Tipo de documento / Nombre del documento Resolución Final Procedimiento Sancionatorio	Nivel de clasificación 03
Código / Número de oficio MH-DGA-RES-1668-2026	Versión: 01
Proceso al que pertenece Gestión Normativa, Dirección General de Aduanas	

MH-DGA-RES-1668-2026

DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS. San José, a las nueve horas con nueve minutos del día dieciséis de octubre del año dos mil veintiséis.

Esta Dirección General procede con el dictado del **Acto Final** del Procedimiento Administrativo Sancionatorio mediante el cual se investiga la presunta comisión de una infracción tributaria aduanera tipificada en el artículo 242 de la Ley General de Aduanas, procedimiento iniciado mediante resolución **RES-DF-394-2020** de las diez horas con cuarenta minutos del diez de diciembre de 2020, contra el auxiliar de la función pública aduanera **Hiram Manuel Alfaro Sánchez,** cédula de identidad número **1-0565-0007**, en su condición de agente aduanero, cuya eventual responsabilidad deriva de la nacionalización de las mercancías amparadas a la línea 01 del Documento Único Aduanero (DUA) **002-2015-006021** de fecha **26 de enero de 2015** de la Aduana de Caldera.

RESULTANDO

I. Que el auxiliar de la función pública aduanera **Hiram Manuel Alfaro Sánchez,** cédula de identidad número **1-0565-0007**, en su condición de agente aduanero, tramitó el DUA **002-2015-006021** de fecha **26 de enero de 2015** de la Aduana de Caldera, declarando lo siguiente:

DUA	Fecha	Línea	Descripción de la Mercancía	Clasificación Arancelaria Declarada
002-2015-006021	26/01/2015	1	Jarra Hervidora de Agua 1.2 lts, modelo HS-237	8516.10.00.90

Folios 03 y 04, Objeto digital 0004

II. En el informe final **DF-DEN-INF-018-2017** de fecha **12 de julio de 2017**, emitido por la Dirección de Fiscalización, se determinó para la línea 01 del Documento Único Aduanero **006-2015-014543**, que fue tramitado por el auxiliar de la función pública aduanera **Hiram Manuel Alfaro Sánchez**, en su condición de agente aduanero, una diferencia en la obligación tributaria aduanera, por un monto de **¢526.632,53** (quinientos veintiséis mil seiscientos treinta y dos colones con 53/100), producto de un cambio en la clasificación arancelaria, ya que se habían declarado las mercancías denominadas como "Jarra Hervidora de Agua 1.2 lts, modelo HS-237" en la partida arancelaria **8516.10.00.90**, siendo la partida arancelaria correcta la **8516.79.00.90**. (Folios 11 al 17, objeto digital 0005).

III. Con Acta de Regularización número **58-2017** de fecha **27 de julio de 2017**, la autoridad aduanera llevó a cabo la regularización de la situación tributaria aduanera producto de una incorrecta clasificación arancelaria, de acuerdo con el detalle consignado en el Resultando anterior; a lo que el

sujeto pasivo solicitó plazo al día **21 de agosto de 2018 a las 09:00 horas**, para aceptar o rechazar la propuesta planteada. (Folios 23 al 25, objeto digital 0004).

IV. Mediante trasferencia electrónica número **00000417** de Banco de Costa Rica con fecha **16 de agosto de 2017**, el sujeto pasivo de la obligación tributaria aduanera procedió a cancelar la suma de **¢2.831.631,62** (dos millones ochocientos treinta y un mil seiscientos colones con 62/100), monto que incluye el adeudo determinado para el DUA **002-2015-006021,** por el error en la clasificación arancelaria y sus respectivos interés en la fecha del pago, dicho deposito fue verificado ante la Tesorería Nacional, quienes confirmaron su acreditación. (Folio 28, Objeto digital 0011).

V. Con resolución **RES-DF-394-2020** de las once horas cinco minutos del dieciséis de diciembre de dos mil veinte, se inició procedimiento administrativo sancionatorio contra el auxiliar de la función pública aduanera **Hiram Manuel Alfaro Sánchez,** en su condición de agente aduanero, por la presunta comisión de UNA INFRACCIÓN TRIBUTARIA ADUANERA de conformidad con lo establecido en el artículo 242 de la Ley General de Aduanas, la cual le fue debidamente notificada el día **20 de enero de 2021.** (Folios 30 al 40, Objetos digitales 0011 y 0012).

VI. Se han respetado los procedimientos y plazos que ordena la ley.

CONSIDERANDO

I. Competencia y Régimen Legal Aplicable: Se tramita el presente procedimiento administrativo sancionatorio de conformidad con los artículos 6, 8, 9 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA IV), 223 literal C) del Reglamento del Código Aduanero Centroamericano (RECAUCA IV), 1, 5, 6 inciso c), 11,22, 23, 24, 24 bis, 28, 29, 33, 36, 53 a 55, 57,58, 59, 62,63, 86, 102, 230 siguientes y concordantes, 242 de la Ley General de Aduanas,21, 21 bis 55 bis, 536 bis, 536 ter del Reglamento a la Ley General de Aduanas, y Resolución DGA 261-2009 del 14 de setiembre del 2009, publicada a través del Diario Oficial La Gaceta N° 208 del 27 de octubre del 2009 "Procedimiento de Regularización de las Obligaciones Tributarias Aduaneras en las Actuaciones de Fiscalización", modificada mediante resolución homónima **RES-DGA-302-2011** del 2 de noviembre del 2011, publicada a través del Diario Oficial La Gaceta N° 234 del 6 de diciembre de 2011 y la Ley N° 7346, Decreto No. 30712 y sus modificaciones, sobre las Reglas Generales para la interpretación del Sistema Arancelario Centroamericano, esta Dirección se encuentra facultada por continuar el presente procedimiento administrativo. Conforme artículo 242 de la Ley General de Aduanas No 7557 del 20 de octubre de 1995, publicada en La Gaceta No 212 de 08 de noviembre de 1995 y sus reformas. Reglamento ley General de Aduanas, Título II Decreto Ejecutivo Nº 34475 de 4 de abril de 2008, sus reformas y modificaciones. Asimismo, en aplicación del **artículo 231 de la Ley General de Aduanas**, la aplicación de las sanciones se hará conforme a las leyes vigentes en la época de su comisión. Si con posterioridad a la comisión de un hecho punible se promulga una nueva ley, aquel se regirá por la que sea más favorable al infractor, en el caso particular que se juzgue.

