



DN-0703-2021

MH-DGA-RES-0153-2025

DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS, San José a las nueve horas cuarenta minutos del siete de febrero del dos mil veinticinco.

Conoce esta Dirección General de Oficio sobre el Archivo del Expediente Administrativo **DN-0703-2021** correspondiente al Procedimiento Sancionatorio seguido en contra de Local Comercial **MINI SUPER ESTRAGOS** inscrito ante la Administración Tributaria a nombre del contribuyente **JOSE ARMANDO PANIAGUA CALDERON**, cédula de identidad número **116700759**, tendiente a imponer sanción multa por la infracción administrativa regulada en el artículo 10 de la Ley 8707, Publicada en La Gaceta N°44 del 04/03/2009.

RESULTANDO

I. Que mediante oficio **PCF-DP-OF-0620-2021 de fecha 29 de junio del 2021**, la Policía de Control Fiscal trasladó a la Dirección Normativa de la Dirección General de Aduanas el Expediente Administrativo **DN-0703-2021**, que contiene el Informe General **PCF-INF-0587-2021 de fecha 19 de febrero del 2021**, relacionado con la inspección del Local Comercial **MINI SUPER ESTRAGOS** inscrito ante la Administración Tributaria a nombre del contribuyente **JOSE ARMANDO PANIAGUA CALDERON**, cédula de identidad número **116700759** al supuestamente haberse determinado un posible incumplimiento a las disposiciones contenidas en los artículos 4 y 5 de la Ley 8707. Toda vez que al momento de presentarse en el establecimiento comercial con la finalidad de llevar a cabo la inspección documental y material de las mercancías correspondientes a licores dispuestos para la venta, lográndose detectar varias unidades de licor (Acta de Inspección Ocular y/o Hallazgo N° 52257 y 52258 ambas de fecha 5 de febrero del 2021, de las cuales no se contaba con los documentos o facturas comerciales de respaldo requeridas, en las que se ampare el ingreso al territorio nacional y con las que se determine el origen y procedencia del producto, el cual a su vez algunas bebidas no contaban con el etiquetado de Ley y exigido por el Ministerio de Salud.

Razón por la cual al presumirse que pudieran ser ingresadas al territorio nacional de forma ilegítima, eludiendo los controles aduaneros y adquiridas de personas que no se encuentran inscritas en el Registro Fiscal de Importadores, Fabricantes y Distribuidores de Bebidas Alcohólicas al por Mayor, ubicado en la Dirección General de Aduanas,



DN-0703-2021

se procedió a confeccionar el Acta de Decomiso y/o Secuestro N° 13011 y Actas de Inspección Ocular y/o Hallazgo N° 52259 ambas de fecha 05 de febrero del 2021, en la que se detalla diversas unidades de bebidas alcohólicas variadas (visible a folios 17 al 20).

Se procedió a efectuar el depósito de la mercancía decomisada en el Depósito Aduanero DHL, bajo el movimiento de inventario N°130-2021 según Acta de Inspección Ocular y/o Hallazgo N°52259 de fecha 05 de febrero del 2021. (Folios 19 y 20)

II. Que mediante resolución **RES-DN-0785-2022** de fecha **04 de agosto del 2022**, la Dirección General de Aduanas dicta Acto de Inicio del Procedimiento Administrativo Sancionatorio en contra del Local Comercial **MINI SUPER ESTRAGOS** inscrito ante la Administración Tributaria a nombre de **JOSE ARMANDO PANIAGUA CALDERON**, **cédula de identidad número 116700759** tendiente a determinar la comisión de la infracción administrativa regulada en el artículo 10 de la Ley N°8707, Publicada en La Gaceta N°44 del 04/03/2009, cuya conducta es sancionable con una multa de **₡924.400,00 (novecientos veinticuatro mil cuatrocientos colones exactos)** (Folios 32 al 47)

Dicha resolución le fue notificada a la parte interesada mediante la página web del Ministerio de Hacienda en fecha 30 de agosto del 2024, a las 9:00 a.m.

III. Que con la resolución **MH-DGA-RES-1452-2024** de fecha **10 de setiembre del 2024**, la Dirección General de Aduanas dictó Acto Final del Procedimiento Administrativo Sancionatorio seguido en contra del Local Comercial **MINI SUPER ESTRAGOS** inscrito ante la Administración Tributaria a nombre de **JOSE ARMANDO PANIAGUA CALDERON**, **cédula de identidad número 116700759**, procediendo a imponer para los efectos la sanción multa dispuesta en el artículo 10 de la Ley N°8707.

IV. En el presente procedimiento se han observado las prescripciones y términos de ley.



DN-0703-2021

CONSIDERANDO

I. NORMATIVA APLICABLE: Los artículos 7, 9, 26, 29, 33, 58, 61, 62, 66, 97 y 98 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA: Ley 8360 del 08/07/2003); 6, 13, 22, 23, 24, 63, 234 y 272 de la Ley General de Aduanas (Ley 7557 del 20/10/1995 y sus reformas); del Decreto Ejecutivo N°25270-H relacionado con el artículo 597 del Decreto Ejecutivo N°44051-H del Reglamento a la Ley General de Aduanas, artículo 2, 3 y 9 de la Ley 8707 de fecha 04/03/2009 (Registro Fiscal de Importadores, Fabricantes y Distribuidores de Bebidas Alcohólicas); resolución RES-DGA-283-2009 de fecha 15 de octubre de 2009 y publicado en el Diario Oficial La Gaceta N°219 del 11 de noviembre de 2009, normativa cuya aplicación está a cargo del Servicio Nacional de Aduanas.

