

PREVENCIÓN  
... en el artículo 8 del reglamento  
... ante el Poder Judicial, aprobado  
... celebrada el 22-  
... que, después de  
... se

T

**SALA CONSTITUCIONAL DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA**

**ACCIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD DE:**

**AGENCIA DE ADUANAS CORREDURIA ADUANERA Y VAPORES INTERMAR S.A  
CONTRA EL ARTICULO 242 DE LA LEY GENERAL DE ADUANAS, N° 7557 DE 20  
DE OCTUBRE DE 1995**

**EXP. N° 12-003454-0007-CO**

P

**PODER JUDICIAL**  
**SALA CONSTITUCIONAL**  
27 AGO. 2012  
**RECIBIDO**  
15:27

**SEÑORES MAGISTRADOS:**

Yo, Ana Lorena Brenes Esquivel, mayor, casada, vecina de Curridabat, con cédula de identidad número 4-127-782, PROCURADORA GENERAL DE LA REPUBLICA, según Acuerdo de Consejo de Gobierno N° 93 del 23 de marzo del 2004, publicado en la Gaceta número 82 del 28 de abril del mismo año, ratificado por el Acuerdo Legislativo N° 6189-04-05 de fecha 21 de julio del 2004, publicado en La Gaceta N° 158 del 13 de agosto del 2004.

En la condición antes indicada, contesto en tiempo la audiencia otorgada a la Procuraduría General de la República por auto de las 16:38 horas del 1° de agosto de 2012, respecto a la acción de inconstitucionalidad que promueve el señor LUIS GUILLERMO MOLINA BARRIENTOS, de calidades antes dichas, para que se declare la inconstitucionalidad del artículo 242 de la Ley General de Aduanas, número 7557 de 20 de octubre de mil novecientos noventa y cinco, por estimarlo contrario a los principios de proporcionalidad, razonabilidad, igualdad y no confiscatoriedad, consagrados en la Constitución Política.

La legitimación del accionante para la interposición de la presente acción deriva de lo previsto en el párrafo primero del artículo 75 de la Ley de la Jurisdicción Constitucional.

27 AGO 2012

Se pretende con la presente acción que se declare la inconstitucionalidad del artículo 242 de la Ley General de Aduanas por ser contrario al principio de igualdad, de razonabilidad, proporcionalidad y no confiscatoriedad, que derivan de los artículos 33, 41 de la Constitución Política.

**I- Fundamentos de la acción:**

La acción se promueve por cuanto el accionante considera que el artículo 242 de la Ley General de Aduanas establece una pena de multa desproporcionada, irrazonable, confiscatoria y que atenta contra el principio de igualdad. Manifiesta el accionante que conforme a la jurisprudencia reiterada de la Sala Constitucional, el principio de razonabilidad surge del llamado debido proceso administrativo, según el cual los actos públicos deben contener un substrato de justicia intrínseca, de suerte que cuando hay restricción a determinados derechos, dicha limitación debe encontrarse justificada por una razón de peso suficiente para legitimar la contradicción con el principio de igualdad. Por ello, afirma que un acto limitativo de derechos es razonable, cuando cumple con la triple condición, de ser necesario, idóneo y proporcional. (cita al respecto el voto N° 5236 de la Sala Constitucional ).

Considera el accionante que en el caso concreto del artículo 242 de la Ley General de Aduanas, se observa que la sanción que se impone es una multa equivalente al valor aduanero de las mercancías. Dicha norma – afirma – no establece la posibilidad de contar con parámetros claros y precisos para la aplicación de la sanción, ya que la administración aduanera se topa con una norma que tiene una sanción fija, sin que se contemple la posibilidad de que pueda escoger entre diferentes niveles de la multa atendiendo las circunstancias del hecho concreto. A su juicio, debe