Tipo de documento / Nombre del documento Resolución Final Procedimiento Sancionatorio	Nivel de clasificación 03
Código / Número de oficio MH-DGA-RES-1668-2026	Versión: 01
Proceso al que pertenece Gestión Normativa, Dirección General de Aduanas	

II. Sobre 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 cumplan con los requisitos y obligaciones, que le impone el ordenamiento jurídico.

III. Sobre 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 223 literal C) del Reglamento del Código Aduanero Centroamericano (RECAUCA IV).

IV. Objeto de la litis: El fondo del presente asunto busca determinar la existencia de responsabilidad administrativa del auxiliar de la función pública aduanera **Hiram Manuel Alfaro Sánchez,** cédula de identidad número **1-0565-0007,** en su condición de agente aduanero, por presuntamente incurrir en una infracción tributaria aduanera derivada de la nacionalización de las mercancías amparadas al DUA número **002-2015-006021** de fecha 26 de enero de 2015 de la Aduana de Caldera, según lo indicado en el **artículo 242** de la Ley General de Aduanas, por declarar una partida arancelaria incorrecta, vulnerando el régimen jurídico aduanero lo que produjo una diferencia en la obligación tributaria aduanera derivada de la nacionalización de dichas mercancías, causando un perjuicio mayor a quinientos pesos centroamericanos según se detalla a continuación:

DUA	Línea	Clasificación Arancelaria Declarada	Monto de Tributos Cancelados	Clasificación Arancelaria Determinada	Monto de Tributos determinados	Tributos Dejados de Percibir
002-2015-006021	1	8516.10.00.90	¢816.349,11	8516.79.00.90	¢1.342.981,64	¢526.632,53

La diferencia en la obligación tributaria aduanera constituye una vulneración del régimen jurídico aduanero, con base en el tipo de cambio aplicable a la fecha de aceptación del DUA en estudio, se consigue determinar que el perjuicio fiscal generado es superior a 500 pesos centroamericanos, lo que se establece en el numeral 242 de la Ley General de Aduanas como se detalla a continuación:

DUA	Fecha	Tributos declarados	Tributos Determinados	Tributos Dejados de Percibir	Tipo de Cambio	Tributos Dejados de Percibir en Pesos Centroamericanos
002-2015-006021	26/01/2015	¢816.349,11	¢1.342.981,64	¢526.632,53	¢542,06	$971,54

V. De las nulidades: Entrando a conocer la existencia de posibles nulidades que se presentaron en el proceso de marras, y revisando la actuación administrativa con el objeto de determinar si las actuaciones realizadas han sido válidas y eficaces, para lo cual el análisis se efectuará sobre los aspectos esenciales que puedan ser considerados como violatorios del ordenamiento jurídico

aduanero. En el Dictamen No.103 del día 20/06/1997 emitido por la Procuraduría General de la República se menciona el tema de las nulidades, ocurriendo que, dentro de lo que interesa se indicó entre otras cosas:

En nuestro ordenamiento se reconocen esencialmente tres criterios básicos para determinar si el vicio que presenta un acto administrativo produce la nulidad absoluta o relativa de éste.

Primero: *Criterio teleológico o del grado de la infracción, según el cual, la consecución del fin público que se persigue con el acto, conjuntamente con la gravedad de la falta que presenta, son los elementos que deben tomarse en cuenta para determinar si estamos en presencia de nulidad o anulabilidad.*

El fundamento normativo de este criterio, lo encontramos en los artículos 165 y 167 de la Ley General de la Administración Pública. El primero de ellos hace referencia a la gravedad de la falta en los siguientes términos:

> *"La invalidez podrá manifestarse como nulidad absoluta o relativa, según la gravedad de la violación cometida."*

El segundo, contempla la realización o no del fin público como elemento determinante:

> *"Habrá nulidad relativa del acto cuando sea imperfecto uno de sus elementos constitutivos, salvo que la imperfección impida la realización del fin, en cuyo caso la nulidad será absoluta."*

Una disposición similar a las anteriores, pero referida al Libro Segundo de la Ley General de Administración Pública (procedimiento administrativo), la encontramos en el artículo 223 de esa Ley.

Ahí se establece:

> *1.- Sólo causará nulidad de lo actuado la omisión de formalidades sustanciales del procedimiento.*
>
> *2.- Se entenderá como sustancial la formalidad cuya realización correcta hubiera impedido o cambiado la decisión final en aspectos importantes, o cuya omisión causare indefensión. (El subrayado es nuestro).*

Esta norma, aparte de reiterar la importancia del grado de la infracción, menciona dos razones específicas en las cuales se produciría nulidad de lo actuado:

- *Cuando el vicio cambie la decisión final en aspectos importantes, o*

- *Cuando cause indefensión.*

Debe entenderse que en esos supuestos el procedimiento administrativo no cumpliría con el fin público a que va destinado.

