Tipo de documento / Nombre del documento: RES / Nulidad del Procedimiento Ordinario	Nivel de Clasificación: 3
Código / Número de oficio: MH-DGA-RES-1763-2026	Versión: 1
Proceso al que pertenece: Gestión Normativa, Dirección General de Aduanas	

MH-DGA-RES-1763-2026

DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS. SAN JOSÉ, A LAS NUEVE HORAS CON TREINTA Y SIETE MINUTOS DEL DÍA TRES DE NOVIEMBRE DEL DOS MIL VEINTISEIS.

Procede esta Dirección General a dictar la **Nulidad** decretada dentro del procedimiento ordinario, respecto a los expedientes administrativos números: DN-526-2009 (16), DN-526-2009 (17), DN-526-2009 (18), DN-526-2009 (19), DN-526-2009 (20), DN-526-2009 (21), DN-526-2009 (22), DN-526-2009 (23), DN-526-2009 (24), DN-526-2009 (25) y DN-526-2009 (26), en referencia al **INFORME FINAL DF-DEN-INF: 17-A-09 de fecha 3 de agosto de 2009**.

RESULTANDO

I. Que mediante **INFORME FINAL DF-DEN-INF: 17-A-09 de fecha 3 de agosto de 2009**, el Departamento de Denuncias y Operativos Especiales, en atención a solicitud de la Dirección de Fiscalización, realizó un estudio inicial de expedientes sobre rectificaciones de vehículos tramitados en la Aduana Santamaría para el período 2007 y de lo acontecido entre el 1° de enero de 2008 al 29 de abril de 2008. Es por ello que el presente estudio comunica los resultados iniciales del análisis efectuado sobre la clasificación arancelaria y la clase tributaria o clase VIT (Valor Importación Tributación), que fue declarada de forma incorrecta en una serie de Documentos Únicos Aduaneros (DUA), por lo que el informe detalla las principales observaciones que provocan diferencia entre la clase VIT declarada, con respecto a la que se tuvo que declarar en su momento, para culminar con el perjuicio fiscal para el Estado, quedando pendiente de realizar una segunda etapa del estudio.

II. Que mediante oficio **DF-DEN-364-2009** de fecha 03 de agosto del 2009, se remite el expediente al área legal para que se procediera como corresponda.

III. Que mediante las resoluciones números **RES-DF-135-2020, RES-DF-136-2020, RES-DF-181-2020, RES-DF-141-2020, RES-DF-143-2020, RES-DF-144-2020, RES-DF-152-2020, RES-DF-153-2020, RES-DF-156-2020, RES-DF-157-2020 y RES-DF-159-2020**, la DGA dicta acto de inicio del procedimiento determinativo de cobro de la obligación tributaria, tendiente a determinar la supuesta incorrecta clase tributaria y el supuesto incorrecto valor aduanero, así como la consecuente diferencia entre el valor declarado y el valor determinado por el Departamento de Denuncias y Operativos Especiales de la Dirección de Fiscalización, en la importación de *"vehículos usados"*, ajuste que implica una presunta modificación en la liquidación de los impuestos aplicados, que genera una diferencia a favor del Fisco. Las resoluciones fueron debidamente notificadas.

IV. De conformidad con el principio constitucional de derecho a la defensa se le dio a los interesados la oportunidad procesal para que presentaran los correspondientes alegatos y pruebas pertinentes en descargo de los hechos señalados, para lo cual los administrados no presentaron ningún alegato o prueba.

