado que la escala jerárquica supone que unas normas están en relación de superioridad respecto de otras y que estas están subordinadas a las superiores, se sigue como lógica consecuencia que las normas de la fuente inferior no pueden modificar ni sustituir a las de la fuente superior. Así, la Constitución se impone frente a la ley y al resto de las normas del ordenamiento, situación que se presenta en la superioridad de la ley frente al reglamento. En aplicación del principio jerárquico, la contradicción entre una ley y un reglamento se debe saldar por la preeminencia de la aplicación de la ley. (Dictamen C-063-2015)

Así las cosas, la jerarquía normativa supone tanto aspectos formales como materiales, en la medida en que por un lado la norma debe entrar al mundo jurídico de acuerdo a la forma prescrita por otras normas de jerarquía superior, y, por otra parte, su contenido deberá estar en conformidad con las normas superiores, no pudiendo modificarlas o contradecirlas. (Procuraduría General de la República, 2015).

2.1.7 Responsabilidad.

Se puede comprender la responsabilidad de la siguiente forma: “Socialmente se considera aceptable la responsabilidad del individuo sólo cuando participa en actos voluntarios; es decir, cuando está consciente de las circunstancias en que actuó y sus motivaciones, tiene claras las

consecuencias, y además ha actuado con responsabilidad y libertad.”
(Campa, 2014, p. 7)

En el código Aduanero Uniforme Centroamericano se define la responsabilidad solidaria de la siguiente manera:

Responsabilidad solidaria de los auxiliares: “Los auxiliares serán responsables solidarios ante el Fisco, por las consecuencias tributarias derivadas de los actos, omisiones, infracciones y delitos en que incurran sus empleados acreditados ante el Servicio Aduanero, sin perjuicio de las responsabilidades civiles, administrativas y penales, a que dichos empleados queden legalmente sujetos” (Ley 8360, 2003, art. 13).

Cabe destacar, la responsabilidad que adquieren las empresas que actúan como agentes aduaneros personas jurídicas descritas en el artículo 269 de la LGA y que define la responsabilidad de la siguiente manera:

Las empresas asumirán, en forma solidaria, la responsabilidad por los hechos y actos de sus dependientes, cuando de ellos se derive un perjuicio tributario. Una vez que la autoridad aduanera haya determinado el perjuicio tributario, la Dirección General de Aduanas procederá a efectuar el débito correspondiente de la cuenta corriente del agente aduanero persona jurídica, por el monto determinado. La falta de pago tendrá como consecuencia la imposibilidad de realizar operaciones aduaneras ulteriores; lo anterior sin perjuicio de las obligaciones y los deberes previstos para los agentes aduaneros y de las sanciones aplicables por su ejercicio personal. Los representantes legales de la persona jurídica serán responsables de girar las instrucciones, proveer los instrumentos necesarios para la correcta gestión de intermediación aduanera y cumplir las obligaciones que no le correspondan al agente aduanero persona física por su relación laboral. (Ley 7557, 2012.art. 269)

2.1.8 Sanciones.

La sanción, es el castigo que impone la autoridad administrativa o judicial, cuando se comprueba que se ha incurrido en una infracción o delito (Dirección General de Aduanas de Costa Rica, 2009)

“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” (Dirección General de Aduanas de Costa Rica, 2009, p 86).

Infracción tributaria aduanera: “Constituirá infracción tributaria aduanera y será sancionada con una multa de dos veces los tributos dejados de percibir, toda acción u omisión que signifique una vulneración del régimen jurídico aduanero que cause un perjuicio fiscal superior a quinientos pesos centroamericanos y no constituya delito ni infracción administrativa sancionable con suspensión del auxiliar de la función pública aduanera” (Ley 7557, 2012, art 242).

Infracción tributaria: “Infracción tributaria, es toda acción u omisión que signifique transgresión o tentativa de transgresión de la legislación aduanera, que cause o pueda causar perjuicio fiscal, y no constituya delito” (Ley 8360, 2003, art. 99).

Infracción aduanera penal: “Será infracción aduanera penal toda acción u omisión que signifique transgresión o tentativa de transgresión de la legislación aduanera, constitutiva de delito” (Ley 8360, 2003, art 100).

Sanciones: "Las infracciones aduaneras y sus sanciones se regularán de conformidad con la legislación nacional". (Ley 8360, 2003, art 101)

2.2 MARCO LEGAL.

De acuerdo con la línea que sigue la presente investigación y en base al tema en estudio, se convierte en una necesidad incluir un marco legal, que en algunos casos como lo indica Torres (2010) es necesario para incluir "aspectos legales que enmarcan el estudio que se va a realizar" (Torres C. A., 2010, pág. 127).

A continuación, se destaca el ordenamiento jurídico internacional y nacional referente a la figura del agente aduanero, así como la responsabilidad solidaria adquirida por el mismo en el oficio de su actuación.

2.2.1 Ley sobre agencias o corredurías aduaneras (Ley N.º 2496)

Esta ley fue creada para establecer los requisitos para la autorización de las agencias o corredurías aduaneras, así como la figura del agente de aduanas en la responsabilidad solidaria adquirida con los clientes, esta ley no contemplaba todo lo relacionado a los procedimientos de los trámites aduaneros; la misma entró en vigencia el 1 de enero de 1960, se destacan a continuación los siguientes artículos que toman relevancia en esta investigación para poder conocer el inicio de la legislación aduanera costarricense:

Los Agentes o Corredores de Aduana: "Son auxiliares del Comercio y de las Aduanas, autorizados para, por cuenta ajena o propia, actuar ante estas últimas

como gestores habituales de operaciones aduaneras de toda denominación y en todas las fases, actos y consecuencias del desalmacenaje y despacho de mercaderías” (Ley sobre Agencias o Corredurías de Aduanas, 1959, art1).

“Al amparo de su patente, los agentes o corredores de aduana ejercerán las operaciones de su ejercicio como consignatarios, remitentes y mandatarios. Sus relaciones con la clientela están regidas por el contrato respectivo y por lo estatuido en la presente ley.

En ausencia de previsión contractual o de esta ley, serán aplicadas, en cuanto quepan, las normas que rigen el mandato y el contrato de comisión” (Ley sobre Agencias o Corredurías de Aduanas, 1959, art. 2).

“Sólo podrán ejercer funciones de agente aduanero o corredor de aduanas, quienes además de ostentar patente extendida por el Ministerio de Economía y Hacienda cumplan con los demás requisitos que la presente Ley establece”. (Ley sobre Agencias o Corredurías de Aduanas, 1959, art.3)

En esta ley el termino de responsabilidad solidaria ya era un tema que se tocaba y así lo indica en el texto del artículo 8 que explicaba lo siguiente:

Los comitentes son responsables solidariamente con el Fisco, de todas las obligaciones pecuniarias por actos u omisiones llevadas a cabo por sus agentes. Cuando un agente aduanero se concrete a seguir instrucciones expresas y por escrito de su comitente, y el cumplimiento de estas no constituya ni pueda constituir la comisión de un delito, la responsabilidad fiscal recaerá sobre el comitente siempre que tales circunstancias sean plena y oportunamente comprobadas. Los agentes aduaneros no son responsables del destino que sus clientes den a las mercaderías ya retiradas de la custodia oficial; ni obligaciones fiscales que dichos clientes contraigan directamente con motivo de tal retiro. (Ley sobre Agencias o Corredurías de Aduanas, 1959, art.8).

De manera mas especifica el articulo 9 de la Ley sobre Agencias o correedurrias de Aduana define la responsabilidad solidaria a lo cual eran sometidos los agentes aduaneros, en el mismo se indica lo siguiente:

Los agentes aduaneros serán, con el cliente, solidariamente responsables del pago legalmente exacto de los impuestos de importación y de los recargos en su caso. De su peculio los Agentes pueden pagar al Fisco tales obligaciones que debe satisfacer el cliente, y en tal caso se operará a su favor la subrogación establecida en el artículo 790 del Código Civil. Cada vez que el Agente Aduanero pague por el cliente, o que la Contaduría Mayor de la República, o la Aduana en su caso, se haga pago de impuestos con fondos de los que el Agente tenga depositados a la orden de la Administración General de Rentas para responder a la cancelación de los tributos de Aduana, aquellas dependencias deberán hacerlo constar en el pedimento de desalmacenaje respectivo. En lo que a la Contaduría Mayor especialmente respecta, igual constancia debe poner en las notas de débito que se cancelan, originadas en las recalificaciones de impuestos erróneamente tasados.

Las constancias aludidas constituyen plena prueba de la subrogación. (Ley sobre Agencias o Corredurías de Aduanas, 1959, art.9)

2.2.2 Ley General de Aduanas

La Ley General de Aduanas N. ° 7557, referenciada como LGA a partir de este momento y a posterior en este documento, regula la figura del agente aduanero. Es a la fecha del presente estudio, la principal regulación aduanera en Costa Rica y comprende las principales regulaciones, responsabilidades, procedimientos aduaneros y requisitos que se atribuyen a todos los actores que intervienen en las operaciones de carácter aduanero.

Fue aprobada el 08 de noviembre de 1995 mediante la publicación oficial en el diario la Gaceta N. ° 212 y entra en vigencia el 01 de julio de 1996. Esta norma en su Capítulo II, expone la figura del agente aduanero del Capítulo XXXIII al XL determinado el concepto, obligaciones específicas, su responsabilidad solidaria, la intervención que realiza entre otros.

El Título X de la L.G.A. expone los delitos aduaneros, infracciones administrativas y tributarias a las que pueden exponerse los auxiliares de la función pública o los demás actores que intervienen y tengan responsabilidad en las acciones realizadas

A continuación, se detallan los artículos que sustentan dicha investigación de acuerdo a la LGA:

- Se definen en el Título III Capítulo I las disposiciones generales de los auxiliares de la función pública contemplando los artículos 28-29-30-31-32 y de manera específica en el Título III, Capítulo II, se contempla todo lo referente al agente aduanero; en los siguientes artículos, artículo 33, este define el concepto de agente aduanero, ya citado anteriormente en dicho documento.
- En el artículo 34, contempla los requisitos necesarios para poder obtener la autorización para poder ejercer como agente.