II. DE LA IMPOSICIÓN DE SANCIONES ADMINISTRATIVAS Y TRIBUTARIAS: Es función de la Dirección General de Aduanas imponer sanciones administrativas y tributarias aduaneras, cuando así le corresponda. Por otra parte, dentro de las atribuciones de la Autoridad aduanera se encuentra la de verificar que los auxiliares de la función pública aduanera como personas físicas y jurídicas cumplan con los requisitos, deberes y obligaciones dispuesto en la legislación aduanera.

III. DE LA COMPETENCIA EN EL TRANSCURSO DEL TIEMPO: La facultad de la autoridad aduanera para sancionar las infracciones administrativas y tributarias aduaneras prescribe en cuatro años, de conformidad con lo señalado en el artículo 231 de la Ley General de Aduanas.

IV. OBJETO DE LA LITIS: Conocer de oficio sobre el archivo definitivo de las actuaciones contenidas en el expediente administrativo DN-0580-2022, tendiente a la imposición de la sanción multa dispuesta en el artículo 10 de la Ley N°8707, en contra del Local Comercial **MINI SUPER ESTRAGOS** inscrito ante la Administración Tributaria a nombre del señor **JOSE ARMANDO PANIAGUA CALDERON**, cédula de identidad número **116700759**, por el supuesto incumplimiento de las obligaciones contenidas en los artículos 4 y 5 de la Ley de cita.

V. SOBRE LA REVISIÓN DE OFICIO Y DECLARATORIA DE NULIDAD ABSOLUTA DEL ACTO ADMINISTRATIVO: Que previamente a continuar



DN-0703-2021

con la ejecución del procedimiento administrativo sancionatorio que nos ocupa, considera esta Dirección General conveniente avocarse a la revisión oficiosa del examen de legalidad del acto resolutivo **RES-DN-0785-2022** de fecha **04 de agosto del 2022**, que impone sanción multa al establecimiento comercial **MINI SUPER ESTRAGOS** con fundamento en las disposiciones contenidas en el artículo 10 de la Ley N°8707, con la finalidad de determinar si el mismo posee vicios o no en sus elementos constitutivos que afectan la validez y eficacia del acto.

A grandes rasgos, el acto administrativo es la declaración unilateral voluntaria de una entidad, destinada a producir efectos sobre la esfera jurídica de los administrados. Los actos administrativos en tal sentido responden al interés público y no a intereses particulares.

Cuando se expide un acto administrativo, una vez llevado a cabo el procedimiento correspondiente y expedido el acto, este posee presunción de validez y vocación de estabilidad en el tiempo, por lo que, en principio no debe ser modificado. No obstante, si dicho acto carece de validez porque no cumplió con uno o más requisitos de validez, o si deja de ser estable porque las circunstancias fácticas variaron en el tiempo, aquí es importante analizar los dos supuestos que convergen para su revisión, como lo son la nulidad de oficio y la revocación¹.

En tal sentido, si hay un problema o inconveniente con algún requisito de validez, estaremos ante un supuesto de nulidad. La nulidad del acto administrativo implica que, aquel acto que, en principio tuvo eficacia, dejó de tenerla por efecto del acto administrativo que declaró su nulidad, y su eficacia desaparece. La nulidad del acto administrativo *siempre se inicia de oficio*, pues es la administración quien, al advertir alguna causal, la declara, ya que es una de las potestades que tiene el Estado: la potestad de revisión de los actos administrativos. Sin embargo, es posible que los administrados al considerar que el acto carece de algún requisito de validez también lo impugnen por alguno de los otros medios que la ley prevé.

Con respecto a la nulidad de oficio Ponce y Muñoz² citaron a García de Enterría y Baca Oneto, para retratar la esencia de la nulidad de pleno derecho, la cual, a juicio de estos autores radica en su trascendencia

¹ [La nulidad y revocación del acto administrativo: ¿Cuáles son sus principales diferencias? - IUS 360](#)

² https://lpderecho.pe/nulidad-oficio-revocacion-derecho-administrativo-diferencias-similitudes/#_ftn1



DN-0703-2021

general por cuanto dejan la afectación de intereses personales y trascienden a la repercusión sobre el interés general. De esta manera, que el interesado consienta el acto, no lo convalida, en tanto que nadie puede consentir un acto que sobrepasa su propia esfera individual y trasciende al ámbito de lo general. En esa misma línea, la nulidad de oficio se justifica en la autotutela de la administración pública, que le permite hacerse justicia por sí misma.