Sobre el criterio teleológico o grado de la infracción como parámetro para la calificación del vicio, la doctrina nacional ha dicho:

> *"Este criterio es el que más acogida tiene por parte de los diversos autores. Mediante este se trata de precisar que la diferencia entre nulidad absoluta y nulidad relativa es de grado y que el contenido de esta graduación está determinado por la noción de fin público inherente a todo quehacer administrativo. Es decir, serán absolutamente nulos aquellos actos administrativos disconformes con el ordenamiento en forma grave, sea, que a la vez que quebrantan la legalidad administrativa, impiden la realización de los fines públicos hacia los cuales está encaminada la actuación de la Administración. Por otra parte, serán relativamente nulos aquellos actos que, pese a su disconformidad sustancial con el ordenamiento, ésta no es grave ya que permite la realización de los fines previstos normativamente para la función administrativa que se ejerce."*[1] *(El subrayado en nuestro).*

Segundo: *Criterio para calificar el vicio en que haya incurrido un acto administrativo, lo es el de la determinación expresa en la ley de las consecuencias del vicio.*

Se trata de un método que, por su rigidez, no permite deliberación alguna tendiente a ajustar las consecuencias del vicio al cumplimiento o no del interés público. Ello debido a que el legislador, de previo, ha realizado la ponderación correspondiente, arribando a la conclusión de que, en esos casos, resulta inadmisible otra solución que no sea declarar la nulidad absoluta del acto. En otras palabras, ya fuere por el grado de la lesión, o por la importancia de los valores en juego, la ley no deja a cargo del intérprete jurídico la determinación de las consecuencias del vicio, sino que las establece ella de manera genérica.

Un ejemplo de lo anterior, lo encontramos en el artículo 247 de la Ley General de la Administración Pública, norma que califica de absolutamente nula la comunicación hecha por un medio inadecuado, o fuera del lugar debido, o que sea omisa en cuanto a una parte cualquiera de la disposición del acto. Por el contrario, se sanciona ahí con nulidad relativa la comunicación que contenga un vicio de los no citados con anterioridad.

[1] SABORIO VALVERDE, Rodolfo. Eficacia e Invalidez del Acto Administrativo, Editorial Alma Mater, San José, 1986, pág. 92- 93.

Disposiciones similares a la descrita, donde se establece expresamente el carácter absoluto o relativo de la nulidad, se encuentran en los artículos 41, 155, 237, y 268 de la Ley General de la Administración Pública.

Tercero: *Criterio que se fundamenta en el Principio de Conservación del Acto Administrativo, según el cual, en caso de duda sobre la existencia, calificación o importancia del vicio, deberá estarse a la consecuencia más favorable a la conservación del acto. Este criterio se encuentra positivamente recogido en el artículo 168 de la Ley General de la Administración Pública. Es importante señalar que este criterio de calificación es de aplicación residual, o sea, sólo opera en caso de que con los primeros dos mencionados, no se haya podido determinar el carácter absoluto o relativo de la nulidad que genera el vicio.*

En la situación concreta que nos ocupa, el criterio de calificación a aplicar es el segundo de los descritos, pues el propio artículo 173 de la Ley General de la Administración Pública, en su inciso quinto, dispone en lo que interesa que "La anulación administrativa de un acto contra lo dispuesto en este artículo, sea por omisión de las formalidades previstas, o por no ser absoluta, evidente y manifiesta la nulidad, será absolutamente nula."

No resulta difícil deducir las razones que motivan al legislador a sancionar de esa forma los vicios en el procedimiento para la anulación en sede administrativa, de actos declarativos de derechos. Lo que se pretendió con ello fue limitar la posibilidad de un uso abusivo de la potestad que en ese momento se le confería al Estado, a efecto de lograr un equilibrio entre los poderes de la Administración y las garantías del administrado.

Siendo que los elementos del acto administrativo son motivo, contenido y fin, es importante traerlos a colación con el fin de indicar en qué se trata cada uno:

Motivo del acto administrativo: Para que el acto administrativo sea válido debe guardar conformidad con el ordenamiento jurídico en todos sus elementos. A contrario, será inválido el acto que de alguna forma vulnera el ordenamiento jurídico. Nuestra legislación administrativa establece dos grados de invalidez de los actos; aquellos que conllevan la nulidad absoluta y nulidad relativa, la primera categoría abarca las sustanciales que son incompatibles con el ordenamiento jurídico y a la realización del interés público al cual se dirige por la falta total de uno o varios de los elementos constitutivos del acto administrativo o cuando el defecto afecte el fin del mismo; las segundas constituida por infracciones menores que no impiden la realización del interés público y que pueden ser ajustadas al ordenamiento.

Establece la Ley General de la Administración Pública en el artículo número 133:

"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".