Para ser autorizadas como agentes aduaneros, las personas físicas requerirán haber obtenido al menos el grado universitario de licenciatura en Administración Aduanera y contar con experiencia mínima de dos años en materia aduanera. Igualmente, podrán ser autorizadas personas con el grado de licenciatura en Comercio Internacional, Derecho o Administración Pública, previa aprobación de un examen de competencia en el área aduanera, que el Ministerio de Hacienda deberá aplicar anualmente en coordinación con la Dirección General de Aduanas. (Ley 7557, Ley General de Aduanas, 2012, art. 34)

- Obligaciones específicas que adquieren los agentes aduaneros:
 - a) Actuar personalmente en las actividades propias de su función y representar a su mandante, en forma diligente y con estricto apego al régimen jurídico aduanero.

b) Acreditar, ante la Dirección General de Aduanas, a los asistentes de agentes de aduanas que deberán ostentar, por lo menos, el diplomado en aduanas, reconocido por la autoridad educativa competente. En caso de inopia, bastará el título de técnico en aduanas. Los asistentes de agentes de aduana deberán cumplir con las funciones, obligaciones y los demás requisitos que se establezcan mediante reglamento.

c) Tener oficinas abiertas en la jurisdicción de las aduanas en que presten sus servicios.

d) Evitar que, al amparo de su autorización, agentes aduaneros que estén suspendidos de su ejercicio actúen directa o indirectamente.

f) Dar aviso previo del cese de operaciones a la Dirección General de Aduanas, así como entregar, a la aduana de control, los documentos originales y la información fijados reglamentariamente para los regímenes en que intervengan. (Así adicionado por artículo 1° de la Ley No. 8373 de 18 de agosto de 2003).

g) Entregar a sus comitentes copia o impreso de cada una de las declaraciones aduaneras a su nombre, o reproducción de los documentos que comprendan el despacho en que han intervenido, debidamente certificados, deberán indicar la fecha, estampar su sello y firma, y señalar que se trata de copias fieles y exactas de las registradas ante la aduana correspondiente. (Ley 7557, Ley General De Aduanas, 2012, art. 35)

- Artículo 36: Estable la solidaridad del agente aduanero ante el fisco.
- En el artículo 37, se estipula la intervención necesaria del agente en todos los regímenes aduanero y cuáles será optativa la intervención de este:

Será optativa en los siguientes regímenes o modalidades aduaneras: zonas francas, exportación, depósito fiscal, provisiones de a bordo y perfeccionamiento pasivo, Así como en las siguientes modalidades: equipaje, envíos de socorro, muestras sin valor comercial, envíos urgentes o "*Courier*", envíos postales, tiendas libres, importaciones no comerciales, envíos de carácter familiar, despacho domiciliario industrial y comercial, e importaciones efectuadas por el Estado y sus instituciones y, en general, en los despachos de mercancías sujetas a regímenes o procedimientos sin

intervención del Agente Aduanero (Ley 7557, Ley General De Aduanas, 2012, art 37)

- Artículo 38: indica en el mismo que el agente no puede transferir su mandato a un tercero.
- Artículo 39 Subrogación. “El agente aduanero que realice el pago de tributos, intereses, multas y demás recargos por cuenta de su mandante, se subrogará frente a él por las sumas pagadas”. (Ley 7557, Ley General De Aduanas, 2012)

Es de suma importancia no dejar de lado donde nace la relación jurídica-aduanera del agente con el estado expresada en el Título IV, Capítulo I, la obligación tributaria aduanera

- “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”. (Ley 7557, Ley General de Aduanas, 2012,art.52).
- Obligación tributaria aduanera y obligación no tributaria: “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” (Ley 7557, Ley General de Aduanas, 2012, art. 53).

- Sujetos activo y pasivo: “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” (Ley 7557, Ley General de Aduanas, 2012,art. 54).
- Hecho generador. “El hecho generador de la obligación tributaria aduanera es el presupuesto estipulado en la ley para establecer el tributo y su realización origina el nacimiento de la obligación” (Ley 7557, Ley General de Aduanas, 2012, art. 55).

Otros artículos de la LGA que sustenta esta investigación son los siguientes:

- Artículo 214. Defraudación fiscal aduanera.
- Artículo 242. Infracción tributaria aduanera.
- Responsabilidad por los datos de la declaración del valor aduanero en aduana de las mercancías. “La declaración de valor en aduana de las mercancías será firmada bajo fe de juramento por el importador, quien, además, será el responsable de la exactitud de los elementos que figuren en ella. El Agente Aduanero responderá como responsable solidario por el valor aduanero declarado” (Ley 7557, Ley General de Aduanas, 2012, art.264).
- Artículo 268. Agentes Aduaneros Personas Jurídicas.
- Artículo 269. Responsabilidad de los agentes aduaneros personas jurídicas.

- Artículo 269 bis. Sanciones.

2.2.3 Reglamento Ley General de Aduanas

Se establecen el CAPÍTULO II Agente Aduanero SECCIÓN I Requisitos y procedimiento de autorización específicos del agente aduanero:

- Artículo 104. Documentos adicionales que se deben presentar con la solicitud.
- Artículo 110. Exclusividad de representación
- Artículo 112. Patrocinio fiel.
- Artículo 113. Oficinas.
- Artículo 115. Respaldo de información que debe conservar el Agente Aduanero.

2.2.4 Código Aduanero Uniforme Centroamericano CAUCA III.

La aprobación del Segundo Protocolo de Modificación al Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA III) en Costa Rica el 24 de junio del 2003 y que entró en vigor el 19 de noviembre de ese mismo año mediante la Ley N.º 8360, es la primera fuente del ordenamiento jurídico que regula y norma las actuaciones del agente aduanero como auxiliar de la función pública.

Pese a que se trata de un convenio internacional, al ser aprobado en Costa Rica se convierte en Ley de acatamiento obligatoria, por ende, parte de la normativa nacional que debe aplicarse en el ejercicio de las funciones.

Es importante resaltar que dentro de la definición se deja claramente saber que la función del agente es la representación de terceros en su carácter personal, es decir asumiendo las condiciones requisitos y responsabilidades establecidas en la legislación que regula sus actuaciones.

Tijerino (2011) expone las principales particularidades de este código, y dentro de ellas se resalta que “las declaraciones efectuadas por los agentes de aduanas se realizan bajo fe de juramento, por lo que se les faculta para realizar averiguaciones e inspecciones previas sobre las mercancías, con el objetivo de que realicen una correcta declaración” (p.64). Un aspecto para considerar es lo que a la fe de juramento implica durante el ejercicio de sus actividades.

Es claro que el CAUCA III define la figura del agente aduanero, sin embargo, hace referencia a que este quedara sujeto a toda la demás legislación nacional que regule sus actuaciones, lo que nos lleva a la siguiente norma la Ley General de Aduanas de Costa Rica:

Artículo 13. Responsabilidad solidaria de los auxiliares.

Artículo 16. Agente Aduanero.

Artículo 17. Solidaridad del Agente Aduanero.

Artículo 99. Infracción tributaria.

Artículo 100. Infracción aduanera penal.

Artículo 101. Sanciones.

2.2.5 Reglamento del código aduanero uniforme centroamericano.

En el capítulo III, Sección II del RECAUCA, se establece la intervención del agente aduanero, los requisitos que debe de cumplir para poder acreditarse como auxiliar de la función pública, así como las obligaciones que este debe de cumplir, se destacan en esta sección otros artículos referentes al agente aduanero como lo son los siguientes:

Artículo 21. Representación Legal.

Artículo 22. Sustitución.

Artículo 23. Subrogación.

Artículo 24. Suspensión

Artículo 25. Causales de cancelación.

Artículo 26. Procedimiento administrativo.

Artículo 27. Agentes aduaneros especializados.

2.2.6 Código de Normas y procedimientos tributarios.

Es de suma importancia poder mencionar los artículos estipulados en este código y los cuales son parte fundamental de esta investigación ya que la solidaridad del agente aduanero con el fisco se basa en tributos y las relaciones jurídicas derivadas de ellos, a continuación, se detallan los artículos que sustentan la base legal de esta investigación:

- Definiciones art 4: "Son tributos las prestaciones en dinero (impuestos, tasas y contribuciones especiales), que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines" (LA ASAMBLEA LEGISLATIVA DE LA REPÚBLICA DE COSTA RICA, 2012)
- Concepto art 11: "La obligación tributaria surge entre el Estado u otros entes públicos y los sujetos pasivos en cuanto ocurre el hecho generador previsto en la Ley; y constituye un vínculo de carácter personal, aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía real o con privilegios especiales" (LA ASAMBLEA LEGISLATIVA DE LA REPÚBLICA DE COSTA RICA, 2012)
- Concepto art 15: "Es sujeto pasivo la persona obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable". (LA ASAMBLEA LEGISLATIVA DE LA REPÚBLICA DE COSTA RICA, 2012)
- Solidaridad art 16: 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: la obligación puede ser exigida total o parcialmente a cualquiera de los deudores, a elección del sujeto activo; 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. (LA ASAMBLEA LEGISLATIVA DE LA REPÚBLICA DE COSTA RICA, 2012)

- Obligados por deuda ajena (responsables) art 20: "Son responsables las personas obligadas por deuda tributaria ajena, o sea, que sin tener el carácter de contribuyentes deben, por disposición expresa de la Ley,

cumplir con las obligaciones correspondientes a éstos” (LA ASAMBLEA LEGISLATIVA DE LA REPÚBLICA DE COSTA RICA, 2012)

- Responsabilidad solidaria sobre deudas líquidas y exigibles art 22: “Quienes adquieran del sujeto pasivo, por cualquier concepto, la titularidad de bienes o el ejercicio de derechos, son responsables solidarios por las deudas tributarias líquidas y exigibles del anterior titular, hasta por el valor de tales bienes o derechos. Para estos efectos, los que sean socios de sociedades liquidadas, al momento de ser liquidadas, serán considerados igualmente responsables solidarios” (LA ASAMBLEA LEGISLATIVA DE LA REPÚBLICA DE COSTA RICA, 2012)
- Agentes de retención y de percepción art 23: “Son agentes de retención o de percepción, las personas designadas por la Ley, que por sus funciones públicas o por razón de su actividad, oficio o profesión, intervengan en actos u operaciones en los cuales deban efectuar la retención o percepción del tributo correspondiente” (LA ASAMBLEA LEGISLATIVA DE LA REPÚBLICA DE COSTA RICA, 2012)
- Responsabilidad del agente de retención o de percepción art 24:

Efectuada la retención o percepción del tributo, el agente es el único responsable ante el Fisco por el importe retenido o percibido; y si no realiza la retención o percepción, responde solidariamente, salvo que pruebe ante la Administración Tributaria que el contribuyente ha pagado el tributo. Si el agente, en cumplimiento de esta solidaridad, satisface el tributo, puede repetir del contribuyente el monto pagado al Fisco.