Pero si lo que existe, es un problema de estabilidad, estaremos ante un supuesto de revocación. En este supuesto se debe dar un presupuesto: el cambio de circunstancias en la realidad. En ese sentido, el acto es eficaz hasta el momento en que se produce el cambio de circunstancias. Esto quiere decir que se cambia el estado de las cosas, por lo que la Administración deberá iniciar un procedimiento de revocación y, de esta manera, la estabilidad variará. Cabe recalcar que el motivo de la revocación es que las circunstancias en la realidad han cambiado. Por ejemplo, es un supuesto en el que en el tiempo Y, sí se permitía un estado de cosas X, pero luego sale una norma A en la que se prohíbe el estado de cosas X, por lo que en el nuevo tiempo Z el estado de cosas X queda prohibido y dicho acto deberá ser revocado. Esto quiere decir que el antiguo acto (que reflejaba un determinado estado de cosas) era eficaz, válido y estable, pero debido al cambio de condiciones deberá ser revocado.

En lo referente a la revocación del acto este concepto en particular, Juan Carlos Morón señala que la revocación administrativa *“consiste en la potestad que la ley confiere a la administración para que, en cualquier tiempo, de manera directa, de oficio o a pedido de parte y mediante un nuevo acto administrativo modifique, reforme, sustituya o extinga los efectos jurídicos de un acto administrativo conforme a derecho, aun cuando haya adquirido firmeza debido a que su permanencia ha devenido —por razones externas al administrado— en incompatible con el interés público tutelado por la entidad.”*³

De lo anterior se desprende que el acto administrativo en principio eficaz y conveniente deviene, con el cambio de circunstancias, en un acto inconveniente e inoportuno que deberá ser revocado por la propia Administración. Y cabe decir que en ambos casos la Administración deberá seguir un procedimiento administrativo para emitir un acto posterior que declara ya sea la nulidad o la revocación. La nulidad,

³ 2011 Morón Urbina, Juan Carlos. La revocación de actos administrativos, interés público y seguridad jurídica. Derecho PUCP 67. pp, 419-455.



DN-0703-2021

entonces, incide sobre la validez del acto administrativo, lo cual a su vez tiene impacto en la estabilidad de este porque será modificado. La revocación en cambio sólo incide sobre la estabilidad del acto, más no en su validez.

Según lo expuesto vemos que la Ley General de Administración Pública contempla un régimen general de nulidades (absoluta y relativa) del acto administrativo como de las vías legales para su declaratoria a partir del artículo 165 siguientes de la LGAP, cuyo mecanismo distintivo resulta ser la omisión o defecto de los elementos constitutivos del acto administrativo. Los que a su vez, también encuentran regulación a partir del artículo 128 de la Ley de cita, al diferenciar entre los elementos materiales (motivo, contenido y fin) de los elementos formales (sujeto, procedimiento y forma) los cuales deben concurrir simultáneamente en la forma prevista por la normativa para que el acto administrativo sea perfecto, válido y eficaz, veamos:

- **Motivo:** es el presupuesto o antecedente normativo que faculta a la Administración para la emisión del acto. No debe confundirse con la motivación que significa indicar las razones, los elementos, los estudios, los que posea la Administración y que justifiquen el acto del procedimiento dictado.
- **Contenido:** refleja la decisión de la Administración. Es lo que la autoridad aduanera está ordenando y decidiendo.
- **Fin:** Se relaciona con lo que pretende la norma conseguir.
- **Procedimiento:** el acto administrativo se debe dictar siguiendo el procedimiento establecido por la Ley.
- **Forma de manifestación:** el acto administrativo se debe dictar en la manera y los medios determinados en la normativa.
- **Competencia:** es el conjunto de facultades y obligaciones que un ente u órgano puede y debe ejercer para el cumplimiento y realización de sus cometidos.

Por lo que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 133 de la LGAP, se establece:

"1. El motivo deberá ser legítimo y existir tal y como ha sido tomado en cuenta para dictar el acto. 2. Cuando no esté regulado deberá ser proporcionado al contenido y cuando esté regulado en forma imprecisa deberá ser razonablemente conforme con los conceptos indeterminados empleados por el ordenamiento"



DN-0703-2021

Sobre las nulidades el artículo 158 LGAP indica:

“1. La falta o defecto de algún requisito del acto administrativo, expresa o implícitamente exigido por el ordenamiento jurídico constituirá un vicio de éste.

2. Será inválido el acto sustancialmente disconforme con el ordenamiento jurídico.

3. Las causas de invalidez podrán ser cualesquiera infracciones sustanciales del ordenamiento, incluso las de normas no escritas.

4. Se entenderán incorporadas al ordenamiento, para este efecto, las reglas técnicas y científicas de sentido unívoco y aplicación exacta, en las circunstancias del caso.

5. Las infracciones insustanciales no invalidarán el acto, pero podrán dar lugar a responsabilidad disciplinaria del servidor agente.”

El Artículo 159 de la misma ley, nos señala:

“1. La nulidad del acto podrá sobrevenir por la desaparición de una de las condiciones exigidas por el ordenamiento para su adopción, cuando la permanencia de dicha condición sea necesaria para la existencia de la relación jurídica creada, en razón de la naturaleza de la misma o por disposición de ley.