Tipo de documento / Nombre del documento: RES / Nulidad del Procedimiento Ordinario	Nivel de Clasificación: 3
Código / Número de oficio: MH-DGA-RES-1763-2026	Versión: 1
Proceso al que pertenece: Gestión Normativa, Dirección General de Aduanas	

V. Que mediante las resoluciones números **RES-DF-260-2020, RES-DF-261-2020, RES-DF-262-2020, RES-DF-141-2021, RES-DF-051-2022, RES-DF-276-2022, MH-DGA-RES-0078-2024, MH-DGA-RES-0079-2024, MH-DGA-RES-0080-2024, MH-DGA-RES-0081-2024**, y **MH-DGA-RES-0082-2024**, la DGA dicta acto final del procedimiento determinativo de cobro de la obligación tributaria, por la incorrecta clase tributaria y el incorrecto valor aduanero, así como la consecuente diferencia entre el valor declarado y el valor determinado por la autoridad aduanera, en la importación de *"vehículos usados"*, ajuste que implica una modificación en la liquidación de los impuestos aplicados, que genera una diferencia a favor del Fisco. Las resoluciones fueron debidamente notificadas.

VI. Que no consta en expediente que los interesados hayan presentado recurso contra el acto final.

VII. Que se han respetado los procedimientos de ley.

CONSIDERANDO

I. Sobre las nulidades:

Se debe considerar que por tratarse la nulidad absoluta un asunto de orden público como se extrae de los artículos 169 y 175 de la Ley General de la Administración Pública, y en virtud de que ese instituto protege básicamente la correcta actuación de la administración y que todo acto que ésta emita se encuentre conforme al ordenamiento jurídico, señalando que aquel acto en que alguno de sus elementos se encuentre viciado se tendrá por nulo o anulable y consecuentemente dependiendo del grado de la nulidad será inexistente o inválido.

Por lo tanto, estando facultada la Dirección General de Aduanas, de previo a pronunciarse sobre el fondo del asunto, procede a referirse sobre las cuestiones de nulidad advertidas en forma oficiosa, en respeto del mismo ordenamiento legal que lo rige y lo limita, puesto que en nuestro estado de derecho debe imperar el principio de legalidad y en consecuencia el orden público.

Estima esta Autoridad Aduanera, que en primer término, debe avocarse a revisar 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, debiendo ser dictado de conformidad con el ordenamiento jurídico, tanto en sus elementos esenciales como formales, puesto que lo contrario puede generar vicios que afecten su validez, en razón de lo cual se avoca esta Dirección al estudio de los posibles vicios que puedan existir.

- **SOBRE LA NULIDAD POR FALTA DE MOTIVACIÓN:**

En primer término, debe tenerse presente según lo ha venido señalando en forma reiterada la jurisprudencia de la Sala Constitucional, no se trata de declarar la nulidad por la nulidad misma, sino que antes de anular debe evaluarse y considerarse si en el caso concreto, existen errores

procedimentales y **si ese error en efecto causó o no indefensión al interesado**, y sólo si de verdad se configuró la indefensión debe anularse, de lo contrario deben de mantenerse las actuaciones.

Es por ello que, en línea con lo expuesto, se evidencia un vicio en el procedimiento por falta de motivación. En efecto, del análisis de los hechos y actuaciones que constan en el expediente se desprende que la Dirección General de Aduanas (DGA) inició el procedimiento ordinario con el propósito de determinar la correcta declaración de la clase tributaria y del correcto valor en aduana en la importación de vehículos usados, así como la eventual diferencia entre el valor declarado y el valor determinado por la autoridad aduanera y, en consecuencia, los posibles tributos dejados de percibir por el Estado.

Dicho procedimiento tuvo como fundamento el **Decreto Ejecutivo No. 32458-H**, denominado *"Cobro del Impuesto General sobre las Ventas en el caso de la comercialización de autos nuevos y usados para garantizar su fiscalización y recaudación"*, según se desprende del estudio efectuado por el Departamento de Denuncias y Operativos Especiales de la Dirección de Fiscalización y que recoge el **Informe Final DF-DEN-INF: 17-A-09** del 3 de agosto de 2009.