El agente es responsable ante el contribuyente por las retenciones efectuadas sin normas legales o reglamentarias que las autoricen; y en tal caso el contribuyente puede repetir del agente las sumas retenidas indebidamente. (LA ASAMBLEA LEGISLATIVA DE LA REPÚBLICA DE COSTA RICA, 2012)

- Concepto art 31: “El hecho generador de la obligación tributaria es el presupuesto establecido por la Ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación” (LA ASAMBLEA LEGISLATIVA DE LA REPÚBLICA DE COSTA RICA, 2012)
- Obligados al pago art 36: “El pago de los tributos debe ser efectuado por los contribuyentes o por los responsables” (LA ASAMBLEA LEGISLATIVA DE LA REPÚBLICA DE COSTA RICA, 2012)
- Procedimiento en caso de responsabilidad solidaria art 195:
 Para iniciar el procedimiento de cobro en contra de un responsable solidario por un crédito fiscal, es necesario hacerle notificación, en la que debe expresarse:
 - a) El nombre del deudor;
 - b) La resolución o documento de que se derive el crédito fiscal y el monto de éste
 - c) Los motivos y fundamentos por los que se le considera responsable del crédito; y
 - d) El plazo para el pago que debe ser el establecido en el artículo 171(*) de este Código. (LA ASAMBLEA LEGISLATIVA DE LA REPÚBLICA DE COSTA RICA, 2012)

2.2.7 Reglamento de Procedimiento Tributario

- Responsables por deuda ajena: “Los responsables por deuda ajena son aquellas personas que, sin incurrir en el hecho generador, por disposición expresa de la ley están obligados a cumplir con las obligaciones materiales correspondientes a los obligados tributarios, salvo las excepciones en que la ley dispone una responsabilidad solidaria” (Reglamento de Procedimiento Tributario , 2018, art. 4)
- Responsables solidarios:
 Los responsables solidarios por deuda tributaria ajena deben cumplir con las obligaciones materiales correspondientes al obligado tributario por disposición expresa de la Ley y responden con su patrimonio personal.

La Administración Tributaria goza de legitimación activa como acreedor de las deudas tributarias y podrá reclamar la deuda contra todos los deudores solidarios en forma simultánea o solo contra uno de ellos. En todo caso, si la Administración descarga de responsabilidad a cualquiera de los deudores, esta conserva su acción solidaria y podrá ejercerla contra cualquiera de los deudores solidarios, en cualquier momento.

e) Los agentes de retención o percepción, como únicos responsables ante el Fisco cuando han efectuado la retención por el importe retenido o percibido; y si no realiza la retención o percepción responde solidariamente; salvo que prueben ante la Administración Tributaria que el contribuyente ha pagado el tributo.

f) Los auxiliares de la función pública, agentes aduanales, y cualquier otro caso establecido expresamente por disposición legal.

La responsabilidad solidaria no alcanza a las deudas tributarias generadas por la imposición de sanciones por infracciones administrativas del anterior titular. (Reglamento de Procedimiento Tributario , 2018, art. 4 ter)

CAPITULO III.

MARCO METODOLÓGICO.

3.1 ENFOQUE DE LA INVESTIGACIÓN.

La investigación tiene un enfoque cualitativo. De acuerdo con Barrantes (2018):

La investigación cualitativa se inicia, como cualquier otra, con una serie de inquietudes y preguntas claves que van dando la pauta para su diseño. Estas preguntas pueden brotar del mismo investigador o de otras personas cercanas a él, no como una “tabla rasa”, sin prejuicios anticipados. Deben suspenderse los criterios que uno lleva consigo; en el campo del trabajo se van a adquirir los significados que los participantes usan en su vida cotidiana (p. 146).

Esta investigación es de carácter cualitativa, debido a que se basa fundamentalmente en lo estipulado e interpretado en la doctrina y normativa en materia aduanera y como estas se relacionan con el sujeto o población en estudio.

Así mismo, el presente estudio busca dar respuesta a los problemas planteados a través de la interacción con la población a fin y de esa forma recabar información que permita concluir respuestas al tema de estudio.

3.2 Diseño investigación

Se realiza a través de un diseño no experimental Según Kerlinger (2018) indica:

La investigación no experimental es una indagación empírica y sistemática en la cual el científico no tiene un control directo sobre las variables independientes porque sus manifestaciones ya han ocurrido o porque son inherentemente no manipulables. Las inferencias acerca de las relaciones entre variables se hacen, sin una intervención directa a partir de la variación concomitante de las variables dependientes e independientes (p. 394).

Durante el proceso de investigación y de acuerdo con la información recopilada se llega a la determinación de que es un estudio no experimental. Lo anterior en base a que el estudio se realiza partiendo de una premisa del objeto de estudio y en este punto se inicia un proceso de investigación empírico y sistemático para

poder recopilar información. Los eventos que se analizan de la población en estudio son no manipulables y en su mayoría parten de manifestación de hechos ya ocurridos.

Dicha investigación no experimental y según Barrantes Echavarría (2018), se establecerá de acuerdo con la información desglosada a continuación:

Investigación Exploratoria: estas sirven como antecedente o preparación a otras investigaciones. Su objetivo es examinar un tema poco estudiado, y que no se ha investigado aun....

Investigación Descriptiva: su propósito, como su nombre lo indica, es describir situaciones y eventos. Según Dankhe, buscan especificar las propiedades importantes de personas, grupos, comunidades o cualquier otro fenómeno que sea sometido a análisis....

Investigación Explicativa: “van más allá de la descripción de fenómenos o el establecimiento de la relación entre variables, buscan responder a las causas de los eventos físicos o sociales. Explica por qué ocurren los fenómenos y en qué condiciones se dan éstos y por qué se relacionan dos o más variables. Son más estructuradas que las otras investigaciones (p.131)

Este trabajo de investigación, dentro del desglose no experimental, cumple criterio, tanto con la investigación exploratoria, como con la descriptiva. En primer término, porque este tema es nuevo dentro del repositorio de trabajos de investigación de la Universidad Técnica Nacional, esto al no encontrarse un estudio previo del mismo tema. En cuanto al segundo criterio, esta investigación analiza el comportamiento de un grupo de personas, que son los agentes aduaneros, en el ejercicio de sus funciones.

3.3 Fuentes y sujetos de información.

En esta medida, para la presente investigación se utilizan diversas fuentes de información y técnicas de investigación, que facilitan la elaboración de una explicación coherente acerca del objeto de estudio.

3.3.1 Fuentes primarias.

Para Bernal (2010) las fuentes primarias son:

Son todas aquellas de las cuales se obtiene información directa, es decir, de donde se origina la información. Es también conocida como información de primera mano o desde el lugar de los hechos. Estas fuentes son las personas, las organizaciones, los acontecimientos, el ambiente natural, etcétera.

Se obtiene información primaria cuando se observan directamente los hechos (presenciar una huelga, observar sistemáticamente el lugar de trabajo, etcétera), cuando se entrevista directamente a las personas que tienen relación directa con la situación objeto del estudio (en el caso de que quiera conocerse la opinión de los gerentes sobre el impacto de las medidas económicas en la actividad de las empresas, la información directa se genera cuando se entrevista directamente a los gerentes, y no cuando se lee en un periódico, un libro o se escucha en un noticiero). (p.191-192)

Las fuentes primarias en el presente estudio de investigación son las siguientes:

Agentes aduaneros.

Funcionarios del Ministerio de Hacienda.

Abogados y expertos en derecho tributario y aduanero.

Ley General de Aduanas.

3.3.2 Fuentes secundarias.

Una fuente secundaria interpreta y analiza fuentes primarias. Las fuentes secundarias están a un paso de distancia de las fuentes primarias.

Las fuentes secundarias según Bernal (2010):

Son todas aquellas que ofrecen información sobre el tema que se va a investigar, pero que no son la fuente original de los hechos o las situaciones, sino que solo los

referencian. Las principales fuentes secundarias para la obtención de la información son los libros, las revistas, los documentos escritos (en general, todo medio impreso), los documentales, los noticieros y los medios de información. (p.192)

Las fuentes secundarias en el presente estudio de investigación son las siguientes:

Libros y artículos con información relacionada con derecho y administración aduanera.

Constitución Política.

Páginas de Internet.

Periódicos de Circulación Nacional e Internacional.

Datos estadísticos del Servicio Nacional de Aduanas.

Estudios tesis e investigaciones previos relacionados al tema en estudio.

Resoluciones, leyes, jurisprudencia y demás doctrina de carácter aduanero costarricense.

