



MH-DGA-RES-1920-2025

Dirección General de Aduanas. San José. Al ser las nueve horas con treinta y ocho minutos del nueve de diciembre de dos mil veinticinco.

Se dicta acto final de Procedimiento Administrativo Sancionatorio contra el Auxiliar de la Función Pública Aduanera Enrique Miguel Badilla Cordero, portador de la cédula de identidad 1-0595-0579, en calidad de agente aduanero registrado en la agencia de aduanas SAINSA Agencia de Aduanas Sociedad Anónima cédula jurídica 3-101-12222801, tendiente a la investigación de la presunta comisión de: **veinte (20) infracciones administrativas** de conformidad con el artículo 236 inciso 25) de la Ley General de Aduana (LGA) vigente en las fechas de los acontecimientos derivadas de la nacionalización de mercancías amparadas a los DUAS: N°005-2016-046258 de fecha 01-02-2016, N°005-2016-054085 de fecha 05-02-2016, N°005-2016-112086 de fecha 11-03-2016, N°005-2016-201754 de fecha 06-05-2016, N°005-2016-213335 de fecha 13-05-2016, N°005-2016-225581 de fecha 20-05-2016, N°005-2016-237866 de fecha 27-05-2016, N°005-2016-284255 de fecha 24-06-2016, N°005-2016-319248 de fecha 15-07-2016, N°005-2016-364561 de fecha 11-08-2016, N°005-2016-399314 de fecha 01-09-2016, N°005-2016-423664 de fecha 19-09-2016, N°005-2016-444276 de fecha 29-09-2016, N°005-2016-468760 de fecha 13-10-2016, N°005-2016-479900 de fecha 21-10-2016, N°005-2016-504744 de fecha 03-11-2016, N°005-2016-517699 de fecha 10-11-2016, N°005-2016-529865 de fecha 17-11-2016, N°005-2016-547307 de fecha 28-11-2016, N°005-2016-555461 de fecha 02-12-2016 y, la presunta comisión de **una (01) infracción tributaria aduanera** de conformidad con el artículo 242 de la Ley General de Aduana (LGA) vigente en la fecha de los acontecimientos derivada de la nacionalización de mercancías amparadas al DUA N°005-2016-124270 de fecha 18-03-2016.

RESULTANDO

I. Que el Auxiliar de la Función Pública Aduanera Enrique Miguel Badilla Cordero, portador de la cédula de identidad 1-0595-0579, en calidad de agente aduanero registrado en la agencia de aduanas SAINSA Agencia de Aduanas Sociedad Anónima cédula jurídica 3-101-12222801, en representación de la empresa importadora Euromotor Lexury Parts Sociedad Anónima, cédula jurídica 3-101-40299425, trató ante la Aduana Santa María los DUAS: N°005-2016-046258 de fecha 01-02-2016, N°005-2016-054085 de fecha 05-02-2016, N°005-2016-112086 de fecha 11-03-2016, N°005-2016-201754 de fecha 06-05-2016, N°005-2016-213335 de fecha 13-05-2016, N°005-2016-225581 de fecha 20-05-2016, N°005-2016-237866 de fecha 27-



05-2016, N°005-2016-284255 de fecha 24-06-2016, N°005-2016-319248 de fecha 15-07-2016, N°005-2016-364561 de fecha 11-08-2016, N°005-2016-399314 de fecha 01-09-2016, N°005-2016-423664 de fecha 19-09-2016, N°005-2016-444276 de fecha 29-09-2016, N°005-2016-468760 de fecha 13-10-2016, N°005-2016-479900 de fecha 21-10-2016, N°005-2016-504744 de fecha 03-11-2016, N°005-2016-517699 de fecha 10-11-2016, N°005-2016-529865 de fecha 17-11-2016, N°005-2016-547307 de fecha 28-11-2016, N°005-2016-555461 de fecha 02-12-2016 y N°005-2016-124270 de fecha 18-03-2016.

II. Que el Departamento de Denuncias y Operativos Especiales de la Dirección de Fiscalización, verificó el debido cumplimiento de las obligaciones tributarias aduaneras por parte de la empresa importadora Euromotor Lexury Parts Sociedad Anónima, cédula jurídica 3-101-40299425 y en fecha 29-10-2019 emitió el informe final **DF-DEN-INF: 24-2019** con el que determinó que, el agente de aduanas **Enrique Miguel Badilla Cordero** declaró de forma incorrecta el valor aduanero en los DUAS de referencia por lo que, al realizar los cálculos correspondientes se detectó que el **Estado dejó de percibir por concepto de impuestos la suma de ₡1.353.071,80** (un millón trescientos cincuenta y tres mil setenta y un colones con 80/100). (Objeto Digital 0001. Folios 0040-0058).