En ese sentido, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 1, 2 y 8 del Decreto Ejecutivo No. 32458-H, publicado en La Gaceta No. 131 del 7 de julio de 2005, los importadores de vehículos clasificados en las partidas arancelarias 87.02, 87.03, 87.04 y 87.11, sujetos al Impuesto Selectivo de Consumo (ISC) y no afectos al Derecho Arancelario a la Importación (DAI), debían efectuar el desalmacenaje de dichas mercancías utilizando el valor que resultara mayor al comparar el parámetro denominado Valor de Importación de Tributación (VIT) con la sumatoria correspondiente al valor de factura, el flete y el seguro (Valor Según Factura o VSF).

No obstante, tanto en el acto de apertura como en el acto final de las resoluciones supra citadas, se advierte la ausencia de una explicación sobre la forma en que se determinó el valor de la clase tributaria respecto de cada una de las declaraciones aduaneras objeto del presente procedimiento. Lo anterior reviste especial relevancia, por cuanto, de conformidad con lo dispuesto en el Decreto Ejecutivo No. 32458-H, el declarante y el importador se encuentran obligados a declarar el mayor valor resultante de la comparación entre el valor VIT (clase tributaria) y el valor obtenido de la suma de la factura comercial, el flete y el seguro. Sin embargo, dicho análisis y la metodología empleada para establecer cuál de esos valores fue considerado en cada caso no se encuentran consignados en los citados actos administrativos, constituyendo una omisión relevante en su motivación.

Dicha circunstancia impide verificar adecuadamente la forma en que la Administración estableció los ajustes efectuados y los montos atribuidos a cada declaración en particular, nótese en consecuencia que la correcta metodología empleada para establecer dichos valores era parte esencial del acto administrativo, y no se incluyó, por lo que, la Administración debió analizar las razones y elementos de hecho y derecho por los cuales estimaba procedente el cambio del valor aduanero de las mercancías a la luz de la prueba recabada, y consignar su decisión firme, clara y precisa de realizar efectivamente los cambios establecidos con la información necesaria que lo

sustente. En consecuencia, puede concluirse que la autoridad aduanera excluyó elementos imprescindibles para la debida motivación, acarreando con ello su nulidad.

Aunado a lo anteriormente señalado, es claro que el objeto del presente procedimiento consistió también en determinar la correcta declaración de la clase tributaria de los vehículos objeto de la presente litis. No obstante, se advierte que, tanto en el acto de apertura como en la resolución final, la autoridad aduanera omitió efectuar una descripción clara, precisa, suficiente e individualizada de las características técnicas y comerciales de los vehículos respecto de los cuales se dispuso un cambio de clase tributaria. Tal omisión reviste especial relevancia, pues impide verificar de manera objetiva cuáles fueron los elementos fácticos y jurídicos que sirvieron de sustento para la reclasificación efectuada por la Administración Aduanera, imposibilitando determinar si la clase tributaria asignada corresponde efectivamente a las características reales de las mercancías fiscalizadas. En consecuencia, se afecta la debida motivación del acto administrativo y se limita el ejercicio pleno del derecho de defensa de las partes, al no contar con los elementos necesarios para controvertir adecuadamente los fundamentos de la decisión adoptada.

Resulta claro, que dichas inconsistencias se originan desde el propio Informe Final de Conclusión de las Actuaciones Fiscalizadoras, en el cual no se establecieron de forma clara, suficiente, concreta e individualizada las descripciones y características de los vehículos objeto de estudio. Igualmente, la Administración omitió explicar de manera clara, detallada y verificable la metodología utilizada para determinar el valor de la clase tributaria respecto de cada una de las declaraciones aduaneras objeto del presente procedimiento. Tal omisión resulta especialmente relevante si se considera que, de conformidad con lo dispuesto en el Decreto Ejecutivo N° 32458-H, tanto el declarante como el importador se encuentran obligados a consignar como base imponible el mayor valor resultante de la comparación entre el Valor de Importación para Tributación (VIT) y el valor obtenido de la suma de la factura comercial, el flete y el seguro (Valor Según Factura o VSF). En consecuencia, era indispensable que la autoridad fiscalizadora identificara, para cada declaración aduanera cuestionada, los valores utilizados en dicha comparación, precisando cuál de ellos fue considerado aplicable y las razones técnicas y jurídicas que justificaban su elección. Sin embargo, del expediente y de los actos emitidos no se desprende explicación alguna sobre tales extremos, ni se incorporan los cálculos, criterios de valoración o elementos probatorios que permitan verificar la forma en que se determinó la clase tributaria y los consecuentes ajustes efectuados.