3.4 Población y muestra.

Los recursos que el investigador busca no son solo documentales, sino que estos son complementados con la experiencia de sujetos respecto al problema o que cuentan con semejanzas que los vinculan a este; según refiere Hernández (2017) al hablar de población se entiende por aquel conjunto total de individuos, objetos o medidas que presentan alguno tipo de característica en común, las cuales son observables en determinado momento y lugar. Para este análisis la población seleccionada, corresponde a 206 agentes aduaneros que se encuentran debidamente autorizados para ejercer sus funciones profesionales en las

diferentes aduanas del país, según consulta realizada el 20 de enero del 2022 desde el sitio web de información del sistema TICA (Tecnología de Información para el Control Aduanero) (2022) del Ministerio de Hacienda de Costa Rica.

3.4.1 Muestra.

Cuando se menciona el nombre de muestra refiere Hernández (2017) que cuando un investigador o investigadora, utiliza algún instrumento de estudio para obtener datos generales acerca de una población, tomara un sector de esta población lo cual se considera como una muestra.

El tipo de muestra puede ser probabilística y no probabilística, dice Hernández (2017) que en la muestra probabilística todos los elementos tienen la misma posibilidad de ser elegidos, en la muestra no probabilística la elección de los elementos no depende de la probabilidad si no de las características y de los objetivos de la investigación.

Se determina que la muestra es de tipo no probabilística esto ya que la elección de los elementos no depende de la probabilidad sino de las características y de los objetivos de investigación.

Se aplica un muestreo por conveniencia en razón de la facilidad de acceso, la disponibilidad de las personas de formar parte de la muestra, en este caso los agentes aduaneros.

El tamaño de la muestra seleccionada fue de 10 agentes aduaneros, seleccionados por los investigadores bajo criterios de inclusión como lo son, tener dos años de realizar sus funciones (para constatar un conocimiento del sistema

aduanero y su legislación), seleccionados por el equipo investigador y estar dispuestos a responder la entrevista.

3.5 Instrumentos de recolección de datos.

El principal instrumento de investigación es la entrevista, que para Tamayo (2001) "es una serie de preguntas que se formulan para obtener cierta información, en este caso mediante un contacto directo entre el entrevistador y el entrevistado".

Existen diferentes tipos de entrevistas según Bernal (2010):

Entrevista estructurada: se realiza a partir de un esquema o formato de cuestiones previamente elaborado, el cual se plantea en el mismo orden y en los mismos términos a todas las personas entrevistadas.

Entrevista semiestructurada: Es una entrevista con relativo grado de flexibilidad tanto en el formato como en el orden y los términos de realización de la misma para las diferentes personas a quienes está dirigida.

Entrevista no estructurada: Este tipo de entrevistas se caracterizan por su flexibilidad, ya que en ella sólo se determinan previamente los temas que se van a tratar con el entrevistado. Durante la entrevista, el entrevistador puede definir la profundidad del contenido, la cantidad y el orden de las preguntas o cuestiones por tratar con las personas que van a entrevistarse. (p. 256-257)

De acuerdo lo anterior el siguiente estudio utiliza para la recolección de datos una entrevista de investigación no estructurada la cual es más abierta y flexible, sin descuidar y atender los objetivos de la investigación.

La manera cómo se plantean las preguntas, la profundidad y la cantidad de preguntas planteadas dependen del entrevistador y por tal motivo se plantea una base de 10 preguntas, todas redactadas de una forma que permita una fácil comprensión para el entrevistado o bien que de la posibilidad de reformularla de

ser necesario. Esto último es una de las principales características por las cuales se elige este tipo de entrevista.

3.6 Variables

Las variables en una investigación son el resultado que se desea medir con el fin de cumplir con los objetivos específicos del estudio. El fin de las variables es permitir identificar en la investigación los aspectos que se deben observar o medir para así poder destacar estos y su importancia.

De acuerdo a lo que indica Arias (2006) señala que: “una variable es una característica o cualidad, magnitud o cantidad susceptible de sufrir cambios y es objeto de análisis, medición, manipulación o control en una investigación” (p. 57)

Tabla 1: Variables

Objetivo	Variable	Definición conceptual	Definición Operacional	Definición instrumental
Conocer sobre la solidaridad tributaria expresada en el artículo 36 de la Ley General de Aduanas.	Solidaridad tributaria del Agente Aduanero	La solidaridad tributaria del Agente Aduanero es toda aquella deuda a favor del fisco que adquiere por sus actuaciones en representación de un tercero.	La variable presenta un enfoque cualitativo, donde se analiza la solidaridad tributaria del Agente Aduanero.	Aplicación de entrevistas a los Agentes aduaneros.
Identificar el marco jurídico	Marco jurídico nacional	Es el Conjunto de Leyes y reglamentos	Se pretende establecer el conocimiento	Aplicación de entrevistas a los agentes

CAPÍTULO IV
ANÁLISIS DE RESULTADOS

Análisis de Resultados

Una vez aplicado el instrumento de recolección de la información, se procede a realizar el tratamiento correspondiente para el análisis de la misma, por cuanto esta posibilita la formulación de conclusiones a las cuales llega la investigación, en ese sentido, se analiza la percepción que tienen los Agentes Aduaneros en relación con la solidaridad tributaria de que son sujetos por disposición normativa.

Tabla 2. Concepto de la solidaridad Tributaria del Agente Aduanero con el cliente

Percepción del agente aduanero	Frecuencia de respuestas
Vinculo de carácter personal	1
Responsabilidad tributaria ante el Ministerio de Hacienda, por ser el agente un auxiliar de la función pública	6
Responsabilidad compartida con cliente ante incidencias tributarias	1
Responsabilidad del agente aduanero ante el Estado injusta	2
Total	10

Nota: Elaboración propia con entrevista realizada a Agentes Aduaneros. 2022

Para la mayor parte de los entrevistados, al plantearse la pregunta de qué entienden o conocen al respecto de la solidaridad tributaria, a qué los obliga como agentes aduaneros, seis de ellos consideran tal solidaridad como una responsabilidad tributaria que se les imponen por disposición normativa, que les crea una obligación ante el Fisco de responder solidariamente por un adeudo en las cargas impositivas de las mercancías que nacionalizan.

Esta responsabilidad solidaria, según los entrevistados, se origina al momento de que se configura el hecho generador de la obligación tributaria y la cual, ya sea por motivos ajenos o desconocidos, al ser ellos auxiliares de la función pública recae directamente sobre ellos.

Es claro, que la gran parte de la muestra conoce muy bien, la normativa que regula la actividad que realizan y las consecuencias de la infracción de esta, lo que coloca a la actividad aduanera, como jurídicamente segura, pues el hecho de conocer el ordenamiento jurídico por parte de sus operadores minimiza la consecución de infracciones.

Cabe mencionar que la especialización del agente aduanero y la concientización de su rol como agente de la función pública, se convierte en seguridad para la Administración Tributaria de una adecuada recolección de las cargas impositivas, producto de la actividad aduanera, lo que traduce a su vez, índices menores en la evasión fiscal, mayor recaudación por consiguiente mayor disponibilidad de recursos públicos, para cubrir las obligaciones del Estado.

Así las cosas, es rescatable la especialización normativa que en su mayoría conoce el agente aduanero, así como las consecuencias que se podrían llegar a originar, por la inobservancia a estas normas.

Resulta relevante para esta investigación y dando continuidad al análisis de este primer ítem, de la muestra realizada, el segundo resultado en importancia por su mención deviene, de dos sujetos que consideran, que la solidaridad tributaria que se les endosa, resulta injusta, pues en la mayor parte de los casos en los que se indilga la responsabilidad, no necesariamente deviene de un quehacer doloso o reprochable a el agente aduanero, pues no cuentan con los instrumentos de prueba para demostrar su inocencia, pues para la determinación tributaria, la información que reciben es la que el cliente les entrega y en la que se detalla la compra y facturación, desconociendo si los rubros ahí pactados, corresponde a la realidad de su valor.

Esta situación que se expone, calificada como injusta, si se analiza bajo esta línea argumentativa, pareciera que, sí puede llegar a configurarse como una vulnerabilidad demostrable, pues sin las herramientas ni la certeza de lo pactado entre partes, por el agente aduanero, si pudiera estarse en presencia de una responsabilidad solidaria teñida de odiosa en detrimento de estos.

Desde otra perspectiva, solo un sujeto indica conocer de lo que se pregunta, que se haya frente una responsabilidad compartida con el cliente ante incidencias tributarias que se originen de la nacionalización de mercancías, aduce dicha responsabilidad en un porcentaje igual, para el cliente como para el agente aduanero, al considerar que ambos son responsables ante la Administración Tributaria de los adeudos que se generen de la transacción.

Para una última muestra de este ítem, solo un individuo, a contrario del anterior considera que la solidaridad tributaria es un vínculo de carácter personal, que recae directamente sobre la figura del agente aduanero, por una imposición legal, y que al ser este un agente de la función pública es el único sujeto determinable de la obligación ante el fisco, exonerando con ello al cliente e individualizando desde su percepción de la norma solo al agente aduanero.

Tabla 3. Criterio de la Fundamentación jurídica de la solidaridad tributaria por el Agente Aduanero

Percepción del agente aduanero	Frecuencia de respuestas
Normativo	6
Declaración DUA	1
Información que proporciona el importador	2
Medida injusta y arbitraria	3
Criterio subjetivo	1
Total	13

Nota: Elaboración propia con entrevista realizada a agentes aduaneros 2022

En cuanto a la evidencia que arroja el segundo ítem y ante la consulta de qué es para los entrevistados el fundamento de la solidaridad tributaria, a qué son sujetos en el ejercicio de sus funciones, la muestra arroja la coincidencia en seis respuestas a que

dicho fundamento es la Ley de Aduanas precisando el artículo 36 de dicho ordenamiento como origen de la solidaridad que se aduce.

Nuevamente, encontramos en la muestra practicada un alto conocimiento del marco legal que regula la actividad que realizan, un dominio preciso de la naturaleza jurídica que da origen a la responsabilidad solidaria que les endosa la ley, lo que coloca la actividad en un alto grado de compromiso y seriedad en la ejecución de la misma, lo que resulta positivo para el fin primario, que es la adecuada y correcta recaudación de tributos a favor del Estado.