III. Que la audiencia de comunicación de resultados se realizó el día 11-11-2019, dejando constancia de ella mediante Acta de Propuesta de Regularización N°79-2019. Dicha propuesta fue aceptada por los sujetos pasivos y en fecha 18-11-2019 el importador realizó el pago de los impuestos dejados de percibir más el monto correspondiente a intereses. (Objeto Digital 0001. Folios 0074-0094).

IV. Que con resolución número RES-DF-354-2021 de fecha 10-12-2021, se dictó el acto inicial del procedimiento administrativo sancionatorio contra el Auxiliar de la Función Pública Aduanera **Enrique Miguel Badilla Cordero**, de calidades citadas, al considerar que cometió presuntamente **veinte (20) infracciones administrativas** de conformidad con el artículo 236 inciso 25) de la Ley General de Aduana (LGA) vigente en las fechas de los acontecimientos derivadas de la nacionalización de mercancías amparadas a los DUAS: N°005-2016-046258 de fecha 01-02-2016, N°005-2016-054085 de fecha 05-02-2016, N°005-2016-112086 de fecha 11-03-2016, N°005-2016-201754 de fecha 06-05-2016, N°005-2016-213335 de fecha 13-05-2016, N°005-2016-225581 de fecha 20-05-2016, N°005-2016-237866 de fecha 27-05-2016, N°005-2016-284255 de fecha 24-06-2016, N°005-2016-319248 de fecha 15-07-2016, N°005-2016-364561 de fecha 11-08-2016, N°005-2016-399314 de fecha 01-09-2016, N°005-2016-423664 de fecha 19-09-2016, N°005-2016-444276 de fecha 29-09-2016, N°005-2016-468760 de fecha 13-10-2016, N°005-2016-479900 de fecha 21-10-2016,



N°005-2016-504744 de fecha 03-11-2016, N°005-2016-517699 de fecha 10-11-2016, N°005-2016-529865 de fecha 17-11-2016, N°005-2016-547307 de fecha 28-11-2016, N°005-2016-555461 de fecha 02-12-2016 y una (01) infracción tributaria aduanera de conformidad con el artículo 242 de la Ley General de Aduana (LGA) vigente en la fecha de los acontecimientos derivada de la nacionalización de mercancías amparadas al DUA N°005-2016-124270 de fecha 18-03-2016, estableciendo **21 posibles multas pecuniarias** por la suma total de **₡3.061.209,21**. Dicha resolución fue debidamente notificada mediante casillero en fecha 17-12-2025. (Objeto Digital OOO1. Folios 0096-0132).

V. Que de conformidad con el principio constitucional de derecho a la defensa se le dio a la interesada la oportunidad procesal para que presentara los alegatos y pruebas pertinentes en descargo de los hechos señalados, no obstante, **no consta en expediente alegato alguno**.

VI. Que en el presente procedimiento se han observado las prescripciones de Ley.

CONSIDERANDO

I. Sobre la competencia y régimen legal aplicable: De conformidad con los artículos 6, 8, 9, 122, 123 y 126 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano IV (CAUCA IV); 5, 8, 10, 11, 90 y 91 de su Reglamento (RECAUCA IV); 1, 6 inciso c), 11, 12, 22, 23, 24, 28, 29, 33, 53 a 55, 62, 63, 86, 102, 230, 231, 231 bis, 233, 234, 236 inciso 25) y 242 de la Ley General de Aduanas; 6, 26, 26 bis, del Decreto Ejecutivo 25270-H relacionado con el artículo 597 del Decreto Ejecutivo 44051-H (Reglamento a la Ley General de Aduanas).

II. Sobre la imposición de sanciones administrativas y tributarias: Es función de la Dirección General de Aduanas imponer sanciones administrativas 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 sus requisitos, deberes y obligaciones.

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 numeral 223 del Reglamento al Código Aduanero Uniforme Centroamericano (RECAUCA IV) y artículo 231 de la Ley General de Aduanas.

IV. Objeto de la Litis: Determinar por medio del presente Acto Final de Procedimiento Sancionatorio, si el Auxiliar de la Función Pública Aduanera Enrique Miguel Badilla Cordero, portador de la cédula de identidad 1-0595-0579, en calidad de agente aduanero registrado en la agencia de aduanas