Es importante recalcar, que esta información constituye un elemento esencial para verificar la razonabilidad y legalidad de las conclusiones alcanzadas por la autoridad fiscalizadora, así como para determinar la forma en que se efectuaron los ajustes que sirvieron de base para la emisión de los actos. En consecuencia, tales deficiencias no se limitan a un aspecto meramente formal, sino que trascendieron al procedimiento administrativo en su integridad y se reprodujeron en las resoluciones dictadas, afectando la validez de los actos emitidos al privarlos de la debida justificación fáctica y jurídica exigida por el ordenamiento jurídico. Por lo que, la ausencia de dicha fundamentación impide conocer el iter lógico seguido por la Administración para arribar a los

resultados consignados en los actos cuestionados, configurándose así un defecto sustancial de motivación, violentando el adecuado ejercicio del derecho de defensa de los administrados.

Por lo tanto, 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, 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, no se logró cumplir para el caso concreto y resulta imposible de solventar en este momento, siendo que el informe de las actuaciones fiscalizadoras, constituye el insumo a partir del cual se inicia el procedimiento ordinario.

La motivación forma parte del principio constitucional del debido proceso, se traduce en una declaración formal y por escrito de cuáles son las circunstancias de hecho y de derecho que han llevado a la respectiva administración pública al dictado del acto administrativo.

Al respecto la doctrina ha señalado:

> *"...La motivación es la expresión formal del motivo y, normalmente, en cualquier resolución administrativa, está contenida en los denominados "considerandos" –parte considerativa-. La motivación, al consistir en una enunciación de los hechos y del fundamento jurídico que la administración pública tuvo en cuenta para emitir su decisión o voluntad, constituye un medio de prueba de la intencionalidad de esta y una pauta indispensable para interpretar y aplicar el respectivo acto administrativo.*
>
> *La Sala Constitucional, en diversos y reiterados pronunciamientos ha señalado que la debida motivación del acto administrativo final y de los de trámite forma parte del acto administrativo para efectos de su impugnación. La motivación del acto administrativo, como bien lo ha apuntado la Sala Constitucional, constituye una manifestación concreta y específica de los derechos constitucionales al debido proceso y de la defensa (artículos 39, 41 y 49 de la Constitución Política), esto es, forma parte de su contenido esencial. Consecuentemente, si la motivación falta habrá un vicio de forma y de arbitrariedad en el acto administrativo. En realidad, los actos administrativos que pueden prescindir de la motivación son pocos, lo que depende de su naturaleza y de las circunstancias en que se adopte (los actos tácitos, implícitos, expresados en forma verbal o simbólica no requieren de motivación, precisamente, por su naturaleza y las circunstancias en que se adoptan) ..." (JINESTA LOBO, Ernesto. Motivación de la actuación*

administrativa y principio de interdicción de la arbitrariedad: Legitimación democrática de las Administraciones Públicas, pág.7-8).

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)*

De esta forma, el artículo 187 del Código Tributario, dispone en lo conducente:

> *"Los actos jurídicos y las actuaciones materiales de la Administración Tributaria deben ser motivados, cuando establezcan deberes u obligaciones a cargo de los contribuyentes.*
>
> *La motivación consistirá en la referencia explícita o inequívoca a los motivos de hecho y derecho que sirven de fundamento a la decisión. La falta de motivación de un acto o de una actuación material de la Administración, en los términos expresados causa nulidad."*

El artículo 136 inciso 2) de la LGAP define los alcances de la motivación:

> *"La motivación podrá consistir en la referencia explícita o inequívoca a propuestas, dictámenes o resoluciones previas que hayan determinado realmente la adopción del acto, a condición de que se acompañe su copia."*

Conforme a lo ya expuesto, para el caso concreto es evidente el incompleto fundamento brindado por parte de la administración, resultando aplicable por esta razón el artículo 166 de la Ley General de la Administración Pública que establece:

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

En consecuencia, de conformidad con todo lo anterior, lo procedente es declarar la **nulidad absoluta** de todo lo actuado a partir de los actos de inicio, inclusive, y ordenar el **archivo** definitivo de los expedientes administrativos detallados en el siguiente cuadro.