Decía el Doctor Eduardo Ortiz: *"[...] El motivo deberá ser legítimo, es la primera condición. Esto es obvio. No puede ser un motivo ilegal en relación con el acto que se está realizando".*

Eduardo García Enterría ha señalado sobre el punto: *" Si la administración ejecuta la ley, en el sentido que hemos visto, esto es, en cuanto la ley otorga a la administración potestades de obrar, resulta que la ley como imperativo abstracto conecta una cierta consecuencia jurídica a un tipo de hecho específico, precisamente, y no a cualquiera, indeterminadamente...el acto administrativo no es más que el ejercicio de una potestad, por lo que el mismo solo puede dictarse en función del presupuesto de hecho dictado por la norma de cuya aplicación se trata".*

Contenido del acto administrativo: Por su parte, el contenido, como elemento sustancial, *"es la definición del efecto del acto, considerado como resultado jurídico del mismo...El contenido es, como dice Zanobini, lo que el acto dispone, certifica, declara o juzga, y se expresa en su parte dispositiva."*

Fin del acto administrativo: En cuanto al fin del acto administrativo, se define como el *"resultado último, de índole no jurídica, que persigue el acto en relación con el motivo realizado".*

Como apunta DROMI, *"la actividad administrativa está condicionada por la ley a la obtención de determinados resultados. Por ello, no puede la Administración Pública procurar resultados distintos de los perseguidos por el legislador, aun cuando aquellos respondan a la más estricta licitud y moralidad, pues lo que se busca es el logro de determinado fin, que no puede ser desviado por ningún motivo, así sea plausible".*

En el presente caso, queda claro que la resolución **RES-DF-394-2020 de las once horas cinco minutos del dieciséis de diciembre de dos mil veinte**, si bien cuenta con los elementos del acto administrativo, la misma motiva de manera incorrecta la mencionada resolución, y es que se echa de menos las justificaciones técnicas, análisis de pruebe y justificación legal que sustenten el caso, y no se analizó correctamente el error cometido en el DUA, ya que no es suficiente indicar que se cambió de una partida a otra y que el perjuicio fiscal superó los 500 pesos centroamericanos, sin analizar motivadamente dichos cambios, máxime cuando se habla de la imputación de conductas que infringen el régimen aduanero. En cuanto al tema de Motivación el TAN en forma reiterada ha dicho y como ejemplo tenemos la Sentencias 169-2016 del doce de mayo de dos mil dieciséis que cita:

> *"De esta forma, para el caso concreto tenemos que, para determinar la procedencia de la infracción imputada, debió el A Quo precisar y concretizar los hechos que se atribuyen a la*

recurrente, con los elementos probatorios de respaldo, posibilitando el ejercicio de una defensa adecuada y acorde a los hechos atribuidos, en el sentido de individualizar al imputado, describir en forma detallada, precisa y claramente los hechos acusados, realizando una clara calificación legal de los mismos, dado que para que una persona pueda defenderse es imprescindible que exista algo de qué defenderse, es decir, que se le atribuya haber hecho algo o haber omitido hacer en el mundo fáctico, con consecuencias jurídico-sancionatorios, en ajuste a la naturaleza de la presente litis, todo lo cual se echa de menos en el presente asunto"

Aunado a lo anterior, presenta carácter de indefensión al administrado, por cuanto se motivan incorrectamente los hechos y existe omisión de prueba en el expediente, y no existe desarrollo de esta, razón por la cual se deja en indefensión al sujeto pasivo de la relación, el cual como bien se indica, tiene derecho a que se le presente y justifique la actuación administrativa.

Al revisar la resolución referida, se puede extraer que la misma no evalúa la prueba ni identifica las situaciones jurídico – técnicas que pudieron ser presuntamente incurridas y se omite el desarrollo de estas, siendo esta situación causa de indefensión para el administrado.

Lo anterior descrito, presenta vicios de carácter sustancial en la resolución que dictó el inicio del presente procedimiento sancionatorio, ya que se compromete el cumplimiento del debido procedimiento administrativo que busca la Administración Pública, en ese sentido debe considerarse lo expresado por la Sala Constitucional en el voto número 1773-96, mismo que en lo de interés señala:

"...la Sala ha venido delineando de forma constante las características del derecho al debido proceso en sede administrativa. Se trata fundamentalmente de la exigencia de no sorprender al administrado y permitirle que defienda sus derechos e intereses de manera que quien debe resolver tenga no sólo la versión de las partes interesadas sino además la mayor cantidad de elementos de prueba para resolver..."

Además, al realizar el análisis de la resolución en lo que respecta a la imputación en cuanto al desarrollo de la teoría del delito, la cual tiene los matices del Derecho Penal en la esfera administrativa, es deber de la Administración *motivar todas las actuaciones que realice entendiéndose que las mismas, deben de desarrollarse en el sentido que el contenido tenga tanto un fundamento legal como un análisis de la prueba, que no deben de obedecer más que a la búsqueda de la verdad real de los hechos con el fin de que la administración sea lo más precia posible en lo que respecta al contenido de las actuaciones que emiten, tomando en cuenta los motivos de hecho y de derecho, y alcanzar el fin correcto tanto para el administrado como para la administración, en este orden de ideas,* el inicio del procedimiento, que en la especie se podría configurar una responsabilidad subjetiva en el actuar del agente aduanero imputado, sea si éste ha conocido o previsto el riesgo que desplegaba su conducta, y siendo que en la especie se imputa la

configuración del tipo a modo de culpa, cómo pudo evitarlo, cuál debió ser su conducta en apego al deber de cuidado que le exigía la normativa aduanera.