SAINSA Agencia de Aduanas Sociedad Anónima cédula jurídica 3-101-12222801, es responsable de la presunta comisión de: **veinte (20) infracciones administrativas** de conformidad con el artículo 236 inciso 25) de la Ley General de Aduana (LGA) vigente en las fechas de los acontecimientos derivadas de la nacionalización de mercancías amparadas a los DUAS: N°005-2016-046258 de fecha 01-02-2016, N°005-2016-054085 de fecha 05-02-2016, N°005-2016-112086 de fecha 11-03-2016, N°005-2016-201754 de fecha 06-05-2016, N°005-2016-213335 de fecha 13-05-2016, N°005-2016-225581 de fecha 20-05-2016, N°005-2016-237866 de fecha 27-05-2016, N°005-2016-284255 de fecha 24-06-2016, N°005-2016-319248 de fecha 15-07-2016, N°005-2016-364561 de fecha 11-08-2016, N°005-2016-399314 de fecha 01-09-2016, N°005-2016-423664 de fecha 19-09-2016, N°005-2016-444276 de fecha 29-09-2016, N°005-2016-468760 de fecha 13-10-2016, N°005-2016-479900 de fecha 21-10-2016, N°005-2016-504744 de fecha 03-11-2016, N°005-2016-517699 de fecha 10-11-2016, N°005-2016-529865 de fecha 17-11-2016, N°005-2016-547307 de fecha 28-11-2016, N°005-2016-555461 de fecha 02-12-2016 y, la presunta comisión de **una (01) infracción tributaria aduanera** de conformidad con el artículo 242 de la Ley General de Aduana (LGA) vigente en la fecha de los acontecimientos derivada de la nacionalización de mercancías amparadas al DUA N°005-2016-124270 de fecha 18-03-2016.

V. Sobre la Nulidad del Acto Administrativo: Antes de continuar con el caso en estudio debe esta Dirección General, entrar a conocer la existencia de posibles nulidades que se presentaran en el procedimiento sancionatorio iniciado con la resolución RES-DF-354-2021 de fecha 10-12-2021, revisando la actuación administrativa con el objeto de determinar si dicho acto de inicio se ha realizado en forma válida y eficaz, para lo cual el análisis se efectuará sobre los aspectos esenciales que puedan ser considerados como violatorios del ordenamiento jurídico aduanero.

En el Dictamen N°103 de fecha 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, que en nuestro ordenamiento se reconoce básicamente tres criterios básicos para determinar si el vicio que presenta un acto administrativo produce la nulidad absoluta o relativa de este:

Primero: Criterio teleológico o del grado de la infracción, según el cual, la consecución del fin público que se persigue con el acto, juntamente 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." (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.

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 lo es el 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-354-2021 de fecha 10-12-2021, si bien cuenta con los elementos del acto administrativo, la misma es motivada de manera incorrecta, y es que se echa de menos las justificaciones técnicas, análisis de prueba y justificación legal que sustenten el caso, y no se analizó correctamente el error cometido en cada DUA, ya que no es suficiente indicar que el valor aduanero cambió de un monto a otro, 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, dicho acto resolutivo presenta carácter de indefensión al administrado, por cuanto se motiva incorrectamente los hechos y la prueba contenida 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 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 técnico-jurídicas que pudieron ser presuntamente incurridas y se omite el desarrollo de estas, siendo esta situación causa de indefensión para el administrado.

La resolución con la que se dictó el inicio del procedimiento sancionatorio presenta vicios de carácter sustancial, 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 de lo anterior, se realizó 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 precisa 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.”

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 el imputado 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.

En el análisis realizado de la teoría del delito, se determina que la resolución de inicio 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.

En este orden de ideas, rola en expediente (objeto digital 0001, folio 0122), con respecto al análisis de la antijuricidad formal:

“(...) En lo tocante a la antijuricidad formal, debido a que la misma refiere a la existencia de permisos o justificaciones por parte del Ordenamiento Jurídico, que generen la inexigibilidad al Auxiliar sobre el cumplimiento de determinada conducta típica, exonerando con ello de toda responsabilidad al sujeto infractor; considera esta Dirección General que por ser esta una etapa introductoria, no se cuenta con elementos suficientes para realizar un juicio objetivo, siendo por ello imprescindible, dar previamente oportunidad al Administrado para que demuestre, en el plazo que le será conferido para el ejercicio de su derecho de defensa, si existió algún eximente de responsabilidad, tal como errores materiales o de hecho sin incidencia fiscal, fuerza mayor o caso fortuito, que le hayan llevado a realizar erróneas clasificaciones arancelarias.

Debido a esto, se reserva el conocimiento de este elemento, para el momento procesal oportuno, sea el dictado del acto final, esto con el fin de no afectar el derecho de defensa y debido proceso del Auxiliar (...)” (El resaltado es adicional).