considerarse que en materia aduanera la sanción se relaciona con la actuación que tuvo el sujeto activo de la infracción y en esa medida la sanción que se vaya a imponer, resultará como consecuencia del hecho cometido, lo cual presupone – a su juicio – la necesaria exigencia de una valoración razonable y proporcional entre el hecho cometido y la afectación del bien jurídico tutelado. Considera, que en caso particular, la declaración de la partida aduanera fue correcta, siendo que el error se dio en la clase tributaria, y dicha situación no se valora en el artículo cuestionado. Por ello es necesario establecer si la pena que establece el artículo 242 de la Ley General de Aduanas es razonable y proporcional, al efecto plantea algunos ejemplos hipotéticos para ilustrar lo irrazonable y desproporcionado de la multa. Afirma, que establecer la multa en función del valor aduanero de la mercancía no es razonable, ya que la medida no pasa los juicios de legitimidad, idoneidad, necesidad y proporcionalidad, ya que es inadecuada para regular y proteger el bien jurídico que se pretende tutelar, y en esa medida es desproporcionada, en tanto no hay relación entre el medio escogido y el fin buscado. En el caso concreto del artículo 242, dice, el legislador omitió cumplir con la exigencia de crear leyes garantistas de los derechos fundamentales, en tanto el legislador en materia sancionatoria debe fijar parámetros en cuanto el monto de la pena a imponer, y los motivos de atenuación o agravación, siendo que la administración no cuenta con la posibilidad de realizar una acertada individualización de la pena y no puede utilizar su potestad valorativa. En el caso que se analiza, manifiesta que el perjuicio fiscal resultante de una mala clasificación tributaria ascendía a la suma de C.642.246.72, y se pretende cobrar una multa de C.8207.999.84, es decir, casi trece veces el monto del perjuicio, lo que incide directamente en la capacidad económica y financiera del sujeto activo, convirtiendo la sanción en desproporcionada, irrazonable y confiscatoria, resultando lesionado el principio de igualdad constitucional, por lo que se solicita que el artículo 242 de la Ley General de Aduanas se declare inconstitucional.

## **II.- Argumentos de la parte accionante:**

De previo a referirnos a los argumentos en el accionante fundamenta su acción, valga indicar que este hace referencia al procedimiento administrativo sancionatorio seguido en sede administrativa por la comisión de un error del agente aduanero al determinar la clase tributaria, que se tramita bajo el expediente AC-DN-PA-847-2010 y que a la fecha se encuentra en etapa de apelación ante el Tribunal Aduanero Nacional.

También hacen que mediante resolución N° 2010-5891 de las 14 horas 54 minutos del 24 de marzo del 2010, la Sala Constitucional declaró sin lugar una acción de inconstitucionalidad interpuesta contra el artículo 242 de la Ley General de Aduanas, por lo que solicitan reconsiderar el análisis constitucional del citado artículo, basándose en el análisis concreto de los principios de proporcionalidad, razonabilidad, igualdad y no confiscatoriedad, en función de la actuación de la administración aduanera en cuanto a la imposición de la multa.

En cuanto a los argumentos de fondo, manifiestan los accionantes que el artículo 242 de la Ley N° 7557 y su reforma, establece una infracción tributaria aduanera, y estipula una sanción que equivale al valor aduanero de las mercancías, por toda acción u omisión que signifique un menoscabo al régimen jurídico aduanero y que provoque un perjuicio fiscal al Estado superior a cien pesos centroamericanos, y que no constituya delito ni infracción administrativa sancionable con suspensión del auxiliar de la función pública aduanera. Por tal motivo consideran que se vulneran los principios constitucionales de razonabilidad, proporcionalidad, confiscatoriedad, igualdad, al no precisar la disposición normativa el daño fiscal efectivo ni la capacidad económica del agente.

### **III.- Análisis de fondo:**

Antes de referirnos a los argumentos expuestos y para demostrar que el artículo 242 de la Ley General de Aduanas no es violatorio de los artículos 33 y 41 de la Constitución Política, debemos dejar claro, que no podemos centralizar el análisis de constitucionalidad única y exclusivamente en la norma impugnada – para concluir como lo hacen los accionantes – que la sanción establecida es inconstitucional; sino que debemos analizarla en relación con otras normas de la Ley General de Aduanas que establecen obligaciones a cargo de los auxiliares de la función pública aduanera, así como con aquellas referidas al régimen sancionatorio aduanero. Podemos citar así los artículos 33 al 39 inclusive de la Ley General de Aduanas que regula lo concerniente a los agentes aduaneros. Interesa destacar el artículo 35, por cuanto aparte de establecer una serie de deberes y obligaciones específicas a los agentes aduaneros, le impone también aquellas obligaciones que se exigen a los funcionarios auxiliares de la función pública aduanera, reguladas en el Capítulo I Título III de la Ley artículo 30, obligaciones que facilitan el ejercicio de las facultades de control y verificación por parte de las Aduanas que conforman el Sistema Aduanero Nacional. Y es precisamente en función del cumplimiento de las funciones de los agentes aduaneros, que se debe también analizar el régimen sancionatorio regulado en el Título X de la Ley General de Aduanas, constituido por los Delitos aduaneros, regulado de los artículos 211 al 222 de la Ley, las infracciones administrativas reguladas del artículo 235 al 241, las infracciones tributarias aduaneras regulada específicamente en el artículo 242 de la Ley. Si interpretamos armónicamente las disposiciones antes indicadas, no podemos aventurarnos a afirmar que el legislador al estructurar el artículo 242 dejó de lado los derechos fundamentales de los administrados en materia sancionatoria, al no prever una gradación de la sanción en función del perjuicio fiscal que se ocasione con la inobservancia de deberes