Indica el Tribunal Aduanero Nacional en la resolución MH-TAN-RES-090-2025 que, *"se concibe al acto administrativo como el producto de un proceso de formación integrado por diversas operaciones cognoscitivas, las cuales recaen sobre hechos relevantes y normas jurídicas que la Administración debe aplicar con el fin de lograr la emisión de un acto válido y eficaz; así, la Autoridad Administrativa debe sustentar sus acciones dentro del marco de la legalidad, sin distorsionar su alcance o significación, además, debe encuadrar tales hechos en los presupuestos hipotéticos de la norma adecuada para el caso concreto, y finalmente aplicar la consecuencia jurídica correspondiente, todo ello para que el acto sea considerado válido."* y a su vez indicó:

> *"De esta forma, desde el momento mismo de dictar el acto de inicio de un procedimiento sancionador, se debe garantiza el debió proceso y derecho de defensa del presunto infractor del ordenamiento jurídico aduanero, debe la Autoridad Administrativa consignar la adecuada intimación e imputación de los cargos que se atribuyen al investigado y que podría constituir una infracción, individualizando las conductas y hechos que le son atribuibles como incumplidos, la norma legal aplicable, tanto en su aspecto objetivo como subjetivo, debiendo guardar relación con el tipo sancionador administrativo que estima típico de la supuesta conducta u omisión tenida por irregular, lo mismo que ha de informarse al sujeto investigado las pruebas en que se sustentan los cargos imputados, para que le permita al imputado ejercer su defensa, todo lo cual refleja la ausencia de un análisis completo e integral de los diferentes elementos necesarios para sentar la responsabilidad, omitiendo el análisis de la teoría del delito, lo que conlleva la ausencia de una intimación e imputación amplia, clara y precisa lo que se relaciona a su vez con la motivación de los actos, todo lo cual implica la nulidad del procedimiento sancionatorio, no siendo un acto válido y eficaz por no ser sustancialmente conforme con el ordenamiento jurídico por la ausencia de elementos del mismo.*
>
> *Debe tener presente la autoridad aduanera que el análisis de los elementos debe hacerse en el orden establecido tipicidad, antijuridicidad y culpabilidad, porque lo que establece la teoría para la aplicación de régimen punitivo es un orden para el planteamiento y la resolución del problema al aplicar la ley penal, primero tipicidad, análisis de la conducta típica que puede servir de base a las posteriores valoraciones actuando como un primer filtro, superado el mismo y demostrada la tipicidad objetiva y subjetiva, se podrá continuar con el análisis de la antijuridicidad, para arribar a la culpabilidad, lo que a criterio de este Tribunal tampoco se da. Al omitir el análisis del primer elemento de la tipicidad subjetiva, tal y como la misma administración lo señala en el acto de inicio, se omite todo examen y consideraciones sobre la posible responsabilidad subjetiva, los elementos, hechos o indicios que sugieren la existencia de una posible acción con dolo o culpa, por qué se considera que la persona imputada fue negligente, que acciones u omisiones realizó o dejo de realizar, en que aspecto*

no tuvo el cuidado y la diligencia debidos en lo que hace, en especial en el cumplimiento de sus obligaciones, en otras palabras sin declarar la responsabilidad desde el acto de inicio, si debe establecer con suma claridad una relación oportuna, expresa, precisa, clara y circunstanciada de los hechos por los que se inicia el procedimiento y se presume la responsabilidad del administrado.

Por otro lado tenemos la motivación del acto, se encuentra en una relación directa con los derechos de intimación e imputación, que forman parte de los derechos al debido proceso y de defensa, no siendo válido iniciar un procedimiento mediante observaciones abstractas o indeterminadas, con generalizaciones del porque sanciona, dando prevalencia a citar y establecer los hechos del despacho aduanero relacionados con la clasificación arancelaria que al objeto de la litis que es la sanción, lo que impide al sujeto destinatario del acto conocer a cabalidad los hechos y normas en que se fundamenta dicha acción administrativa; esto se realiza a través de un formal traslado de cargos, donde ha de formularse de manera expresa, concreta e integral las razones por las cuales se ha dado inicio a un procedimiento que en definitiva culminará con la imposición de una sanción, ello en aras de que el sujeto pasivo tenga la posibilidad de conocer qué hechos se le imputan y la responsabilidad que se le achaca, mediante la puesta en conocimiento del objeto, carácter y fines por los cuales se abre el respectivo procedimiento administrativo."

De acuerdo al análisis del expediente, el acto de inicio, omite la imputación de la finalidad que rigió la acción acusada, por lo que se deja para la actuación final el análisis en lo que respecta al carácter personal del auxiliar de la función pública en la realización del incumplimiento, apareciendo el mismo como un mero acontecimiento causal, objetivamente probable, cuando en realidad la imputación debe contener la referencia a las actuaciones realizadas o bien omitidas en forma personal a su deber del cumplimiento del régimen aduanero, deduciendo que la consecuencia final acontecería bajo una diligencia individualmente posible, violentándose el principio general de que no puede responderse por solo el resultado.

Concretamente, las actuaciones realizadas debieron establecer los siguientes principios:

1. Cuál fue en el caso concreto la falta al deber de cuidado del agente aduanero que generó la incorrecta determinación del indicado elemento de la obligación tributaria aduanera;

2. Acreditar cuáles acciones debió haber tomado en consideración para cumplir con lo que el Ordenamiento Jurídico le demandaba y de esta forma haber declarado correctamente la mercancía de cita, ya sea la revisión física de la mercancía o de los documentos que amparaban la importación, en fin, los medios de los que disponía para realizar correctamente su declaración;

3. Establecer la posible relación personal entre acción y resultado, brindando no solamente el aspecto fáctico de la imputación, sino las consideraciones por las cuales podrían configurarse los elementos cognitivos y volitivos, y la previsión concreta del resultado que la imputada debió tener al momento de diligenciar las Declaraciones Aduaneras de cita;

4. Respetar el principio constitucional de inocencia, garantía que obliga a la Administración a demostrar en el acto final que nos encontramos ante una acción típica, antijurídica y culpable.