2. En este caso la declaración de nulidad surtirá efecto a partir del hecho que la motive.”

Sobre la nulidad absoluta el artículo 166 LGAP nos dice que:

“Habrá nulidad absoluta del acto cuando falten totalmente uno o varios de sus elementos constitutivos, real o jurídicamente.” Por su parte, el artículo 171 de la misma Ley expresa: *“La declaración de nulidad absoluta tendrá efecto puramente declarativo y retroactivo a la fecha del acto, todo sin perjuicio de derechos adquiridos de buena fe.”*

Así vemos que nuestro Ordenamiento Jurídico prevé como mecanismo de control la posibilidad de declarar de oficio la nulidad absoluta y revocatoria de los actos por parte de la Administración Pública de la aplicación conjunta de los artículos 174 y 180 de la Ley General de Administración Pública, como una vía para la declaratoria de nulidad de los actos administrativos no declarativos de derechos, al indicar:

*“Artículo 174.- 1. La Administración **estará obligada a anular de oficio el acto absolutamente nulo, dentro de las limitaciones de esta Ley.**”* (La cursiva y resaltado no son de su original)



DN-0703-2021

“Artículo 180.– Será competente, en la vía administrativa, para anular o declarar la nulidad de un acto el órgano que lo dictó, el superior jerárquico del mismo, actuando de oficio o en virtud de recurso administrativo, o el contralor no jerárquico, en la forma y con los alcances que señale esta ley.”
(La cursiva y resaltado no son de s original)

En virtud de lo anterior, si se detecta una omisión total de uno de los elementos referidos se estaría frente a una nulidad absoluta, no admitiéndose subsanación alguna, mientras que si se trata de un defecto en alguno de los elementos mencionados resultaría ser una nulidad relativa, y susceptible de ser subsanado mediante los mecanismos de convalidación o saneamiento del acto.

Así mismo, se tiene en cuenta que por tesis de principio, no se trata de declarar la nulidad por la nulidad misma, siendo menester para reconocerla como se ha indicado que se haya detectado una omisión o defecto de formalidades sustanciales que no permitirían continuar con el procedimiento, lo cual se encuentra plenamente reconocido por la jurisprudencia nacional de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, al exponer al respecto⁴:

"En tesis de principio, la nulidad por la nulidad misma no existe, para que ello ocurra, es menester que se hayan omitido formalidades sustanciales, entendiendo por tales, aquellas "cuya realización correcta hubiere impedido o cambiado la decisión final en aspectos importantes o cuya omisión causare indefensión" (artículos 166 y 223 ibídem) situaciones que, en la especie, se echan de menos. El recurrente no procuró prueba en ese sentido y su derecho de defensa, en los aspectos a que el recurso se contrae, fue respetado como más adelante se expone. Por otra parte, la Junta Directiva, al adoptar el acto final, no hizo reparo alguno a lo actuado, subsanando cualquier irregularidad en el procedimiento, lo cual es legalmente posible en consideración a que no se trata de la inexistencia del elemento sujeto como para sustentar una nulidad absoluta (166 ibídem) sino de su imperfección, en atención únicamente al origen de su nombramiento (167 ibídem), siendo importante destacar aquí que se trató de un profesional ligado al objeto en discusión y con conocimiento sobre la materia. Finalmente y al amparo de la teoría finalista, es claro que los actos cuestionados cumplieron el fin esencial del actuar administrativo, sea la satisfacción del interés público (113 ibídem). En consecuencia, en criterio de la Sala, al haber sido dictado el acto final por la Junta Directiva de la Caja, órgano competente para hacerlo (artículos 129 y 319 ibídem), no haberse causado indefensión, pues se respetó el debido proceso, se satisfizo el interés público no es procedente declarar la nulidad por la nulidad misma,

⁴ Resolución N°398 de las 15:10 minutos del 16/05/2002



DN-0703-2021

por lo que el recurso, en cuanto a este agravio, debe rechazarse." (La cursiva y el resaltado no son del original)

En consecuencia, con fundamento en lo dispuesto en ellos artículos 174 y 180 transcritos de la LGAP, sirven de base para que se efectúe por parte de la Administración la declaratoria de nulidad absoluta de un acto, ya sea de oficio o en virtud de un recurso administrativo, de un acto que no sea declarativo de derechos subjetivos.

Sendo entonces que en virtud del recurso administrativo o revisión de oficio tanto, el órgano emisor del acto administrativo como su superior jerárquico tienen la posibilidad de someter el acto administrativo emitido a un examen de legalidad, a efectos de determinar si este contiene o no vicio alguno en sus elementos constitutivos, y de esa forma, en consecuencia con los resultados obtenidos de dicho análisis, se declara la nulidad absoluta mediante resolución administrativa debidamente fundada. Con respecto a tales normas, así lo ha hecho ver la Procuraduría General de la República, al exponer que⁵

"Un acto declaratorio de derechos es aquel cuyo efecto es "crea, reconocer o declarar la existencia de un derecho subjetivo declararla existencia de un derecho subjetivo o de una situación jurídica consolidada (...)", es decir, aquel acto "decisorio e imperativo, y además favorable, porque produce un efecto jurídico positivo en la esfera jurídica del administrado, en el tanto le reconoce u otorga un derecho, una facultad o le libera de una limitación, deber o gravamen. (Dictamen no. C-336-2005 de 7 de setiembre de 2005).