administrativos de los agentes aduaneros, ello por cuanto estamos en presencia de una sanción que se da ante el incumplimiento de un deber formal, que se presenta como una figura de pura actividad, y mediante la cual se pretende tutelar no solo las potestades de control y fiscalización de la administración aduanera, sino la hacienda pública al garantizarse la recaudación efectiva de los tributos aduaneros. Partiendo de las consideraciones anteriores, analicemos los alcances del artículo 242 de la Ley. Dice en lo que interesa el artículo:

*Artículo 242.—**Infracción tributaria aduanera.** Constituirá infracción tributaria aduanera y será sancionada con una multa equivalente al valor aduanero de las mercancías, **toda acción u omisión que signifique una vulneración del régimen jurídico aduanero que cause un perjuicio fiscal superior a cien pesos centroamericanos y no constituya delito ni infracción administrativa sancionable con suspensión del auxiliar de la función pública aduanera.***

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

*(Así reformado por el artículo 1º de la Ley N° 8373 de 18 de agosto de 2003).*

Si partimos del principio de que la relación jurídica aduanera está constituida por el conjunto de derechos, deberes y obligaciones de carácter tributario aduanero que surgen entre el Estado y los particulares, como consecuencia del ingreso o salida de mercancías del territorio aduanero, y teniendo en cuenta que los auxiliares de la función pública aduanera, son aquellas personas físicas o jurídicas, públicas o privadas que

participen de forma habitual en el servicio nacional de aduanas en la gestión aduanera, el responsable directo de la acción u omisión será precisamente el gestor de esa función aduanera, sea el agente aduanero en su condición de auxiliar de la función pública aduanera. Si bien es cierto, estamos en presencia de una norma de carácter sancionatoria, y en su construcción deben observarse los principios propios del derecho penal, los mismos deben ser aplicados con ciertos matices. Así, la norma permite establecer con claridad meridiana cual es la conducta constitutiva de la infracción, aparte de que la misma establece cuáles son los parámetros para individualizar la conducta antijurídica. Si bien, podríamos estar en presencia de una norma sancionatoria en blanco, la misma, como bien lo reconoce la Sala Constitucional en el Voto N° 2002-04895 al analizar los alcances del artículo 242 de la Ley, dispone que su análisis no se debe hacer con la misma rigurosidad con que se analiza una norma sancionatoria penal, de suerte tal **que corresponde al administrador aduanero dimensionar los alcances de la conducta antijurídica, en función de la vulneración al régimen aduanero y que cause perjuicio fiscal, si y solo sí se trate de un monto específico – sea mayor de cien pesos centroamericanos – y que no constituya delito o infracción administrativa.**

El segundo párrafo del artículo, es de suma importancia para interpretar los alcances de la sanción, toda vez que la misma se aplica, siempre y cuando la conducta antijurídica no sea constitutiva de infracción administrativa sancionable con la suspensión del agente aduanero, o delito aduanero. Esta referencia que hace el párrafo segundo del artículo 242 de la ley, permite entonces calificar la sanción, como una sanción residual en función de las sanciones establecidas por el ordenamiento jurídico aduanero. Sobre el particular dice la Sala en el Voto supra citado:

*"(...) Es decir, se establece una sanción administrativa de tipo residual para las sanciones ya establecidas por el ordenamiento jurídico aduanero. Así, se trata de un texto normativo cuyo contenido deberá ser cumplido por el administrador o por las autoridades aduaneras, dentro de los parámetros señalados por la ley aduanera, lo cual en sí, a la luz de la jurisprudencia de la Sala, se estima no implica un texto ilegítimo desde el punto de vista constitucional. Por el contrario, el tipo penal en blanco, es una institución jurídica del derecho penal que garantiza que el poder punitivo del estado, a través del principio de legalidad criminal, no contenga un grave peligro de arbitrariedad en una sanción que por sí misma resulta ser la medida más extrema que contiene el ordenamiento jurídico con los gobernados. De este modo, trasladar la inteligencia de esta institución al derecho administrativo sancionatorio, como se pide, no resulta acorde con la existencia ulterior de un ulterior contralor de legalidad, situación que no existe para el sancionado en el proceso penal, más que las dispuestas en las diferentes instancias judiciales. Así, deberá interpretarse con menor rigurosidad la existencia de la norma impugnada, como se dijo, y si existe conflicto entre la aplicación del derecho y el caso concreto, ello deberá determinarse en el amparo, o en la vía administrativa o judicial según corresponda. Además, la norma impugnada se encuentra en el Capítulo IV sobre infracciones administrativas y tributarias aduaneras, ubicándose en una Sección exclusiva para la infracción tributaria aduanera, de manera que no puede concluir esta Sala, que exista una grave imprecisión conceptual ni un sinnúmero de variables que hagan que la norma no pueda relacionarse con otras disposiciones similares que afectan actividades irregulares en materia aduanera, y con un perjuicio menor a las otras sanciones previstas para este tipo de infracción. (...)"*

Teniendo en cuenta lo resuelto por la Sala, el hecho de que el artículo 242 de la Ley General de Aduanas establezca una sanción residual, en el tanto logra su plena integración con otras normas que establecen sanciones penales o administrativas, no es por sí inconstitucional.

Visto lo anterior, analizaremos si se dan las violaciones acusadas por los accionantes:

1- De la violación a los principios de proporcionalidad y racionalidad:

Considera el accionante que existe una desvinculación entre la gravedad de la lesión y el bien jurídico tutelado, en el tanto se despoja de proporcionalidad y razonabilidad la medida, porque en la mayor parte de los casos se excede en varias veces el monto del perjuicio fiscal ocasionado.

Al analizar los principios de razonabilidad y proporcionalidad como parámetros de constitucionalidad del sistema sancionatorio administrativo, debemos tener presente que si bien en la imposición de dichas sanciones deben observarse los principios propios del derecho penal, como bien lo dijo la Sala Constitucional ( véase Voto N° 3929-95 de las 15:24 horas del 18 de julio de 1995 ) acogiendo la doctrina predominante en el campo, tales principios deben operar con ciertos matices, de ahí que el artículo 242 de la Ley General de Adunas no puede analizarse con la rigurosidad propia de las normas penales. Sobre el particular, Juan J. Zornoza Pérez, manifiesta:

*"(...) Y, desde tal punto de vista, necesariamente hemos de recordar que la traslación de los principios del orden penal al ámbito administrativo sancionador ha de efectuarse con ciertos matices, que llevan al TC a afirmar, en la STC 4271987, de 7 de abril (FJ 2), que "el alcance de la reserva de ley establecida en el artículo 25.1 no puede ser tan estricto en relación con la regulación de las infracciones y sanciones administrativas como por referencia a los tipos y sanciones penales en sentido estricto, (...)" (El Sistema de Infracciones y Sanciones Tributarias ( Los principios constitucionales del derecho sancionador ), Editorial Civitas S.A; 1992, pág 79 )*

Lo anterior, tiene justificación en el hecho mismo de que la sanción administrativa, a diferencia de las sanciones penales, no es el último recurso o la última ratio, de suerte

tal que esa rigurosidad propia de la interpretación de los tipos penales, se ve también matizada en la interpretación de las normas sancionadoras administrativas.

En el caso que del artículo 242 de la Ley, el accionante considera que se quebrantan los principios de razonabilidad y proporcionalidad por cuanto la sanción no guarda correspondencia con la gravedad de la infracción, porque a su juicio existe una desvinculación con la cuantía del perjuicio, así como la falta de graduación que permita dosificar la sanción.

En cuanto a la vulneración de la razonabilidad y proporcionalidad de la sanción regulada en el artículo 242, esta Procuraduría es del criterio de que la misma no se da en el presente caso.