No. EXPEDIENTE	ACTO DE INICIO	ACTO FINAL
DN-526-2009 (16)	RES-DF-135-2020	RES-DF-260-2020
DN-526-2009 (17)	RES-DF-136-2020	RES-DF-261-2020
DN-526-2009 (18)	RES-DF-181-2020	RES-DF-262-2020

Tipo de documento / Nombre del documento: RES / Nulidad del Procedimiento Ordinario	Nivel de Clasificación: 3
Código / Número de oficio: MH-DGA-RES-1763-2026	Versión: 1
Proceso al que pertenece: Gestión Normativa, Dirección General de Aduanas	

DN-526-2009 (19)	RES-DF-141-2020	RES-DF-141-2021
DN-526-2009 (20)	RES-DF-143-2020	RES-DF-051-2022
DN-526-2009 (21)	RES-DF-144-2020	RES-DF-276-2022
DN-526-2009 (22)	RES-DF-152-2020	MH-DGA-RES-0078-2024
DN-526-2009 (23)	RES-DF-153-2020	MH-DGA-RES-0079-2024
DN-526-2009 (24)	RES-DF-156-2020	MH-DGA-RES-0080-2024
DN-526-2009 (25)	RES-DF-157-2020	MH-DGA-RES-0081-2024
DN-526-2009 (26)	RES-DF-159-2020	MH-DGA-RES-0082-2024

POR TANTO

Con base en los fundamentos fácticos y legales expuestos, esta Dirección General de Aduanas resuelve: **PRIMERO:** Declarar la **nulidad absoluta** de todo lo actuado a partir de las resoluciones de inicio números RES-DF-135-2020, RES-DF-136-2020, RES-DF-181-2020, RES-DF-141-2020, RES-DF-143-2020, RES-DF-144-2020, RES-DF-152-2020, RES-DF-153-2020, RES-DF-156-2020, RES-DF-157-2020 y RES-DF-159-2020, inclusive. **SEGUNDO:** Ordenar el **ARCHIVO** definitivo de los expedientes administrativos números DN-526-2009 (16), DN-526-2009 (17), DN-526-2009 (18), DN-526-2009 (19), DN-526-2009 (20), DN-526-2009 (21), DN-526-2009 (22), DN-526-2009 (23), DN-526-2009 (24), DN-526-2009 (25) y DN-526-2009 (26). **Notifíquese:** A todas las partes.

ADRIAN ANTONIO PEREZ EDWARDS (FIRMA)
Firmado digitalmente por ADRIAN ANTONIO PEREZ EDWARDS (FIRMA)
Fecha: 2026.11.04 19:49:30 -06'00'

Adrián Pérez Edward
DIRECTOR GENERAL DE ADUANAS

MIGUEL ANGEL VEGA SEGURA (FIRMA) Firmado digitalmente por MIGUEL ANGEL VEGA SEGURA (FIRMA) Fecha: 2026.11.03 15:12:36 -06'00'	NAZICK MENDOZA SOLIS (FIRMA) PERSONA FISICA, CPF-01-0858-0354. Fecha declarada: 03/11/2026 10:11:34 AM Esta es una representación gráfica únicamente, verifique la validez de la firma.
Aprobado por: Miguel A. Vega Segura, **Director** Dirección de Fiscalización	**Elaborado por:** Nazick Mendoza Solís, **Abogada** Dirección de Fiscalización