Lo anterior tiene importancia pues, para el caso de actos que no hayan constituido derechos, éstos pueden ser anulados sin recurrir al procedimiento regulado por el artículo 173 de la LGAP ni al proceso de lesividad comentado, pues ese último supuesto también está referido a los actos declaratorios de derechos –que no tengan vicios de nulidad evidente y manifiesta–.

En esos casos, en los que no se han generado derechos a particulares, corresponde a la Administración valorar la nulidad de los actos y anularlos de conformidad con lo A dispuesto por los artículos 174 y 180 de LGAP. (La cursiva y resaltado no es del original)

Así las cosas, de conformidad con lo anteriormente desarrollado, al analizarse el acto administrativo resolutorio **RES-DN-0785-2022** de fecha **04 de agosto del 2022**, tenemos que en la especie se vislumbra

⁵ Dictamen N° 011 de fecha 19/01/2017.



DN-0703-2021

una incorrecta, clara y precisa motivación en el Procedimiento Administrativo Sancionatorio llevado a cabo, desde el inicio inclusive, dado que el mismo al encontrarse en relación directa con los Derechos de Intimación e Imputación los cuales conformar el Debido Proceso y Derecho de Defensa deben ser informados al presunto infractor, los cuales para el caso que nos ocupa resultan ilegítimos a la luz del Principio de Legalidad. Esto debido a que no se logra encuadrar ni demostrar fehacientemente con la aportación de la prueba material que obra en expediente y con la certeza jurídica requerida que los hechos acusados respecto a la infracción que se impone y pretende sancionar por la Administración Aduanera con fundamento en lo dispuesto en el artículo 10 de la Ley N°8707, efectivamente son constitutivas del incumplimiento de las obligaciones contenidas en los artículos 4 y 5 de la Ley cita; en el tanto la mercancía consistente en bebidas alcohólicas que fue inspeccionada y decomisada por los oficiales de la Policía de Control Fiscal en las instalaciones del Local Comercial **MINI SUPER ESTRAGOS**, se determinó que *al no mantener facturas comerciales de compra en el mercado global o documentación de haber realizado algún trámite aduanero que respalde el ingreso al territorio nacional*, las actuaciones más bien y evidentemente serían objeto o producto de otro tipo de infracción muy distintas a la contenida en la normativa de Ley de supra.

Esto por cuanto de las actas como del mismo informe final presentado por la PCF se establece que existe una violación a las obligaciones de *“Incumplimiento al etiquetado de ley exigido por el Ministerio de Salud para su comercialización (Decreto Ejecutivo N°19873-MEIC y Decreto Ejecutivo N°15449-S), cuyas mercancías no contaban con respaldo documental que garantice el ingreso lícito al territorio nacional”* (visible a folio 17) constituye otro tipo de normativa vulnerada, donde no se puede determinar y comprobar que nos encontremos ante el incumplimiento de las obligaciones que posee el establecimiento comercial en los artículos 4 y 5 antes referidos, dado que ni siquiera fue aportado por el encargado las facturas comerciales de compra y legitimación de la mercancía, que nos permitiría dilucidar que efectivamente fueron adquiridas de proveedores no inscritos en el Registro Fiscal, y que por ello se contravino las disposiciones aplicables en la materia.

Nótese que en el caso concreto, con lo único que se cuenta para sustentar y sostener el procedimiento sancionatorio que nos ocupa es con el Acta de Decomiso y/o Secuestro N 13011 y Acta de Inspección Ocular y/o Hallazgo 52259, ambas de fecha 05 de febrero del 2021, así como lo



DN-0703-2021

referido en el informe PCF-INF-0587-2021 de fecha 19 de febrero del 2021, sobre las mercancías decomisadas, que no poseen el etiquetado exigido por el Ministerio de Salud, y consideradas de posible ingreso irregular y de dudosa procedencia al no poseer documentación de respaldo que demuestre su ingreso legítimo al territorio nacional o tramite alguno de aduana.

Lo cual más bien vendría constituir como se indicó, otro tipo de infracción muy distinta a la contenida en la Ley N°8707, o en su defecto una infracción tributaria aduanera de la regulada en el artículo 242 bis de la LGA, dado que inclusive la Policía de Control Fiscal no realizó consulta a la Aduana Central para proceder con la determinación del valor aduanero y cálculo estimado del pago de impuestos a la importación de las mercancías retenidas mediante el Acta de Decomiso y/o Secuestro N 13011 y Acta de Inspección Ocular y/o Hallazgo 52259, ambas de fecha 05 de febrero del 2021 (visibles a folios 17 al 20) lo cual viene a dar certeza y fundamento a la actuación emitida por esta Administración en la presente resolución.

Consecuentemente respecto a las actuaciones planteadas no puede dejarse de lado, la importancia que para el procedimiento sancionatorio reviste el adecuado análisis de la Teoría del Delito en el supuesto de la **tipicidad** de la conducta, en sus dos dimensiones como lo son el **elemento objetivo**, relacionado con la descripción de la conducta, el sujeto, el verbo, las circunstancias, el tiempo, los medios y modalidades, entre otros; también resulta de vital importancia que converja en el análisis de la conducta el **elemento subjetivo** el cual sería, la representación o conocimiento del sujeto imputado, el comprensión del dolo o la culpa, en relación precisamente de los elementos de la tipicidad objetiva.