Debemos tener claro que el llamado juicio de razonabilidad se puede resumir en que los medios deben ser adecuados para la consecución de un fin determinado, o sea, que para llegar a un determinado objetivo se debe utilizar medios razonables y proporcionales para la obtención de éste. Sobre el juicio de razonabilidad, el Tribunal Constitucional señaló:

*"(...) Para realizar el juicio de razonabilidad la doctrina estadounidense invita a examinar, en primer término, la llamada "razonabilidad técnica" dentro de la que se examina la norma en concreto (ley, reglamento, etc.). Establecido que la norma elegida es la adecuada para regular determinada materia, habrá que examinar si hay proporcionalidad entre el medio escogido y el fin buscado. Superado el criterio de "razonabilidad técnica" hay que analizar la "razonabilidad jurídica". Para lo cual esta doctrina propone examinar: a) razonabilidad ponderativa, que es un tipo de valoración jurídica a la que se concurre cuando ante la existencia de un determinado antecedente (ej. ingreso) se exige una determinada prestación (ej. tributo), debiendo en este supuesto establecerse si la misma es equivalente o proporcionada; b) la razonabilidad de igualdad, es el tipo de*

valoración jurídica que parte de que ante iguales antecedentes deben haber iguales consecuencias, sin excepciones arbitrarias; c) razonabilidad en el fin: en este punto se valora si el objetivo a alcanzar, no ofende los fines previstos en la constitución. Dentro de este mismo análisis, no basta con afirmar que un medio sea razonablemente adecuado a un fin; es necesario, además, verificar la índole y el tamaño de la limitación que por ese medio debe soportar un derecho personal. De esta manera, si al mismo fin se puede llegar buscando otro medio que produzca una limitación menos gravosa a los derechos personales, el medio escogido no es razonable (en similar sentido pueden consultarse las sentencias números 1738-92, de las once horas cuarenta y cinco minutos del primero de julio de mil novecientos noventa y dos y 08858-98 de las dieciséis horas con treinta y tres minutos del quince de diciembre de mil novecientos noventa y ocho). La doctrina alemana hizo un aporte importante al tema de la "razonabilidad" al lograr identificar, de una manera muy clara, sus componentes: legitimidad, idoneidad, necesidad y proporcionalidad en sentido estricto, ideas que desarrolla afirmando que "...La legitimidad se refiere a que el objetivo pretendido con el acto o disposición impugnado no debe estar, al menos, legalmente prohibido; la idoneidad indica que la medida estatal cuestionada deber ser apta para alcanzar efectivamente el objetivo pretendido; la necesidad significa que entre varias medidas igualmente aptas para alcanzar tal objetivo, debe la autoridad competente elegir aquella que afecte lo menos posible la esfera jurídica de la persona; y la proporcionalidad en sentido estricto dispone que aparte del requisito de que la norma sea apta y necesaria, lo ordenado por ella no debe estar fuera de proporción con respecto al objetivo pretendido, o sea, no le sea "exigible" al individuo..." (sentencia de esta Sala número 3933-98 de las nueve horas cincuenta y nueve minutos del doce de junio de mil novecientos noventa y ocho). En el sentido del criterio anteriormente expuesto, esta Sala ha venido aplicando la institución en su jurisprudencia. Veamos, ahora, el análisis del caso concreto. Sobre la prueba de "razonabilidad": Para emprender un examen de razonabilidad de una norma, el Tribunal Constitucional requiere que la parte aporte prueba o al menos elementos de juicio en los que sustente su argumentación e igual carga procesal le corresponde a quien rebata los argumentos de la acción y la falta en el cumplimiento de estos requisitos, hace inaceptables los alegatos de inconstitucionalidad. (...)" (Resolución N°5236-1999 del 7 de julio de 1999).

En este sentido, la norma impugnada mantiene los criterios de razonabilidad antes señalados por el Tribunal Constitucional, ya que si partimos de que el interés jurídico tutelado es la hacienda pública y el cumplimiento de deberes formales que inciden en el ejercicio de las facultades de control y verificación no queda más que admitir que el medio escogido por el legislador para tutelar bienes jurídicos que considera valiosos para la sociedad – cuál es la imposición de una sanción administrativa tributaria - es razonable y proporcionada. Razonabilidad y proporcionalidad que queda garantizada al establecerse en el artículo 231 de la Ley eximentes de responsabilidad, tales como los errores materiales o de hecho sin incidencia fiscal, la fuerza mayor, el caso fortuito, de manera que la sanción dispuesta en la norma es acorde con la conducta antijurídica del agente aduanero al momento de elaborar la declaración correspondiente. Dice en lo que interesa el artículo:

*"Aplicación de Sanciones. Las infracciones administrativas y las infracciones tributarias aduaneras serán sancionables, en vía administrativa, por la autoridad aduanera que conozca del respectivo procedimiento administrativo. Serán eximentes de responsabilidad, los errores materiales o de hecho sin incidencia fiscal, la fuerza mayor y el caso fortuito, en aplicación de los principios de razonabilidad y proporcionalidad.  
(...)"*

Es decir, la sanción encuentra justificación en el hecho mismo, de que los agentes aduaneros o sus representantes están en la obligación de no sólo de conocer las normas de clasificación arancelaria, sino que también tienen la posibilidad de evacuar las dudas que surjan en relación con ella; y según se desprende del dicho del accionante en sede administrativa, la inconformidad deriva de una errada clasificación arancelaria al momento de presentar la autodeterminación de impuestos. No podemos obviar que en tratándose de infracciones tributarias debe entenderse incluido dentro del elemento subjetivo, el principio de culpabilidad, expresado en su manifestación más leve, cual es la mera negligencia. Siendo entonces que el cumplir o no con las normas

de clasificación arancelaria, el agente aduanero asume la responsabilidad que deriva de su conducta negligente o por la inobservancia del deber de cuidado.

En cuanto a la aplicación del principio de proporcionalidad, a criterio de este Órgano Asesor, la medida es totalmente proporcionada, toda vez que el fin buscado se acopla a los medios utilizados. Aún más, el criterio establecido para la determinación de la sanción, tampoco quebranta el principio de proporcionalidad, por cuanto el monto de la sanción dependerá del valor aduanero declarado por los agentes, por lo que el mismo no resulta antojadizo, como pareciera lo entiende el accionante, por lo que se cumple el parámetro de graduación de la sanción como criterio de objetividad, que echa de menos.

Por otra parte, en cuanto a los parámetros para valorar la proporcionalidad de la sanción, tales como gravedad objetiva del ilícito así como las condiciones objetivas relevantes a que se refieren los accionantes, como bien lo advirtió la Sala Constitucional en el Voto 2002-04895 de repetida cita, a una sanción como la contenida en el artículo 242 de la Ley N° 7557 no se le pueden aplicar de manera tan rigurosa los principios del derecho penal como pretenden los accionantes, sino que tales parámetros de constitucionalidad deben ser observados con menor rigidez. Es por ello, que la proporcionalidad y la razonabilidad de la sanción como parámetros de constitucionalidad deben ser valorados por el administrador aduanero o por las autoridades aduaneras, al tratarse la sanción contenida en el artículo 242 de la Ley N° 7557, de una sanción residual en relación con las otras sanciones establecidas en el ordenamiento jurídico aduanero.

Como corolario de lo expuesto, el artículo 242 de la Ley General de Aduanas no viola los principios de razonabilidad y proporcionalidad.

2.- De la Violación al principio de igualdad:

Si bien el accionante no desarrolla el argumento de que el artículo 242 de la Ley N° 7557 viola el principio de igualdad consagrado en el artículo 33 de la Constitución Política, vale indicar que la Sala Constitucional ha establecido por la vía jurisprudencial, que el cimiento constitucional de nuestro ordenamiento jurídico tributario, deriva de la relación de los artículos 18 y 33 constitucionales. El artículo 18 establece la obligatoriedad de contribuir con los gastos del Estado, en tanto que el artículo 33 establece como regla general el principio de igualdad ante la ley, del cual deriva también el principio de igualdad ante las cargas pública.

La igualdad consagrada en el artículo 33 constitucional no es absoluta, por lo que para efectos tributarios tanto al establecer tributos como regímenes sancionatorios, tal principio debe observarse desde una perspectiva diferente. La Sala Constitucional en el Voto N° 5749 de las 14:33 horas del 9 de noviembre de 1993, manifestó:

*"V.- Sobre la discriminación del impuesto: Como se ha dicho el principio de igualdad en materia tributaria implica que todos deben contribuir a los gastos del Estado en proporción a su capacidad económica, de tal manera que en condiciones idénticas deben imponerse los mismos gravámenes, lo cual no priva al legislador de crear categorías especiales, a condición de que no sean arbitrarias y se apoyen en una base razonable. De manera que resulta contrario, a la igualdad, uniformidad y a la imparcialidad, el establecimiento de un impuesto que no afecte a todas las personas que se encuentran en la misma situación, ya que se está infringiendo la obligación constitucional, de extenderlo a todas las personas que se encuentran en igualdad de supuestos. El principio de igualdad constitucional genera el principio administrativo de igualdad ante las cargas públicas, sea dar el mismo tratamiento a quienes se encuentran en situaciones análogas, excluyendo todo tipo de distingo arbitrario o injusto contra determinadas personas, en consecuencia no deben resultar afectadas personas o bienes*