Otro resultado, importante por nivel de frecuencia en las respuestas que se presenta es el que, determina el fundamento de la solidaridad tributaria del agente aduanero, como una medida injusta y arbitraria: tres coincidencias señalan que la información con la que cuenta el agente es la que precisamente facilita el importador o cliente, y bajo la presunción de cierta, es la que se referencia, para la determinación del impuesto, lo que les deja en una posición vulnerable, frente a la norma que les impone una responsabilidad, en caso de que la información resulte incorrecta.

Otro grupo de respuestas, en cantidad de coincidencias, señala que el fundamento de responsabilidad solidaria tiene su origen, en la información que proporciona el importador o cliente; consideran dos de las muestras, que la responsabilidad solidaria se origina justo en la información que estos últimos le proporcionan al agente.

Esta información como fundamento de la responsabilidad solidaria, como se indicó en líneas atrás, se ve como una debilidad, pues debe el agente aduanero recibirla presumiendo su certeza y veracidad, y con ello determinar la carga impositiva a cancelar a la Administración Tributaria, si bien en algunos supuestos el agente

aduanero podría evidenciar alguna inconsistencia en la información, lo cierto es que la mayor parte de las veces, es con base en los datos suministrados que el agente aduanero, determina el tributo y es justo esto, lo que le puede imputar la responsabilidad ante el fisco.

Desde otra perspectiva, ante la consulta realizada, una sola respuesta, al contrario de lo anterior, considera que el fundamento de la responsabilidad solidaria, nace a partir del Documento Único Aduanero (DUA) que es justamente en la emisión de dicho acto administrativo en el que se declaran las mercancías y que se determina del tributo a cancelar, que nace a la vida jurídica, la responsabilidad solidaria del Agente Aduanero, en el caso de que se determine por parte de la Administración Tributaria, inconsistencia en la información declarada.

En un último lugar, la respuesta dada, tiene como cimiento, un criterio subjetivo externado por el encuestado, que indica no puede fundamentar la responsabilidad solidaria, pero si la cataloga como un atropello a la investidura del agente aduanero, sin dar mayor detalle a porque considera esta respuesta, pero que, si es posible, concatenar, con otro grupo de respuestas similares.

Tabla 4. Nacimiento de la responsabilidad tributaria sobre el agente aduanero

Percepción del agente aduanero	Frecuencia de respuestas
Con el hecho generador DUA	7
Por un acuerdo de voluntades	1
En el control aduanero	1
Con la determinación del adeudo tributario	1
Total	10

Nota: Elaboración propia con entrevista realizada a agentes aduaneros. 2022

Con la mayor frecuencia de respuestas siete en total de las entrevistas practicadas los encuestados, indican que el nacimiento de la responsabilidad solidaria se traslada al agente aduanero, en el momento en que se produce el hecho generador de la obligación y esto ocurre con la formalización del trámite de la Declaración Única aduanera (DUA) ante la Administración Aduanera. Es a través de este acto en que el agente aduanero se convierte en solidariamente responsable de la declaración efectuada y acreedor de una sanción o multa según se aplique la norma, ya sea por una declaración incorrecta en el valor de la mercancía declarada o la aplicación incorrecta de Tratados de Libre Comercio.

En otra respuesta registrada, la persona entrevistada de la muestra recopilada señala el nacimiento de la responsabilidad tributaria del agente aduanero en el

momento en que pacta o acuerda con el cliente el contrato de servicios aduaneros, indica que ahí debe saber el agente, que todas las actuaciones pactadas en dicho acuerdo de voluntades pueden acarrear responsabilidades para este.

Otro entrevistado, indica que el nacimiento de la responsabilidad solidaria del agente aduanero nace justo en el momento en que la Administración Aduanera recibe la declaración única aduanera (DUA) y sobre este procedimiento ejerce el control, y en el ejercicio de dicho control resuelve que existe una incidencia que causa un perjuicio fiscal y establece una obligación dineraria de la cual el agente, se hace responsable de su cancelación.

Como última, respuesta a la consulta del nacimiento de la responsabilidad solidaria del agente aduanero, se indica en una persona, que esta nace, en el momento en que la Administración Aduanera, una vez recibida la información a través de la DUA, califica la información, producto de la competencia y control que ejercen, resuelve determinando que existe imprecisión en la determinación del tributo y establece la obligación tributaria y con ello el responsable ante el fisco de la cancelación de esas diferencias que se determinan.

Tabla 5. Razones jurídicas que justifican la aplicación del artículo 36 de la L.G.A

Percepción del agente aduanero	Frecuencia de respuestas
Por el ordenamiento jurídico	6
Tributaria -Recaudación de impuestos	4
En razón de investidura de auxiliar de la función pública.	1
Total	11

Nota: Elaboración propia con entrevista realizada a Agentes Aduaneros. 2022

Ante la consulta planteada en este ítem, de cual se considera son las razones jurídicas que justifican la aplicación del artículo 36 de la Ley General de Aduanas, la frecuencia mayor de coincidencias en la muestra de seis, indican que la razón jurídica deviene del ordenamiento jurídico aduanero, sea que su naturaleza jurídica únicamente se circunscribe a la norma como tal, y que esta es la razón que origina su aplicación.

En otro grupo importante de coincidencias, cuatro de las muestras aplicadas arrojan que la razón jurídica de la aplicación de la norma se reserva a un tema recaudatorio, señalan que la génesis, es un asunto de política tributaria impulsada por el Estado a fin de mejorar el ingreso por tributos a la hacienda pública. Es el Estado, en uso de capacidad de imperio, a través de la promulgación de una norma, actuando a su favor, regulando con ello cualquier intento que pueda ir en perjuicio de fisco.

Una última persona arroja una sola respuesta, que indica que la razón jurídica de la aplicación del artículo 36 de L.G.A se relacionada con la investidura del agente aduanero, como auxiliar de la función pública, garante del adecuado pago de tributos a favor de la Administración. Señala que recae en la figura del agente aduanero además por ser el profesional experto, que conoce muy bien, el procedimiento y la práctica del quehacer de una aduana.

Tabla 6. Acciones más comunes que responsabilizan al agente aduanero en forma solidaria

Acciones que responsabilizan	Frecuencia de respuestas
Desaplicación de un tratado de Libre Comercio	3
Mala transmisión de datos	1
Error u omisión en la clasificación arancelaria.	8
Deficiente asesoría del agente aduanero	1
Total	13

Nota: Elaboración propia con entrevista realizada a Agentes Aduaneros. 2022

En relación a lo consultado, en directa relación con las acciones más comunes, que realiza el agente aduanero y que lo hace responsable solidariamente conforme el artículo 36 de la L.G.A, destaca la concurrencia de ocho respuestas similares, que indican que la acción que con mayor frecuencia responsabiliza al agente aduanero, es

el error u omisión en la clasificación arancelaria de las mercancías, esto quiere decir, por ejemplo, que una mala clasificación arancelaria puede generar diferencias en los impuestos pagados o dejados de pagar, o se da una subfacturación, cambios en las partidas lo que genera diferencia en impuestos, desaplicación de notas de exoneración entre algunos casos.

De este resultado es importante, destacar, que el agente aduanero es consciente que las acciones que hace, para la imposición de una responsabilidad solidaria y que siempre están ligadas directamente a la mala gestión como auxiliar de la función pública, pues como experto, sabe cuándo un procedimiento mal ejecutado, de forma automática le va a generar responsabilidad.

Entrelazado al análisis anterior, aparece un segundo grupo de coincidencias en la muestra tomada, y que indilga como una acción muy común, para que el agente aduanero sea penado con la responsabilidad solidaria, tiene que ver, con la falta de cuidado técnico al momento de la aplicación de un tratado de libre comercio, sea que para tres de las respuestas, esta falta de dominio en la información aduanera relacionada con los tratados de libre comercio y sus repercusiones en la determinación de un tributo, es otra de las razones más comunes por las que el agente aduanero, deberá asumir la responsabilidad solidaria del artículo 36 LGA.

Una sola persona arroja como la acción más común que responsabiliza al agente aduanero solidariamente, ocurre en el momento que se da la transmisión de datos en el sistema, y esta resulta defectuosa, ya sea por la presentación de documentación incompleta, falta de datos, en materia de valores aduaneros.

Una última persona, en esta consulta, señala que se activa la responsabilidad solidaria, al momento en que el agente aduanero, da la asesoría al declarante y este lo hace de forma incorrecta lo que provoca que incurra en faltas que provocan un perjuicio al fisco, y esta se percata y le imputa la norma, sea que se infiere que, para este encuestado, la acción más común desde su óptica es el mal asesoramiento, que acarrea como consecuencia un perjuicio fiscal.

Tabla 7. Es suficiente la base jurídica para fundamentar solidaridad tributaria del agente aduanero

Criterios de solidaridad tributaria	Frecuencia de respuestas
Es ambigua y requiere actualización	4
Es parcializada en contra del agente aduanero	5
No existen bases que la fundamenten	1
Total	11

Nota: Elaboración propia con entrevista realizada a agentes aduaneros. 2022

En el resultado, la coincidencia de respuestas se presenta con mayor frecuencia en cinco individuos que refieren a que las bases que fundamentan la responsabilidad solidaria del agente aduanero se parcializan solo en contra del agente, consideran entre las razones principales, que el procedimiento en sí, para la determinación de la responsabilidad es desconsiderado y poco claro, que violenta el debido proceso pues

no le permite al agente aduanero demostrar si efectivamente incumplió con el régimen jurídico, pues al final es más fácil, achacar la responsabilidad sobre el agente, para asegurar el pago del tributo.

El incumplimiento es siempre atribuido al agente aduanero, cuando la información, que es base para la declaración aduanera, la suministra el cliente, la Administración Aduanera no atiende al agente, pues su fin primordial no es este, sino meramente de recaudación fiscal.