De esta forma, el juicio de tipicidad es un proceso de imputación donde, tomando como base el bien jurídico tutelado, se va a establecer si un determinado hecho puede ser atribuido o no, a lo contenido en el tipo, por lo que debe demostrarse y fundamentarse debidamente, la coincidencia entre el hecho descriptivo del tipo y la voluntad del administrado para la realización de la acción, la actitud ante la ejecución de la conducta imputada.

Sobre este tema, valga traer a colación la Sentencia del Tribunal Aduanero Nacional N°MH-TAN-RES-0075-2024, de fecha 25 de abril 2024, misma que indica en lo de interés:



DN-0703-2021

"(...) Es decir, la Teoría del Delito obliga a que se haga un análisis jerarquizado de sus componentes, partiendo de la tipicidad, pues solo la conducta típica puede servir de base a las posteriores valoraciones, correspondiendo seguidamente el examen de antijuridicidad, es decir, si (a conducta típica fue realizada o no conforme a derecho violentando un bien jurídico protegido, y si existiera alguna causa de justificación se excluye la infracción, finalmente, una vez justificado que la conducta es típica y antijurídica, se debe comprobar si el sujeto activo de la infracción imputada poseía las condiciones mínimas indispensables para atribuirle el hecho y haber podido ajustar su conducta a lo establecido por el Ordenamiento Jurídico, es decir, su culpabilidad.

De esta forma, el tipo infraccional se constituye en una descripción de un acto omisivo o activo, establecido en un presupuesto jurídico de una ley anterior, mientras que la tipicidad es la adecuación o subsunción de una conducta humana, concreta y voluntaria, al tipo, sea a la descripción hecha en la ley, configurándose en el primer elemento de la conducta punible, derivada del principio de legalidad señalado, "nullum crimen sine lege".

Con base en lo expuesto, el juicio de tipicidad es el proceso mediante el cual, los aplicadores del derecho entran a determinar si el comportamiento específico que se les ha presentado para análisis coincide o no con la descripción típica contenida en la norma. Así, en aras de analizar la tipicidad del asunto en cuestión, debe primeramente determinarse, no solo la conducta constitutiva de la infracción regulada en la norma que se considera contraria a derecho, sino también es necesario clarificar quién es el sujeto infractor, esto es, el sujeto activo de la infracción. (...)

Así, se exige que las conductas sancionadas se encuentren establecidas previamente en un tipo infraccional, de esta forma, para que una conducta sea constitutiva de una infracción no es suficiente que sea contraria a derecho, es necesario que además esté tipificada, sea que se encuentre plenamente descrita en una norma; esto obedece a exigencias de seguridad jurídica, pues siendo materia represiva, es necesario que los administrados sujetos a un



DN-0703-2021

procedimiento sancionatorio puedan tener entero conocimiento de cuáles son las acciones que deben abstenerse de cometer, so pena de incurrir en una conducta infraccional. (...) De allí que en el caso, nuevamente se da de una falta de claridad y precisión sobre la persona que se tiene como responsable, ya que la fundamentación ofrecida por el A Quo en relación a la efectiva configuración de la responsabilidad subjetiva en la actuación del recurrente en relación con los hechos que se le imputan (...) considerando este Tribunal que en la especie se da una falta de la debida motivación de dicho aspecto subjetivo e incluso el objetivo, por no analizar todo el cuadro fáctico, desde el inicio del procedimiento en los actos administrativos que concluyeron con la imposición de la multa de referencia. (...) Como se ha venido señalando, todo procedimiento sancionatorio se encuentra sujeto a principios que aseguran que las infracciones administrativas y sus respectivas sanciones se encuentren previstas en una ley formal, garantizando el respeto a la seguridad jurídica de los administrados, y que conozcan con certeza el ámbito de lo lícito y lo ilícito, y a su vez se elimine cualquier atisbo de arbitrariedad del órgano sancionador competente, aspectos que en la especie son violentados ante la falta de análisis y motivación en el actuar de la Dirección General de Aduanas, en lo que respecta a la imputación subjetiva desplegada en la especie, la cual nunca desarrolla.

De esta forma, desde el momento mismo de dictar el acto de apertura de un procedimiento sancionador, debe la Autoridad Administrativa consignar la adecuada intimación e imputación de los cargos que se atribuyen al investigado, individualizando las conductas y hechos que le son achacables como incumplidos, tanto en su aspecto objetivo como subjetivo, debiendo guardar relación con el tipo sancionador administrativo que estima típico de la conducta u omisión tenida por irregular, lo mismo que ha de informarse al sujeto investigado las pruebas en que se sustentan los cargos imputados. Tal como se explica la tipicidad es una aun cuando tenga dos vertientes, omitir el desarrollo de una de ellas, implica generar una nulidad por violación al debido proceso y derecho de defensa (...) De esta forma, con base en una imputación que contenga claramente establecidos los