*que fueron determinados singularmente, pues si eso fuera posible los tributos tendrían carácter persecutorio o discriminatorio. La generalidad es una condición esencial del tributo: no es admisible que se grave una parte de los sujetos y se exima a otra. El artículo 18 de la Constitución Política establece que los costarricenses deben contribuir a los gastos públicos, y el 33 constitucional consagra el principio de igualdad, de manera que no podrá hacerse discriminación contra la dignidad humana. (...)*

*Los principios de Derecho Tributario son a) la reserva de Ley, b) Igualdad ante el impuesto y las cargas públicas, c) Generalidad ( implica que el tributo no debe afectar personas o bienes determinados singularmente. Mediante sentencia de esta Sala N° 2197-92 anteriormente citada, esta Sala observó que en otros países, según lo acredita el derecho comparado, se ha estimado válido distinguir y existen casos en que en una misma lista, la base sobre la cual se aplica el impuesto no es uniforme, pero lo relevante es que la norma sea en lo esencial proporcional y razonable. Debe la norma que fija un tributo, ser proporcional y razonable, para que no se discrimine en perjuicio de una sola persona o actividad frente a los demás. (...) "*

Es decir, la igualdad tributaria, no es otra cosa que el derecho del contribuyente para que no se establezcan excepciones o privilegios que excluyan a unos de los que se concede a otros en igualdad de circunstancias, de donde se sigue forzosamente que la verdadera igualdad consiste en aplicar en los casos ocurrentes la ley, según las diferencias constitutivas que de ella derivan. El trato diferenciador que admite el derecho de la Constitución, puede resultar fundado en una base objetiva y razonable, o por el contrario, en una arbitrariedad del legislador. Ello implica, que el trato desigual admisible se da cuando los supuestos de hecho son desiguales, es decir, cuando las situaciones de hecho en que se encuentran los sujetos, sean diferentes. Resulta entonces constitucionalmente válido para el legislador, crear categorías o grupos de clasificaciones que irroguen trato diferente entre los habitantes, a condición de que el criterio empleado para discriminar sea razonable, es decir, cuando no se empleen medios contrarios a la Constitución Política, o bien cuando la elaboración de las diferentes categorías o grupos no obedezcan a caprichos de los creadores de la ley.

Si partimos de las situaciones que la Sala Constitucional ha señalado que deben concurrir para integrar el principio de igualdad tributaria, y las condiciones en que se menoscaba tal principio, no queda más que afirmar que el artículo 242 de la Ley General de Aduanas no violenta el principio de igualdad tributaria que deriva del artículo 33 de la Constitución Política, por cuanto al establecer dicha norma como parámetro para establecer la multa el valor aduanero de las mercancías desde ningún punto de vista crea un trato discriminatorio e irrazonable entre los agentes aduaneros que gestionan ante el Sistema Aduanero Nacional, por cuanto la sanción - si se dan los presupuestos tipificados en la norma -, se aplica por igual a todas las personas físicas y jurídicas que cumplan la función de agente aduanero conforme a la ley. El hecho de que el legislador sancione al infractor con una multa igual al valor aduanero de las mercancías desde ningún punto acarrea desigualdad tributaria, ya que si bien los montos de las multas son diferentes, ello no obedece a la estructura de la norma, sino al valor aduanero de cada una de las operaciones aduaneras realizadas por los agentes involucrados. El cumplir o no cumplir correctamente con la auto-liquidación aduanera, es única y exclusivamente responsabilidad del agente aduanero.

### 3- De la violación al principio de no confiscatoriedad:

Considera el accionante que la desproporcionalidad de la sanción prevista en el artículo 242 de la Ley N° 7557 puede llegar a tener consecuencias confiscatorias, al afectar de manera excesiva el patrimonio del infractor, por lo que no hay correlación con la capacidad económica del infractor.