Y con respecto al análisis del Principio de Culpabilidad la resolución de inicio señala:

“(...) 3) Análisis de Culpabilidad:

Finalmente, y como se ha venido indicando, al encontrarnos en una etapa de carácter introductorio, cuya finalidad es otorgar al Administrado todas las garantías del debido proceso, tales como una debida imputación de intimación de cargos al mismo, para el ejercicio de su derecho de defensa; existen elementos propios de la teoría del delito, cuyo conocimiento debe ser reservado para el acto final del procedimiento, a fin de no entorpecer o violentar el derecho de defensa del Administrado (...)”

Debido a lo anterior, queda en evidencia que en el presente caso se realizó una imputación defectuosa ya que, no se cumplió con la exigencia de fundamentar la responsabilidad del agente de aduanas, toda vez que al omitir desarrollar en el acto de inicio la antijuricidad formal y el principio de culpabilidad, el agente de aduanas no tuvo claridad sobre la responsabilidad atribuida afectando de este



modo el derecho de defensa y el principio del debido proceso causando nulidad del acto de inicio RES-DF-354-2021.

En el ejercicio de la potestad punitiva que tiene el Estado, se deben de resguardar los 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. Al respecto 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 CNPT, 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)”

Concomitantemente, los artículos 133, 158 incisos 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.

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, 214, 223 y 224 de la Ley General de la Administración Pública debe declararse la nulidad absoluta de la resolución RES-DF-354-2021.

Ahora bien, a partir del informe final DF-DEN-INF: 24-2019 de fecha 29-10-2019, se concluye que no es posible emitir un acto debidamente motivado en los términos que exige el Ordenamiento Jurídico, téngase presente que, independientemente si los actos administrativos nacen de oficio o a gestión de parte, la motivación de ellos es una exigencia del debido proceso, que resguarda el derecho de defensa del administrado; y debe ser entendida como la justificación que ha de rendir la correspondiente Autoridad Administrativa al momento de emitir sus actos, resultando necesario indicar las razones que llevan al dictado de determinada decisión, con el fin de que el interesado conozca con exactitud la voluntad de la Administración, dado que las decisiones que la misma adopte afectarán necesariamente sus derechos. De esta forma, al no contener el informe final una descripción de la posible culpabilidad del agente de aduanas y que conlleve a una motivación adecuada que se encuentre ligada al acto administrativo que se pretende emitir y siendo que, con vista en el objeto digital 0001, folio 56 del expediente, el citado informe señala que: “(..) no existen elementos probatorios que permitan determinar incumplimiento de deberes y obligaciones por parte del agente aduanero en los hechos objeto de estudio, por cuanto declaró el valor de las mercancías con base en la factura aportada por el importador, siendo externo a él los valores en ella contenidos (...)”, y al ser el informe el insumo a partir del cual se inicia el procedimiento sancionatorio y al no contemplar los aspectos señalados por el Ordenamiento Jurídico, para un debido



EXP. DF-DEN-EE-03-2017 (Madre) e (Hijo 2)
MH-DGA-RES-1920-2025

proceso, no existen elementos que permitan dictar nuevamente un inicio del procedimiento sancionatorio por el ajuste efectuado por la Administración.

POR TANTO

Con fundamento en las consideraciones expuestas y citas legales invocadas, esta Dirección General de Aduanas, resuelve: **Primero:** Declarar la **NULIDAD ABSOLUTA del procedimiento sancionatorio contra el señor Enrique Miguel Badilla Cordero**, portador de la cédula de identidad 1-0595-0579, en calidad de agente aduanero registrado en la agencia de aduanas SAINSA Agencia de Aduanas Sociedad Anónima cédula jurídica 3-101-12222801, desde el acto de inicio inclusive, dictado por medio de la resolución RES-DF-354-2021 de fecha 10-12-2021, por vicios en la tramitación de este, que han generado indefensión al administrado. **Segundo:** Ordenar el **archivo del expediente administrativo DF-DEN-EE-03-2017 (Madre) e (Hijo 2)** toda vez que, el informe final **DF-DEN-INF: 24-2019** de fecha 29-10-2019 emitido por la Dirección de Fiscalización, no contempla aspectos señalados por el Ordenamiento Jurídico, que permitan la posibilidad de emitir un nuevo acto de inicio de procedimiento sancionatorio debidamente motivado en los términos que se exigen para un debido proceso. **Notifíquese:** Al Auxiliar de la Función Pública Aduanera **Enrique Miguel Badilla Cordero**, portador de la cédula de identidad 1-0595-0579, en calidad de agente aduanero registrado en la agencia de aduanas SAINSA Agencia de Aduanas Sociedad Anónima cédula jurídica 3-101-12222801.

Linzey Redondo Campos
Subdirectora General de Aduanas

Elaborado por: Yancy A. Pomárez Bonilla, Abogada Dirección de Fiscalización	Aprobado por: Miguel A. Vega Segura, Director Dirección de Fiscalización

C. Expediente/consecutivo.