Otro grupo importante de respuestas, cuatro en total de la muestra, indica que la fundamentación y las bases son la norma, pero que esta, es ambigua y poco clara para la implementación en la práctica, de nuevo, se percibe, como un procedimiento injusto contra el agente aduanero, que parte a prima facie, ya reprochando la culpabilidad del agente. Si bien la base es la normativa, esta es ayuna en definir los límites y la responsabilidad de cada una de las partes. Es sugerida la actualización jurídica de la norma, a fin de redefinir los alcances y la aplicación justa de la misma.

Una persona considera que no son suficientes los criterios que fundamentan jurídicamente la responsabilidad solidaria, para este solo, es la base normativa que la determina.

Tabla 8. Jurisprudencia que responsabiliza solidariamente al agente aduanero

Jurisprudencia que responsabiliza al agente aduanero	Frecuencia de respuestas
Desconocida	5
Conoce por referencia de las actuaciones que originan una responsabilidad solidaria	3
Por referencia de otros agentes	2
Resoluciones de la Administración Aduanera y el Tribunal Aduanero Nacional	1
Total	11

Nota: Elaboración propia con entrevista realizada a Agentes Aduaneros. 2022

En cuanto a la consulta, de cuanto se conoce la jurisprudencia, en la que se resuelva asuntos relacionados con la imputación de la responsabilidad solidaria del artículo 36 de la L.G.A, la frecuencia con mayores respuestas coincidentes son cinco, lo cuales indican con propiedad que no conocen jurisprudencia del tema.

Otro segmento de la muestra, con dos respuestas iguales refiere a que conocen de la jurisprudencia, pero por referencia de los actos aduaneros que originan la responsabilidad solidaria, se mencionan, algunos de estos como, las declaraciones de partidas arancelarias en precios no reales de las mercancías y desaplicaciones del

TLC. No indican que conozcan en su propia experiencia de sentencias o resoluciones del tema.

Otra muestra importante, refiere a que conocen de la jurisprudencia por referencia de otros agentes aduaneros, dos en total de los encuestados, indican conocer del tema no a detalle, pero si por conversaciones con otros agentes, los cuales comentan la fase en que se encuentran del procedimiento y las actuaciones que los llevaron a ese estado de situación.

Solo una muestra, de las tomadas, refiere conocer de la jurisprudencia por cuenta propia, indicando sí conocer de la misma y las actuaciones que la originan: malas declaraciones en el valor de las mercancías y desaplicación de tratados de libre comercio, ente otras.

Tabla 9. Participación y experiencia en procesos de responsabilidad solidaria por parte del agente aduanero.

Participación del agente aduanero	Frecuencia de respuestas
Si he participado	8
No han participado	2
Total	10

Nota: Elaboración propia con entrevista realizada a agentes aduaneros. 2022

Ante este ítem consultado, la frecuencia de respuestas afirmativas sobrepasa de las negativas, un total de ocho encuestados ha indicado haber sido sometido a un procedimiento administrativo de responsabilidad solidaria, las razones son variadas para todos los casos, situaciones particulares para cada muestra.

Entre las situaciones que se describen como experiencias, se explican procedimientos por errores en la pedimentación del DUA, específicamente, relacionado con el criterio de partidas arancelarias, importación de una aeronave que se declaró mal el valor en aduanas, incorrecta clasificación aduanera, diferencia en impuestos por una factura con un monto menor al valor real, en donde como agravante el importador huyó del país, recayendo toda la responsabilidad sobre el agente aduanero y una última experiencia en la que el importador muere, la empresa cierra y el adeudo de los tributos no cancelados se trasladaron al agente.

Como se observa, las experiencias en todas las muestras son todas distintas, pero evidencian una alta frecuencia en la consecución de procedimientos administrativos, ninguno de índole penal, pero sí seguidos contra la mayor parte de los encuestados.

El otro grupo, en menor representación, son los que refieren no haber sido nunca objeto de un procedimiento administrativo, dos en total de la muestra, indican categóricamente no haber sido imputado, por la responsabilidad solidaria del artículo 36 de la L.G.A.

Tabla 10. Obligaciones a las que se ve expuesto el agente aduanero si fuere responsable solidariamente.

Obligaciones del agente aduanero	Frecuencia de respuestas
Multas por Infracción administrativa	2
Multas por Infracción tributaria aduanera	2
Infracción penal	3
Obligación de pago	3
Sanciones – inhabilitación	2
De responsabilidad con mis bienes	1
	Total
	13

Nota: Elaboración propia con entrevista realizada a Agentes Aduaneros. 2022

En relación a la consulta planteada en este ítem, se presenta multiplicidad de respuestas, en un primer escenario con tres coincidencias, los entrevistados señalan que la obligación a que se ve expuesto el agente aduanero si fuere indilgado de la responsabilidad solidaria deviene en un compromiso de pago, en el que es el único responsable ante el fisco, de su cumplimiento.

Otro grupo, con igual cantidad de coincidencias, en total tres, aduce una obligación de índole penal, que surge una vez se tiene determinada con exactitud la falta en sede administrativa y que esta resulta ser de tipo penal, sea que es imputable al agente aduanero como un delito punitivo en sede judicial.

En este mismo orden de ideas, dos muestras más señalan una obligación de índole administrativa, que dispone la imposición de una multa por infracción administrativa la cual tiene asidero normativo, sea que la define la misma Ley Aduanera.

Dos personas más apuntan a una obligación que se traduce en una multa por infracción tributaria aduanera, en donde está esta última, con base en el ordenamiento jurídico aduanero, determina y cuantifica la multa a aplicar al agente aduanero.

En una proporción igual, sea dos, deviene una recurrencia de respuestas que apunta a que la obligación del agente aduanero ante la imposición de responsabilidad solidaria se traduce en una determinada sanción administrativa o penal que acarrea como la consecuencia más gravosa, la inhabilitación en sus funciones del agente, misma que según la gravedad de la infracción, puede significar una temporalidad determinada o definitiva.

Una única persona, señala como la obligación del agente aduanero ante la responsabilidad, como el compromiso de pagar la multa o los impuestos dejados de percibir teniéndose como garantía su propio patrimonio, esto quiere decir, considera el patrimonio personal como la caución para el incumplimiento.

Tabla 11. Acciones u omisiones que no deberían ser tipificadas para imputar la solidaridad tributaria del agente aduanero

Acciones que no deberían ser responsabilidad del agente aduanero	Frecuencia de respuestas
Infracciones cometidas por terceros	3
Subfacturación (falsedad) de documentos por parte del importador	5
Alteraciones en fletes	2
Imputación por igual a todas las partes de la relación aduanera	1
Total	11

Nota: Elaboración propia con entrevista realizada a agentes aduaneros. 2022

En un grupo importante de similitud en las respuestas obtenidas en esta muestra, cinco de los individuos, declaran que el agente aduanero es en muchas de las ocasiones, responsabilizado de forma solidaria por acciones u omisiones, en las que existe mala fe del importador.

Señala esta parte importante de la muestra, que esta mala fe, deviene de cuando estos proporcionan información incorrecta al agente aduanero y éste partiendo de que la misma es correcta y veraz, ingresa los datos y es justo en ese momento en donde nace la responsabilidad, además porque no cuenta con las herramientas necesarias, para determinar la falsedad.

Entre las acciones y omisiones que con mayor frecuencia se señalan como las más utilizadas y que terminan por responsabilizar al agente son: uso de documentos falsos, subfacturación, omisión de contratos de transporte, alteración en los certificados de origen, mal valor de las mercancías, mal aplicación de un tratado de libre comercio, multas por corrección de DUA.

Otra importante parte de la muestra, que se entrelaza con el ítem anterior, deviene de tres respuestas coincidentes, que señalan como la principal acción u omisión que resulta en una imputación injusta al agente aduanero, es precisamente, la participación de un tercero, en donde la gestión técnica y profesional del agente, no tiene incidencia alguna, y por ello son comprometidos ante el fisco.

Es justo, el actuar de una tercera persona que, por lo general, no asume la responsabilidad que provoca, que, sobre el agente aduanero recaiga todo el peso de la responsabilidad, considera la muestra obtenida que el sistema aduanero y la norma en sí es de aplicación muy rigurosa y como se ha manifestado a lo largo de este capítulo inclusive injusta, pues el fin único, que se persigue, es el de mayor recaudación estatal, dejando en un estado de indefensión al auxiliar de la función pública.

Otra parte de las personas entrevistadas, dos individuos, señala como la principal acción, que termina por establecer la responsabilidad sobre el agente, deviene en la alteración de fletes en conocimientos de embarque, información que es proporcionada por el importador y es este, quien la manipula, pero para el sistema aduanero, es el agente el responsable ante el fisco, por la alteración en dicha información, lo que provoca, que, de nuevo en forma injusta, se indilgue una responsabilidad ajena.

Un último resultado, arroja la respuesta de un sujeto, que indica que la consecuencia de la acción u omisión debe recaer por igual en todas las partes que se involucran en el procedimiento aduanero, pues cada una de estas partes, son las que alimentan el resultado al final y que son las que deben asumir en la generalidad la responsabilidad solidaria a que se refiere, el artículo 36 de la LGA.

CAPÍTULO V
CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

De acuerdo con la información obtenida a través de los instrumentos analizados y con base en los aspectos teóricos propios de la investigación, a continuación, se procede a presentar las conclusiones y las recomendaciones del estudio realizado.

Objetivo N° 1. Conocer sobre la solidaridad tributaria expresada en el artículo 36 de la Ley General de Aduanas.

En cuanto a este objetivo se concluye, que el agente aduanero, tiene conocimiento acerca del ordenamiento jurídico aplicable a la actividad aduanera que realiza, y conoce lo que el término solidaridad tributaria significa en el ejercicio de sus funciones. Es claro que conoce las implicaciones y afectaciones, de que son sujetos en caso de determinarse que corresponde la aplicación del artículo 36 de la LGA. Resulta, evidente que además de conocer la norma por sí misma, sabe a ciencia cierta, en caso de que se determine, su responsabilidad solidaria, cuáles son las sanciones u obligaciones que les serán aplicadas por parte de la Administración Aduanera.