DN-0703-2021

elementos de la tipicidad objetiva y delimitada la eventual responsabilidad subjetiva, sea a título de qué se imputan los actos, si de dolo o culpa, el correspondiente análisis de la antijuricidad, excluyendo las eximentes de responsabilidad y la culpabilidad por estimar que el sujeto tiene la capacidad de ser imputado sobre las acciones atípicas realizadas, es que la Autoridad Aduanera en el acto final deberá acreditar, a partir de un análisis integral de todas las probanzas que obren en autos (...) probando finalmente que los hechos señalados por la PCF se adecúan al tipo infraccional cumpliéndose los elementos esenciales para la sanción, cuales son la tipicidad en sus dos vertientes, la antijuricidad por no existir eximente de responsabilidad y la culpabilidad al resultar imputable la conducta al sujeto responsable, condiciones que se le debe atribuir precisamente desde el reproche inicial, para que pueda ejercer su defensa con todos los elementos que estimó la administración incumplidos. (...)" (el resaltado es del original)

En este mismo sentido a su vez resultan de vital importancia las sentencias N°0074-2024, N°0080-2024 y N°0106-2024, todas del Tribunal Aduanero Nacional.

Por consiguiente, es fundamental aclarar que por disposición del artículo 136 literal 1. inciso a) de la Ley General de la Administración Pública, normativa supletoria al caso, la Administración debe motivar los actos que impongan obligaciones, limiten, supriman o denieguen derechos subjetivos, por lo que en el presente caso, la Autoridad Aduanera se ha pronunciado, con fundamento en la Ley N°8707, Ley General de Aduanas, su Reglamento y demás normativa inherente al caso en estudio, realizándose en el análisis del caso y tipo sancionatorio aplicado una incorrecta e inadecuada motivación y fundamentación de los hechos y pruebas aportadas en el expediente administrativo levantado al efecto.

Ello se desprende del estudio de forma integral del expediente administrativo remitido por la PCF, en el cual no se infiere que los hallazgos efectuados conduzcan a la determinación de que la conducta desplegada por el endilgado en el procedimiento administrativo, sea constitutiva del tipo infraccional descrito en el numeral 10 de la Ley de Creación del Registro Fiscal de Importadores, Fabricantes y Distribuidores de Bebidas Alcohólicas (Ley N°8707), sobre todo si



DN-0703-2021

analizamos las conclusiones a las que arribó la PCF para demostrar los hechos acusados al indicar:

“(...) DILIGENCIAS POLICIALES

Primera: El cuatro de febrero de dos mil veintiuno, a ser las once horas con veinte minutos se confeccionó el Acta de Inspección Ocular y/o Hallazgo Número 52257, en el local comercial denominado “Mini Supe Estragos”, situado en la provincia de Heredia, Cantón Central, Distrito Central, específicamente en avenida 03, calle 02, 200 metros al norte de Gobernación, con la finalidad de realizar inspección física y documental de la mercancía tipo licores y cigarrillos que se encontraran a la venta tanto en exhibición como en bodega del local comercial antes mencionado, siendo atendidos por el señor Noé Armando Paniagua Calderón, cédula de identidad número 1-1670-759, costarricense quien manifestó ser el propietario por lo que se le indicó el motivo de la visita y al procedimiento a seguir, así como los derechos que le asistían, solicitándole la anuencia y colaboración para realizar la inspección física y documental de las mercancías que se tenían a la venta y/o en la bodega del local comercial de marras, con la finalidad de verificar el cumplimiento de lo establecido en la normativa costarricense, para lo cual el señor Paniagua Calderón accedió en forma voluntaria (ver folios 13 y 14)

Segunda. Como resultado de la actuación, se ubicaron 23 unidades de mercancía tipo licor, que no reunían los requisitos de etiquetado por ley, de acuerdo a su comercialización en Costa Rica, Registro Sanitario del Ministerio de Salud y las respectivas advertencias de su consumo. Por otra parte, se verificó que, en el comercio de marras, se encuentra inscrito de alta ante la Administración Tributaria de jurisdicción, bajo el nombre Jimenez Sossa Gustavo, cédula 11011038533, con actividad comercial Abastecedores pulperías o mini super (ver folios 15 y 16)

Tercera. En continuación a la diligencia anterior, al ser las doce horas con treinta minutos, se procedió con el decomiso de la mercancía tipo licor, cuyas características físicas se detalla el Acta de Decomiso y/o Secuestro Número 13011 y debidamente descritas en el siguiente Cuadro Uno del presente Informe y en el apartado de Prueba Material (ver folios 17 y 18).