El análisis de la teoría del delito realizada, es ayuna en lo que respecta a la referencia clara y directa de sí el sujeto imputado faltó o no a los deberes que le eran exigidos, no se establece el nexo causal entre la conducta imputada y el resultado, si el agente aduanero tomó o no las previsiones requeridas para realizar la correcta declaración, si actuó a pesar de conocer que su conducta desplegaba un riesgo de los que la norma sancionatoria precisamente pretende prevenir; no se fijó la previsibilidad o evitabilidad de su actuar, siendo que la sanción del autor no depende solo de que la acción haya determinado la aparición del resultado típico.

A su vez es ayuno el desarrollo de la culpabilidad del agente aduanero en el desarrollo del inicio del procedimiento administrativo, no se revisó si la actuación del auxiliar de la función pública supone dolo o culpa, dado que ambos aspectos conforman la responsabilidad subjetiva, siendo que desde un acto de inicio el presunto imputado debe conocer si la acción se imputa por una posible falta al deber de cuidado o por una actuación dolosa, y de esta forma establecer su defensa, de lo contrario se deja en estado de indefensión al Administrado. Por lo anterior, no se le intimó con claridad que fue con exactitud lo que incumplió, que acción u omisión en su conducta son los elementos que se consideran para imputarle la responsabilidad y pretender imponerle la multa.

En el ejercicio de la potestad punitiva que tiene el Estado, se deben de resguardar las garantías y principios esenciales del Derecho Penal, deben de ser precisas de los supuestos errores u omisiones cometidos debiendo ser imputados claramente, la atribución del resultado como producto de su accionar, con el fin de que el administrado tenga total claridad en los cargos desarrollados por la administración en la resolución inicial, y la misma no puede ser delegada al acto final, debido a que en la etapa de las alegaciones del acto de inicio el administrado tiene el derecho de defenderse con las presuntas imputaciones que le está haciendo la Administración.

Indica el Tribunal Aduanero Nacional en la resolución MH-TAN-RES-090-2025:

> *"La Administración que acusa tiene que demostrar la inculpación, es decir, el acusado no tiene que demostrar su inocencia, el agente de aduanas no tiene que aportar prueba si de previo no existe una imputación e intimación clara y precisa donde la autoridad aduanera establezca porque se le acusa, porque se considera existe culpa en su conducta y pretende sancionar. En este particular, el procedimiento es absolutamente nulo por violación de principios elementales del debido proceso constitucional y legal.*

Todo lo anteriormente expuesto respalda la falta de una adecuada y precisa imputación de los cargos al recurrente, generándose a su vez una inconsistente e insuficiente motivación que le ha provocado indefensión a partir del inicio mismo del procedimiento sancionatorio. Debe tenerse presente que la motivación de los actos administrativos resulta ser una exigencia del debido proceso, que resguarda a su vez el derecho de defensa del administrado; debe ser entendida como la justificación que ha de rendir la correspondiente Autoridad Administrativa al momento de emitir sus actos, resultando necesario indicar todas las razones que llevan al dictado de determinado acto administrativo, con el fin de que el administrado conozca con exactitud y certeza la voluntad de la Administración, dado que las decisiones que la misma adopte afectarán necesariamente sus derechos. De esta forma, la motivación se encuentra ligada a la causa del acto administrativo, es su manifestación externa, por medio de la cual, se logra tener conocimiento de todos y cada uno de los aspectos que han sido tomados en consideración para el dictado del acto específico, lo cual para el caso concreto se omite por completo respecto al precedente probatorio."

Los artículos 187 y 188 del Código de Normas y Procedimiento Tributarios, estipulan que la falta de motivación de un acto causa su nulidad, debido a que es evidente que la omisión de esto causa que el contribuyente caiga en un grave estado de indefensión. Es por ello que la Administración en primer término debe avocarse a revisar la actuación administrativa, determinando si en la especie se han violentado los principios procesales esenciales que todo acto administrativo debe salvaguardar en aplicación del principio de legalidad y del derecho del administrado a un debido proceso, pronunciándose sobre la existencia o no de nulidades del acto administrativo, debiendo este último ser dictado de conformidad con el Ordenamiento Jurídico, tanto en sus elementos esenciales como formales, su validez. Al respecto, la jurisprudencia constitucional ha señalado:

"En cuanto a la motivación de los actos administrativos se debe entender como la fundamentación que deben dar las autoridades públicas del contenido del acto que emiten, tomando en cuenta los motivos de hecho y de derecho, y el fin que se pretende con la decisión. ... implica una referencia a hechos y fundamentos de derecho, de manera que el administrado conozca los motivos por los cuales ha de ser sancionado o por los cuales se le deniega una gestión que afecta sus intereses o incluso sus derechos subjetivos". (Resolución 7924-99, en igual sentido 6080-2002 y 13232, todas de la Sala Constitucional) (El resaltado no es del original)"

Concomitantemente, los artículos 133, 158, inciso 1) y 2), 166, 174, 223 y 247 de la Ley General de Administración Pública, en relación con la nulidad absoluta de los actos administrativos, y en lo que interesa establecen:

"Artículo 158.-

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."

***"Artículo 166.-** Habrá nulidad absoluta del acto cuando falten totalmente uno o varios de sus elementos constitutivos, real o jurídicamente."*

***"Artículo 174**.-*
1. La Administración estará obligada a anular de oficio el acto absolutamente nulo, dentro de las limitaciones de esta Ley.
2. La anulación de oficio del acto relativamente nulo será discrecional y deberá estar justificada por un motivo de oportunidad, específico y actual."