De igual manera reconoce que tiene una especial investidura, como auxiliar de la función pública, lo que lo obliga a extremar sus actuaciones, a fin de lograr el objetivo principal en su labor, que es buscar una correcta recaudación de tributos a favor del Estado, a fin de que este a su vez pueda cumplir, con la satisfacción del bien común de todos los ciudadanos.

Se puede concluir también, que una vez el agente aduanero al ser responsabilizado de forma solidaria, adquiere una obligación de pago a favor del

Estado, que deberá honrar, pese a que, a criterio de estos, es una obligación que en muchos de los casos es injusta y arbitraria, pues la norma parte, imponiendo una responsabilidad sin el debido proceso.

De igual manera, es concluyente, el hecho de que, además de conocer el marco legal que cobija, la función el agente aduanero, sabe determinar con fineza, cuáles son los procedimientos y actos que pueden decretar la aplicación de la responsabilidad solidaria, conoce que es justo en el momento en que nace el hecho generador de la obligación en la figura del DUA, en que surge también la posibilidad de ser imputados por esta.

Finalmente, también se concluye, que, para el agente aduanero, el artículo 36 de la L.G.A determina una responsabilidad solidaria, en donde este término debe comprenderse como una obligación compartida entre el declarante y el agente, el Estado por razón de orden, notificará de manera solidaria a el Agente aduanero por ser este el representante de su mandante, el auxiliar de la función pública que debe velar por el cumplimiento del ordenamiento jurídico y que a su vez tiene el conocimiento necesario para lograr que así sea. La ley no indica que el agente aduanero es el único responsable, pero de esta forma tampoco puede evadir su responsabilidad en el caso de que el cliente no pueda asumirla, así también la ley faculta al agente aduanero a poder subrogar a su cliente el derecho de cobro de cualquier diferencia de impuestos multas o intereses.

Recomendaciones

Se recomienda que los atentes aduaneros pueda solicitar una posible revisión y actualización integral de las normas que impone la responsabilidad solidaria, para determinar si la mismas se ajusta de forma equilibrada a las partes que intervienen en el procedimiento aduanero, en este caso el agente y su mandante, y que también norma pueda incluir una garantía económica que rinda el importador para responder ante la responsabilidades tributarias que surjan de las diferencias tributarias, multas o intereses que tengan origen en una declaración aduanera con errores u omisiones.

También se recomienda a la asociación de Agentes Aduaneros reforzar la debida capacitación y actualización hacia estos profesionales para que así puedan estar al margen de la ley y puedan estar de esta forma actualizados y vigilantes de la se cumpla la aplicación correcta de la normativa aduanera. Que como grupo puedan apoyarse y compartir experiencias que les ayuden a mejorar su gestión.

Se recomienda, revisar la posibilidad de dotar de herramientas o procedimientos adicionales al agente aduanero a fin de que este pueda realizar el procedimiento aduanero partiendo de una certeza completa de que la información que se le entrega por parte del importador es verás y segura.

Objetivo N°2 Identificar el marco jurídico nacional que regula la actuación de la figura del agente aduanero.

Respecto a este objetivo, se concluye, que el agente aduanero, tiene pleno conocimiento del marco jurídico nacional que regula su actuación, sabe de la responsabilidad que tiene ante el Sistema Aduanero y como su labor, coadyuva a una recaudación tributaria de forma más eficiente. Queda demostrado que la base jurídica que principalmente regula la actuación de este auxiliar de la función pública es la Ley General de aduanas y el CAUCA III, soportada claro está, en la demás legislación costarricense que fundamenta dicha ley, tal como el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley de fortalecimiento a las finanzas públicas, Constitución Política Costarricense entre otros, de los cuales se incluyó información pertinente a este estudio.

Por lo cual, reconoce que su investidura de auxiliar de la función pública le obliga a tener un especial cuidado, en sus labores, a fin de que los errores y omisiones sean las mínimas posibles, pues sabe del impacto que estas pueden llegar a tener en el erario.

Es claro, que a través de la experiencia y la pericia que va logrando en su función diaria, conoce cuáles son las acciones u omisiones más comunes que pueden derivar en una responsabilidad solidaria, que identifican claramente como lo son la desaplicación de un tratado de libre comercio una mala transmisión de datos, error en la clasificación arancelaria e inclusive una mala asesoría al importador.

Además de la experiencia en el campo propio de sus funciones, el agente aduanero, es consciente de que ese marco jurídico, requiere actualización, pues la normativa en general se percibe como persecutoria y confiscatoria en detrimento de su función y de su propio pecunio, pues puede dejarle suspendido o inhabilitado y como único responsable ante el fisco.

Recomendaciones

Se recomienda, la revisión y actualización del marco jurídico nacional que regula la actuación de la figura del agente aduanero, en su integralidad, a fin de que cuente con instrumentos normativos que le permitan tener mayor seguridad en su función y no se perciba, por el contrario, como persecutoria de estos.

Se recomienda, además, mejorar los procedimientos administrativos aduaneros, a fin de que se pueda establecer ya sea por medios tecnológicos o de capacitación al agente, herramientas que les permitan detectar cualquier error u omisión en la declaración aduanera antes de que esta sea enviada y generada ante el sistema TICA.

Objetivo N° 3. Justificar la responsabilidad en materia tributaria a la que está obligado el agente aduanero de manera solidaria para con el mandante.

Al respecto de esto, se concluye que si bien el agente aduanero es consciente de la norma y sus implicaciones, así como los actos ya sea por error u omisión le puede llegar a imputar la responsabilidad solidaria, consideran que la misma en muchos casos es injusta, para con ellos, pues se les señala y condena, por una

situación en la que no pueden tener absoluta certeza de la información y la manipulación que esta pueda tener, pues como es reiterado, no tienen el control de la información que el mandante les da, para iniciar con el proceso.

Es concluyente, además, que los agentes son con recurrencia llevados a procesos administrativos, por la aplicación de la responsabilidad solidaria, sin que para ellos se justifique la razón para esto, pues se logra extraer, que en ocasiones son circunstancias ajenas que los pone en tal estado de vulnerabilidad.

De igual manera, conocen de la jurisprudencia que se ha generado en sede administrativa respecto a la justificación que se da para la imputación de la responsabilidad, aunque no la compartan, saben de esta por referencia de terceros o porque son ellos los directamente afectados de la misma.

Entonces, está al tanto el agente aduanero, del tipo de infracciones a que se ve expuesto, administrativa o penalmente, conoce los artículos en la ley, que se les aplica como sanción o multa y sabe a conciencia que adquieren una obligación de pago para con el Estado, de la cual se justa o no al final, tendrán que responder a efecto de no verse impedidos en continuar con su labor.

Por lo cual, nuevamente, resulta claro para el agente aduanero, que, ante la justificación normativa y la responsabilidad solidaria, que le corresponde al mandante se encuentra en desventaja, y considera que esta debe ser igual para todas las partes involucradas en el proceso.

Se recomienda el fortalecimiento de la figura del agente aduanero frente al mandante, dotarle de instrumentos que le den más respaldo y seguridad a su gestión.

Finalmente, se recomienda que se realice una posible modificación a la LGA, la cual obligue al importador a que, para cada importación de mercancías este rinda, como requisito indispensable, una garantía que respalde las posibles multas o diferencias de impuestos que se generen por alguna anomalía siempre que esta sea una responsabilidad ajena al agente aduanero.

REFERENCIAS

- Arias, F. (2006) El proyecto de Investigación (5a. e.). Caracas: Episteme.
- Barrantes, R. (2018). Investigación un Camino al Conocimiento. San José, EUNED.
- Bernal, C. (2010). Metodología de la Investigación . Colombia : Pearson Educacion.
- Campa, A. E. (2014). *Taller de Ética*. México: Pearson Educación.
- Código de Normas y Procedimientos Tributarios (Código Tributario) N° 4755. (1971, 5 3). *Código de Normas y Procedimientos Tributarios (Código Tributario) N° 4755*. San Jose, Costa Rica.
- Dirección General de Aduanas de Costa Rica. (2009). Guía Aduanera de Costa Rica. *Programa Regional de USAID de Comercio para CAFTA-DR*. San José, Costa Rica.
- Dirección General de Tributación Directa. (2014). *Obligados tributarios ante la administración tributaria*. Obtenido de Procuraduría General de la Republica.
- García, J. (2011). Responsabilidad jurídica. *Economía. Revista en Cultura de la Legalidad*. N.1.
- García, M. y Bolaños, M. (2011). Tratado sobre la labor del Agente Aduanero. Escuela de Administración Pública. San Pedro Universidad de Costa Rica.

Hernández, Mireya. Población y Muestra. Último acceso 19 de noviembre del año 2017.

https://www.uaeh.edu.mx/docencia/VI_Lectura/maestria/documentos/LECT86.pdf

Hernández, M. (2017). Población y Muestra. Recuperado de: https://www.uaeh.edu.mx/docencia/VI_Lectura/maestria/documentos/LECT86.pdf

Hernández, R., Fernández, C., y Baptista, P. (2010) Metodología de la Investigación. Segunda Edición. México. Editorial Mc Graw Hill.

Iber Condor. (2018). El origen de las mercancías. <https://ibercondor.com/blog/el-origen-de-las-mercancias/>

Kerlinger, E. (2018). Metodología de la investigación. México: Nueva Editorial Interamericana.

LA ASAMBLEA LEGISLATIVA DE LA REPÚBLICA DE COSTA RICA. (2012).

Código de Normas y Procedimientos Tributarios (Código Tributario).

Obtenido de Procuraduría General de la República:

http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/normas/nrm_texto_completo.aspx?param2=3&nValor1=1&nValor2=6530&nValor3=89974&nValor4=NO&strTipM=TC

LEY 7557, LEY GENERAL DE ADUANAS. (2012, Octubre 10). Diario Oficial la Gaceta . San José, Costa Rica: Asamblea Legislativa de la República de Costa Rica .