Si bien es cierto la Constitución Política en su artículo 45 establece que la propiedad es inviolable, y en su artículo 40 que nadie será sometido a pena de confiscación, es indudable que tanto los tributos como las sanciones no pueden ser

tales que hagan ilusorias tales garantías. De que la proporcionalidad y razonabilidad de las normas que establezcan tributos y sanciones, deben valorarse conforme a cada caso concreto, de manera circunstancial según las necesidades de hecho, las exigencias de tiempo y lugar y la finalidad económico-social de cada tributo o sanción. De ahí que se considera confiscatorio todo aquel tributo o sanción que exceda la capacidad económica del administrado, por lo que corresponde al juez o al administrador en cada caso, analizar tales circunstancias, que lógicamente serán variables, y que necesariamente llevan al análisis de cada caso en concreto.

En el caso que se analiza de acuerdo a lo previsto por el legislador, la intención es afectar el patrimonio como un todo y en proporción directa con el valor aduanero de las mercancías, de forma tal, que la multa será mayor o menor, según el valor de las mercancías, y a juicio de la Procuraduría así deber ser, por cuanto estructurar la multa en función del perjuicio fiscal como lo pretenden los accionantes, estimularía a los auxiliares de la función pública aduanera a verla con indiferencia. Por otra parte, ya se analizó en el aparte anterior que la multa que deriva del artículo 242 de la Ley N° 7557 no violenta los principios de razonabilidad y proporcionalidad, por lo que no podría afirmarse que incide en la capacidad financiera del accionante, por cuanto el monto de la sanción se establece en función del valor aduanero de las mercancías, que se constituye en parámetro de graduación de la sanción, criterio objetivo válido para establecer la proporcionalidad y razonabilidad de la norma. El problema entonces pareciera que no es de constitucionalidad como lo pretenden los accionantes, sino un asunto de aplicación del derecho al caso concreto propiamente, y como tal debe dilucidarse en la vía administrativa o judicial según proceda. Consecuentemente no se puede acusar que el artículo 242 de la Ley sea confiscatorio.

Sin perjuicio de lo expuesto, resulta de importancia para la resolución del presente asunto, dejar claro que la Sala Constitucional mediante Voto N° 2010-005891 de las 14:54 horas del 24 de marzo del 2010, declaró sin lugar por el fondo acción de inconstitucionalidad presentada contra el artículo 242 de la Ley General de Aduanas, en que se discutía la violación de los principios de razonabilidad, proporcionalidad, igualdad y confiscatoriedad. Argumentó la Sala:

*"IV.- Constitucionalidad de la norma impugnada.- En el ámbito del derecho administrativo sancionador, ciertamente resultan de aplicación los principios de razonabilidad y proporcionalidad de la sanción. El accionante alega que la sanción prevista en la norma impugnada es irrazonable, desproporcionada, confiscatoria y violatoria de los derechos de propiedad e igualdad. No obstante, a juicio de esta Sala no lleva razón el accionante. El legislador tiene la competencia para crear los tipos penales e infracciones administrativas que estime necesarios para tutelar los bienes jurídicos considerados valiosos para la sociedad. La norma dispone que constituirá infracción tributaria aduanera, toda acción u omisión que signifique una vulneración del régimen jurídico aduanero que cause un perjuicio superior a cien pesos centroamericanos. De una lectura del texto se infiere que no se establece una sanción única para la conducta tipificada, sino que el monto de la misma dependerá del valor aduanero de las mercancías. La circunstancia de que las multas resulten altas en relación con los ingresos percibidos por el accionante – hecho que por lo demás no ha sido acreditado- no involucra un problema de constitucionalidad. La norma tampoco lesiona el principio de igualdad, porque la multa es proporcional al valor aduanero establecido, lo cual descarta la aseveración de se otorga el mismo tratamiento a situaciones desiguales. Así las cosas, no encuentra la Sala razones para estimar la acción, por lo que procede rechazarla por el fondo."*

#### **IV- Conclusión:**

Con fundamento en lo expuesto es criterio de la Procuraduría General de la República, que el artículo 242 de la Ley General de Aduanas y su reforma, no es

contrario a los principios de proporcionalidad y razonabilidad como parámetros de constitucionalidad, ni a los artículos 33, 40 de la Constitución Política.

**V.- Notificaciones:**

Las atenderé en mi despacho, situado en el tercer piso del edificio que ocupa la Procuraduría General de la República en esta ciudad.

San José, 24 de agosto de 2012.



  
Ana Lorena Brenes Esquivel  
Procuradora General de La República

ALBE/JLMS/dms