***"Artículo 223**.-*
1. Sólo causará nulidad de lo actuado la omisión de formalidades sustanciales del procedimiento.
2. Se entenderá como sustancial la formalidad cuya realización correcta hubiera impedido o cambiado la decisión final en aspectos importantes, o cuya omisión causare indefensión."

Debido a tales disposiciones, la Administración tiene el deber de buscar en todo momento alcanzar la verdad material que le permita culminar con una decisión adecuada, y la misma debe de ser fundamentada de una forma precisa, que permita evaluar y referirse a toda la prueba contenida en expediente, así como fundamentar las actuaciones administrativas bajo este principio y la normativa que permita actuar bajo el principio de legalidad.

Asimismo, se ha constatado la existencia de inconsistencias en la conformación del expediente administrativo, particularmente la presencia de una doble foliatura respecto de diversos documentos, sin que conste acto formal de corrección, acta de refoliación, razón administrativa o cualquier otra actuación que permita verificar el origen, alcance y justificación de dicha alteración. Tal situación resulta contraria a los principios que rigen la adecuada conformación del expediente administrativo, el cual debe mantenerse íntegro, ordenado cronológicamente y con una foliatura única y continua, como garantía del debido proceso, del derecho de defensa y de la seguridad jurídica. La Procuraduría General de la República ha sostenido reiteradamente que la correcta foliatura forma parte de las garantías esenciales del procedimiento administrativo y que cada expediente debe conservar una única numeración secuencial, mientras que el artículo 51 del Código Procesal Contencioso Administrativo exige que el expediente se encuentre debidamente foliado, completo y en estricto orden cronológico.

Dicha irregularidad impide tener certeza sobre la integridad, autenticidad y secuencia de las actuaciones que sirven de fundamento al acto de inicio del procedimiento, comprometiendo la posibilidad de verificar con seguridad cuáles documentos integraban efectivamente el expediente

al momento de adoptarse dicha decisión. En consecuencia, al haberse configurado una afectación a formalidades sustanciales del procedimiento que incide directamente sobre las garantías de defensa y debido proceso de la persona investigada, esta Dirección General considera que el acto de inicio se encuentra viciado y recomienda declarar su nulidad.

Con respecto al informe: En lo que respecta a la verificación de la correcta clasificación arancelaria de las mercancías objeto del estudio, se reclasificaron las mercancías descritas como "*Jarra Hervidora de Agua 1.2 lts, modelo HS-237*" en la partida arancelaria **8516.10.00.90**, siendo la partida arancelaria correcta determinada por la Administración la **8516.79.00.90**, en lo cual dentro del análisis propio del cambio de clasificación se argumenta en el informe final **DF-DEN-INF-018-2017** de fecha **12 de julio de 2017**, emitido por la Dirección de Fiscalización que: "*Se procedió a imprimir del sitio web de la empresa importadora información relacionada con varios modelos de los productos importados al amparo de los incisos arancelarios 8516.10.00.90 y 8516.71.00.00 para las DUA objeto de estadio (Folios 93 al 102)*", los folios indicados y la información de respaldo no constan en el expediente, ocasionado una indefensión grave al Derecho de Defensa en el presente procedimiento.

El Debido Proceso es el pilar fundamental del Derecho Procesal y se expresa en la exigencia de procedimientos en los que debe respetarse un marco normativo mínimo en pro de la búsqueda de justicia, y entre otros fines, es garante del Derecho a la Defensa ya que asegura a las partes la posibilidad de efectuar a lo largo de todo el proceso sus alegaciones, probarlas y controvertir las contrarias, con la seguridad de que serán valoradas al momento de emitir un acto final.

Además, las partes de un proceso siempre han de estar informadas respecto de las actuaciones del procedimiento, mediante la notificación de las resoluciones que afecten a cada una de ellas y que, en definitiva, inciden en el proceso. Debe respetarse el procedimiento requerido para la aplicación del acto administrativo, permitiendo garantizar los derechos de los particulares de conformidad con el ordenamiento jurídico, por lo que se debe obtener una actuación administrativa justa sin lesionar al particular. De no cumplirse las anteriores vician de nulidad el procediendo administrativo, señalado así el numeral 158 de la Ley General de Administración Pública:

> *"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 del mimo cuerpo normativo 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."*

Así mismo, la Administración podrá dictar nulidad absoluta de sus actos según se indica en el artículo 174 de la Ley General de administración Pública, en lo que respecta a:

> *"1. La Administración estará obligada a anular de oficio el acto absolutamente nulo, dentro de las limitaciones de esta Ley.*
> *2. La anulación de oficio del acto relativamente nulo será discrecional y deberá estar justificada por un motivo de oportunidad, específico y actual."*

Con respecto a la competencia para dictar la nulidad del acto se indica en el artículo 180 LGAP:

> *"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."*

El caso concreto resulta evidente de lo expuesto, la insuficiencia de elementos para sancionar al administrado siendo relevante aplicar con ciertos matices, teorías y normas penales al derecho administrativo sancionatorio, lo anterior de acuerdo a los principios y garantías constitucionales aplicables en el derecho penal y por ende en el derecho administrativo sancionatorio, razón por la cual seguidamente resulta relevante analizar los diferentes estadios de la Teoría del Delito misma que se compone de los principios de tipicidad, antijuridicidad, y culpabilidad.

En consecuencia, debido al citado Principio de Tipicidad, los administrados deben tener la certeza respecto de cuáles conductas son prohibidas, así como las consecuencias de incurrir en ellas, confiriendo mediante las disposiciones legales, una clara y estricta correlación entre el tipo y la sanción que se impone, siendo preciso para ello que dichas disposiciones contengan una estructura mínima que indique quién puede ser el sujeto activo y cuál es la acción constitutiva de la infracción. (Ver Dictamen de la Procuraduría General de la República Nº C-142-2010).