LEY 8360 CÓDIGO ADUANERO UNIFORME CENTROAMERICANO, CAUCA III. (2003, Julio).

LEY ORGÁNICA DE ADUANAS, CODIFICACIÓN . (26 de Noviembre de 2003).
Ecuador .

Ley sobre Agencias o Corredurías de Aduanas. (1959). *Sistema Costarricense de información jurídica*. San José, Costa Rica : Asamblea Legislativa .

Meyers, C., y Cubillo. A. (2015). Efecto económico de la figura del Operador Económico Autorizado sobre las agencias aduanales de Costa Rica. Tesis de Graduación para optar por el grado de Licenciatura en Administración Aduanera y Comercio Exterior. San José: Universidad de Costa Rica. Recuperado de <https://docplayer.es/60665367-Efecto-economico-de-la-figura-del-operador-economico-autorizado-sobre-las-agencias-aduanales-de-costa-rica.html>

Ministerio de Hacienda. (2017). Manual de procedimientos aduaneros. San José: Departamento de procesos aduaneros.
https://www.hacienda.go.cr/docs/58b7342145102_Manual%20de%20Procedimientos%20Aduaneros%20TICA%20febrero%202017.pdf

Procuraduría General de la República. (2015, mayo 11). *Sistema Costarricense se Información Jurídica SCIJ*. Retrieved from Sistema Costarricense se Información Jurídica SCIJ:

http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/pronunciamiento/pro_ficha.aspx?param1=PRD¶m6=1&nDictamen=18826&strTipM=T

Procuraduría General de la República. Dictamen 261 del 14/11/1980.
http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/pronunciamiento/pro_ficha.aspx?param1=PRD¶m6=1&nDictamen=4905&strTipM=T

Real Academia Española. (2020, febrero 23). *Real Academia Española*. Retrieved from <https://dej.rae.es/lema/aduana>

Reglamento a la Ley General de Aduanas. (Decreto Ejecutivo 25270). (28 de setiembre de 1996)

http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_norma.aspx?param1=NRM&nValor1=1&nValor2=48352&nValor3=0&strTipM=FN

Reglamento de Procedimiento Tributario . (2018). *Reglamento de Procedimiento Tributario* . San José: Poder Ejecutivo. Retrieved from http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?param1=NRTC&nValor1=1&nValor2=76926&nValor3=0&strTipM=TC

Sampieri, R. H. (1991). *METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN*. Naucalpan de Juárez: MCGRAW - HILL INTERAMERICANA DE MÉXICO, S.A. de C.V.

Soy Conta. (2018). Pirámide de la jerarquía de las disposiciones jurídicas. <https://www.soyconta.com/piramide-de-jerarquia-de-las-disposiciones-juridicas-en-materia-fiscal/>

Tamayo, M. (2001). El proceso de la investigación científica. México: Limusa.

Tesis e investigaciones. (2008). <https://www.tesiseinvestigaciones.com/variable-dependiente-e-independiente/qu-es-una-variable-dependiente-y-una-independiente>

TICA. (2022). Tecnología de Información para el Control Aduanero. <https://www.hacienda.go.cr/tica/web/hrgcateubic.aspx>

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

Torres, G. C. (2017, Octubre 25). *Diccionario Jurídico y Social*. Retrieved Junio 17, 2021, from <https://diccionario.Leyderecho.org/solidaridad/>

(Torres C. A., 2010) Hall.

USAID. (2009). Guía Aduanera de Costa Rica. San José: Ministerio de Hacienda.
https://www.hacienda.go.cr/docs/59a7288aa7b35_Guia%20Aduanera%20de%20Costa%20Rica.pdf

Wolters Kluwer. ((s.f)). *Responsabilidad solidaria*. Obtenido de La Ley:

https://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAAAAEAMtMSbF1jTAAAUMTA3MTtbLUouLM_DxblwMDCwNzAwuQQGZapUt-ckhIQaptWmJOcSoAGTdsfzUAAAA=WKE

BIBLIOGRAFIA

Arguedas, C. M. (1978). *La iniciativa en la formación de la Ley*. San José, Costa Rica: Ediciones Juricentro, S.A.

Archundía, E. (2010). El impacto tributario de la economía informal en México: En busca de una propuesta estructural. Tesis de doctor en Ciencias de lo Fiscal. México: Instituto de Especialización para Ejecutivos.

Barahona, J. (2002). Proyecto de Modernización Aduanera El proceso, sus logros y acciones pendientes. Alajuela, INCAE.

Bufete Elías y Muñoz. (2018). Culpa. Recuperado de <https://www.eliasymunozabogados.com/diccionario-juridico/culpa>

Garita, R. (2000) Notas sobre Derecho Aduanero.

Debitoor. (2018). Obligación tributaria - ¿Qué es una obligación tributaria?. Recuperado de <https://debitoor.es/glosario/obligacion-tributaria>

Fogaba. (2017). XVI Foro Iberoamericana de Sistemas de Garantías y Financiamiento para las micro y PYMES. Buenos Aires: Fondo de Garantías Buenos Aires. .
http://costarica.redegarantias.com/documentos/presentaciones/tema1_nestor_pata.pdf

Ministerio de Economía y Finanzas de Perú. (2019). Definiciones. <https://www.mef.gob.pe/es/economia-internacional/politica-arancelaria/definiciones>

ANEXOS

Anexo 1. Formato de entrevista aplicada a los agentes aduaneros**ENTREVISTA SEMI-ESTRUCTURADA****APLICADA PARA AGENTES ADUANEROS****Fecha:** ____ / ____ / ____**Nombre del Entrevistado:** _____**Objetivos:**

Conocer sobre la solidaridad tributaria expresada en el artículo 36 de la Ley General de Aduanas.

Identificar el marco jurídico nacional que regula la actuación de la figura del agente aduanero

Justificar la responsabilidad en materia tributaria a la que está obligado el agente aduanero de manera solidaria para con el mandante.

Preguntas:

- 1- De acuerdo a su conocimiento y experiencia por favor indíquenos si usted conoce: ¿Qué es y que representa la solidaridad tributaria a la que está obligado el agente aduanero para con sus clientes?
- 2- Según su criterio y conocimiento: ¿Cómo fundamenta usted la solidaridad tributaria a la que está sujeto el agente aduanero en respaldo de las acciones que realiza para sus clientes?
- 3- Puede detallar: ¿Qué momento o circunstancias se traslada la responsabilidad tributaria del mandante al agente aduanero en los trámites de declaraciones aduaneras que este realice en su representación?
- 4- ¿Cuáles considera usted son las principales razones jurídicas que justifican la aplicación del artículo 36 de la LGA en relación a la solidaridad tributaria?

- 5- A su criterio: ¿Cuáles son las acciones más comunes que puedan hacer que el agente aduanero sea responsabilizado solidariamente por faltas cometidas en las acciones realizadas para su mandante?

- 6- ¿Considera usted que existen suficientes bases jurídicas para fundamentar con criterio razonable la solidaridad tributaria a la que es sometido el Agente aduanero?

- 7- ¿Conoce usted jurisprudencia que pruebe casos donde se haya responsabilizado solidariamente a un agente aduanero por las actuaciones realizadas en nombre de terceros?

- 8- ¿Ha sido usted parte de algún proceso administrativo o penal en el cual se le haya o se le pretenda responsabilizado solidariamente por alguna de sus acciones en nombre de terceros? ¿De ser así podría comentar los detalles al respecto?

- 9- De acuerdo a su conocimiento y experiencia ¿Podría indicar las principales obligaciones a las que se ve expuesto como agente aduanero si fuera responsabilizado solidariamente por las actuaciones de terceros?

- 10-A su criterio: ¿Qué acciones u omisiones generadas por terceros, no deberían ser responsabilidad del agente aduanero?

ANEXO 2. CONSULTA DE AGENTES ADUANEROS ACTIVOS




Monitoreo Sistema TICG Bienvenido al Sistema TICA - Versión 2.5

 Usuario: B0370336
 Clave: *****

CONSULTA POR CATEGORÍA Y UBICACIONES

Categoría: (Seleccione una)

Identificación declarante:

Estado actual del Declarante:

Código de referencia:

Estado del declarante dentro de la categoría:

Tipo Id.	No. Identificación	Nombre Declarante	Estado del declarante	Categoría	Est. Decl. Categoría	Código Ref.	Dirección	Personal subalterno	Aduanas donde opera	Ubicaciones
Física	103070755	CARVALJAL SEBASTIÁN ALFONSO	Activo	AGENTE ADUANERO	Activo	349				
Física	104500948	ROJAS ARAYA DODOLFO MARTÍN	Activo	AGENTE ADUANERO	Activo	221				
Física	104660128	ORTIZ SANCHEZ MIGUEL ANGEL	Activo	AGENTE ADUANERO	Activo	178				
Física	108520197	TREJOS BARRIS VIRGINIA MARIA DEL NIÑO JESUS DE PRAGA	Activo	AGENTE ADUANERO	Activo	336				
Física	108950618	ASTORGA ESTANCOURT LIBERTY DE LA TRINIDAD	Activo	AGENTE ADUANERO	Activo	827				
Física	106400195	IRIAS CARVALJAL LILLIANA MARIA	Activo	AGENTE ADUANERO	Activo	364				
Física	106270085	DURAN JIMENEZ LOURDES LORENA	Activo	AGENTE ADUANERO	Activo	265				
Física	106270357	CASTILLO GONZALEZ RAFAEL ANGEL	Activo	AGENTE ADUANERO	Activo	228				
Física	106350239	CHAVES ARROYO EDUARDO ARTURO	Activo	AGENTE ADUANERO	Activo	335				
Física	106350478	SANJESUS TORRES CARLOS LUIS DE LOS ANGELES	Activo	AGENTE ADUANERO	Activo	371				

Total de Registros: 206