Cuadro Uno
Descripción de mercancía decomisada



<i>Unidades</i>	<i>Descripción</i>
01	<i>Unidad de licor tipo Whisky, marca Chivas Regal 12 años, de 01 litro y 40% volumen de alcohol, hecho en Escocia</i>
03	<i>Unidades de licor tipo tequila, marca Jose Cuervo Especial de 01 litro y 38% volumen de alcohol, hecho en México</i>
01	<i>Unidad de licor tipo whiskey, marca Jim Beam Apple, de 01 litro y 35% volumen de alcohol, hecho en USA</i>
02	<i>Unidades de licor tipo Dry Gin, marca Bombay Sapphire de 01 litro y 47% volumen de alcohol, hecho en Inglaterra</i>
03	<i>Unides de licor tipo Ron, marca Flor de Caña Añejo Oro, de 01 litro y 40% volumen de alcohol, hecho en Nicaragua</i>
01	<i>Unidad de licor tipo Whisky, marca Drambuie de 01 litro y 40% volumen de alcohol, hecho en Escocia</i>
01	<i>Unidad de licor tipo crema de Whisk, marca Baileys de 01 litro y 17% volumen de alcohol, hecho en Irlanda</i>
01	<i>Unidad de licor de hierbas, marca Jagermaiter de 0.7 litro y 35% volumen de alcohol, hecho en Alemania</i>
01	<i>Unida de licor tipo Whisky, marca Johnnie Walker Double Black de 01 litro y 40% volumen de alcohol, hecho en Escocia</i>
06	<i>Unidades de licor Whisky, marca J&B, de 20 cl y 40% volumen de alcohol, hecho en Escocia</i>
03	<i>Unidades de licor tipo crema de Tequila, marca Rose Strawberry, de 750 ml y 15% volumen de alcohol, hecho en USA</i>
Total: 23 Unidades	

Cuarta. Seguidamente, al ser las tres horas, mediante el Acta de Inspección Ocular y/o Hallazgo Número 52259, se procedió al depósito de la mercancía detallada en el cuadro Uno del presente informe, en el Depositario Fiscal DHL, código A-162, siendo recibida por el señor Ricardo Loría Calderón, portador de la cédula de identidad 1-907-025, quien figura como jefe de bodega, quedando ubicada en 02 con un peso total de 47.5 Kg con tarima y registrado bajo el número de movimiento de inventario 130-2021 (ver a folios del 19 y 20)

Quinta. El dieciséis de marzo de dos mil veintiuno, se envió vía correo electrónico al Órgano de Valoración y Verificación Aduanera a la Aduana Santamaría el oficio PCF-OFI-520- 2021, mediante el cual se solicitó realizar el cálculo de la valoración de las mercancías decomisadas, (ver folios del 21 al 24)(...)"

Es así como conforme a todo lo antes expuesto y en virtud de las resoluciones que sobre el particular ha venido emitiendo el Tribunal Aduanero Nacional antes citadas, una vez visto el informe final y las



DN-0703-2021

resoluciones de inicio como final del Procedimiento Administrativo Sancionatorio se determina que dichos actos carecen de los elementos fundamentales para su validez y eficacia como lo son una debida motivación y fundamentación de los actos. Así como se vislumbra que en la especie la conducta no se encuentra tipificada en la normativa dispuesta en la Ley N°8707, dado que la misma no se logró demostrar el incumplimiento de las obligaciones de los artículos 4 y 5 como lo es la adquisición por parte de los establecimientos comerciales de bebidas alcohólicas para la venta, de proveedores no inscritos en el Registro Fiscal.

Lo cual nos lleva a concluir que probablemente se podría estar en presencia de otro tipo de infracciones o delitos, tal cual podría ser una infracción tributaria aduanera del numeral 242 bis Ley General de Aduanas con una multa equivalente al valor aduanero de las mercancías, siempre que el valor aduanero de las mercancías no supere los cinco mil pesos centroamericanos o su equivalente en moneda nacional. Circunstancia que deberá ser determinada por medio del procedimiento sancionatorio correspondiente incoado por la Aduana de jurisdicción que corresponda.

Por todo lo expuesto, sustentados en las consideraciones de hecho y de derecho, en criterio de esta Dirección General resulta contrario a derecho los actos administrativos dictados mediante resolución de inicio **RES-DN-0785-2022 de fecha 04 de agosto del 2022** y final **MH-DGA-RES-1452-2024 de fecha 10 de setiembre del 2024**, al considerarse procedente la revisión de oficio y declaratoria de nulidad absoluta y consecuentemente el archivo del Procedimiento Administrativo Sancionatorio incoado en contra de la empresa presuntamente infractora, debiendo remitirse las actuaciones a la oficina de origen.

POR TANTO

Con fundamento en las consideraciones de hecho y de derecho expuestas, esta Dirección General resuelve: **PRIMERO:** Declarar de oficio la **NULIDAD ABSOLUTA** del Procedimiento Administrativo Sancionatorio incoado en contra del Local Comercial **MINI SUPER ESTRAGOS** inscrito ante la Administración Tributaria a nombre de **JOSE ARMANDO PANIAGUA CALDERON**, cédula de identidad número **116700759**, desde el acto de inicio inclusive, resolución **RES-DN-0785-2022 de fecha 04 de agosto del 2022**. **SEGUNDO:** Se ordena el Archivo definitivo de las actuaciones y devolución del expediente administrativo **DN-0703-**



DN-0703-2021

2021 a la oficina de origen. NOTIFIQUESE al señor JOSE ARMANDO PANIAGUA CALDERON.

**CRISTIAN MONTIEL TORRES
DIRECTOR GENERAL DE ADUANAS**

Revisado por: Ginnette Azofeifa Cordero, Jefe Dpto. de Procedimientos Administrativos	Elaborado por: Andrea Barrientos Chacón Dpto. de Procedimientos Administrativos