Debido a este Principio de Tipicidad, derivación directa del Principio de Legalidad, tanto las infracciones administrativas como las sanciones producto de ese incumplimiento, deben encontrarse previamente determinadas por Ley, respetando el derecho fundamental expresado mediante la regla ***"nullum crimen, nulla poena sine lege praevia"*** contemplada en los artículos 39

de la Constitución Política y 124 de la Ley General de la Administración Pública, la cual, además de manifestar la exigencia de una reserva de ley en materia sancionatoria, comprende también el Principio de Tipicidad, como una garantía de orden material y alcance absoluto que confiera el derecho del administrado a la seguridad jurídica, a fin de que pueda tener la certeza de que únicamente será sancionado en los casos y con las consecuencias previstas en las normas. Lo anterior, refiere a una aplicación restrictiva de las normas sancionadoras, suponiendo, por ende, la prohibición de realizar una interpretación extensiva o análoga como criterios integradores ante la presencia de una laguna legal. (Ver sentencia Nº 000121-F-S1-2011 de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia).

Cabe destacar que, para poder definir la responsabilidad, debe determinarse, de conformidad con lo indicado, no solo la conducta constitutiva de la infracción regulada en la norma supra transcrita que se considera contraria a derecho, **sino también es necesario clarificar quién es el sujeto infractor, esto es, el sujeto activo de la infracción y los elementos probatorios que lo llevaron a cometer dicha conducta.**

Además de lo anterior al señalar la culpabilidad, es menester tener claro que como elemento esencial para que sea lícita la sanción, esta debe suponer dolo, culpa o falta al deber de cuidado en la acción sancionable. La responsabilidad administrativa y su eventual sanción debe fundamentarse en un análisis subjetivo, por lo que, tratándose de materia aduanera, en la atención del deber de cuidado que ha de observarse en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios aduaneros, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 231 bis de la Ley General de Aduanas:

> *"Artículo 231 bis. - Elemento subjetivo en las infracciones administrativas y tributarias aduaneras Las infracciones administrativas y tributarias aduaneras son sancionables, incluso a título de mera negligencia en la atención del deber de cuidado que ha de observarse en el cumplimiento de las obligaciones y los deberes tributarios aduaneros. Cuando un hecho configure más de una infracción, debe aplicarse la sanción más severa."*

Por lo anterior, para referirse al ámbito de la responsabilidad subjetiva, el infractor ha de ser responsable y, por lo tanto, se le ha de imputar la conducta sancionada, con el fin de investigar la responsabilidad y por ende la presunta culpabilidad del agente aduanero de referencia.

En corolario de la revisión de la resolución con la que se inicia el procedimiento administrativo sancionatorio, se puede constatar que no reúne las condiciones mínimas para sustentar las acciones sancionatorias, simplemente hay mención del cuadro fáctico, sin establecer ningún análisis sobre el nexo de los hechos con las razones normativas tenidas en cuenta.

En consecuencia, por todo lo anterior se determina la existencia de nulidades de carácter absoluto, al tenor de lo expuesto por los artículos 39 y 41 de la Constitución Política, 128, 131, 132 y 133 y concordantes, artículo 187 del Código de Normas y Procedimiento Tributarios, artículos 165 a 172,

Tipo de documento / Nombre del documento Resolución Final Procedimiento Sancionatorio	Nivel de clasificación 03
Código / Número de oficio MH-DGA-RES-1668-2026	Versión: 01
Proceso al que pertenece Gestión Normativa, Dirección General de Aduanas	

214, 223 y 224 de la Ley General de la Administración Pública, razón por la que debe declararse la nulidad absoluta de la resolución **RES-DF-394-2020 de las once horas cinco minutos del dieciséis de diciembre de dos mil veinte**.

POR TANTO

Con base en los fundamentos fácticos y legales expuestos, esta Dirección General de Aduanas resuelve: **PRIMERO:** Por los motivos expuestos a lo largo de la presente resolución, se declara la **nulidad absoluta** de la resolución **RES-DF-394-2020 de las once horas cinco minutos del dieciséis de diciembre de dos mil veinte**, por vicios en la correcta imputación al sujeto pasivo, los cuales le generaron indefensión al administrado. **SEGUNDO:** Proceder al **ARCHIVO DEFINITIVO** del expediente administrativo **DN-0655-2017. Notifíquese** al auxiliar de la función pública aduanera, agente aduanero **Hiram Manuel Alfaro Sánchez**.

ADRIAN ANTONIO PEREZ EDWARDS (FIRMA)
Firmado digitalmente por ADRIAN ANTONIO PEREZ EDWARDS (FIRMA)
Fecha: 2026.10.16 16:18:03 -06'00'

Adrián Pérez Edwards
DIRECTOR GENERAL DE ADUANAS

MIGUEL ANGEL VEGA SEGURA (FIRMA) Firmado digitalmente por MIGUEL ANGEL VEGA SEGURA (FIRMA) Fecha: 2026.10.16 12:36:31 -06'00'	FRANCISCO ALONSO RODRIGUEZ JIMENEZ (FIRMA) Firmado digitalmente por FRANCISCO ALONSO RODRIGUEZ JIMENEZ (FIRMA) Fecha: 2026.10.16 09:27:37 -06'00'
Aprobado por: Miguel A. Vega Segura Director, Dirección de Fiscalización	Elaborado por: Francisco A. Rodríguez Jiménez Abogado, Dirección de Fiscalización