MH-DGA-RES-2045-2024

Dirección General de Aduanas. San José a las catorce horas cinco minutos del dos de diciembre dos mil veinticuatro.

Esta Dirección General conoce el Recurso de Revisión interpuesto contra la resolución de la Aduana Limón **MH-DGA-AL-GER-RES-815-2024** de las trece horas quince minutos del cinco de junio dos mil veinticuatro, mediante la cual se dicta Acto Final de Procedimiento Ordinario de Cobro de la Obligación Tributaria Aduanera incoado contra la empresa importadora **BOSQUES DEL ZURQUÍ S.A.**, cédula jurídica N°**3-101-55028821**, representante legal **Marlon José Chacón Díaz**, cédula de identidad N°**1-0916-0736**, en su condición de obligado principal y contra el Auxiliar de la Función Pública Aduanera, Agente Aduanero **KENNER ARRIETA ZAMORA**, cédula de identidad N°**4-0204-0232**, código N°**808**, representante legal y responsable solidario del importador, por el adeudo tributario generado de la revisión de la obligación tributaria aduanera de la mercancía consistente en 18600 cajas plásticas para el transporte o embalaje de banano, amparadas al DUA N°**006-2017-028815** con fecha de aceptación 18 de enero 2017, por el presunto incumplimiento del régimen de importación temporal.

RESULTANDO

I. Mediante la gestión N°01002 recibida en la Aduana Limón en fecha 15 de febrero 2017, el Agente Aduanero Kenner Arrieta Zamora, cédula de identidad N°4-0204-0232 en representación de la empresa importadora Bosques del Zurquí S.A., cédula jurídica N°3-101-55028821 solicitó autorización para destinar al régimen de importación temporal, categoría transporte de mercancías, las mercancías descritas como "cajas desarmables plásticas" amparadas a la factura comercial N°FY1706A/UKCR/1, conocimiento de embarque N°959261441, contenedores MWMU6364094, MSWU1005240 y PONU4786927; alegando que las mismas se utilizarán para el empaque, transporte y posterior exportación del banano. (Folios 01 al 08)

II. Por medio del oficio AL-DT-STO-0233-2017 de fecha 17 de febrero 2017, el Departamento Técnico de la Aduana Limón da respuesta a la gestión N°01002, en el siguiente sentido (Folios 09 al 10):

"(...)Por consiguiente, una vez verificada la documentación aportada y de acuerdo con la naturaleza, uso o destino de la mercancía, esta Aduana no encuentra inconvenientes en acoger la gestión planteada y autoriza el Régimen de Importación Temporal, Categoría Transporte de Mercancías, para la mercancía descrita en el apartado 1- indicado, de conformidad con los Artículos 166 inciso d), 167 y 168 de la Ley General de Aduanas. ***Respecto a la vigencia del Régimen, se establece un plazo máximo e improrrogable de seis meses,*** *contados a partir de la fecha de aceptación de la Declaración Única*

Aduanera (DUA) asignada en el Sistema Tic@, conforme con el Artículo 457 del Reglamento a la Ley General de Aduanas. (...)

Sobre el particular, de conformidad con Directriz No.AL-G-01-2012 del 14/03/2012, notificado el oficio de autorización "...el declarante generará la respectiva Declaración Única Aduanera de Importación Temporal y consignará en la casilla de observaciones, la información relativa al número y fecha del oficio; asimismo deberá asociar la imagen de éste a la transmisión electrónica de la DUA". (...) para que previo al vencimiento del plazo otorgado, realice el finiquito de la importación temporal autorizada, a saber, el sometimiento de la mercancía a los Regímenes de Reexportación o Importación Definitiva, de conformidad con los artículos 165, 168 y 236 inciso 1. de la Ley General de Aduanas y 440 del Reglamento a dicha Ley. Asimismo deberá comunicar respectiva cancelación de la operación temporal a esta dependencia, mediante el aporte de la documentación pertinente, con el propósito realizar la cancelación de los registros documentales y electrónicos vinculados a dicha operación. (...)" (el resaltado no es del original)

III. A través de la gestión N°07307 presentada en la Aduana Limón el 08 de noviembre 2017, el Agente Aduanero comunica a la Aduana el cumplimiento con la cancelación del régimen de importación temporal de las mercancías amparadas al DUA N°006-2017-028815; indicando que las mismas fueron destinadas al régimen de exportación mediante los DUAs N°006-2017-041866, N°006-2017-062934, N°006-2017-046604, N°006-2017-061000, N°006-2017-042586, N°006-2017-081382, N°006-2017-065621, 006-2017-061047, N°006-2017-059665 y N°067726. (Folios 12 al 24)

IV. Mediante gestión N°05097, recibida en la Aduana de Limón en fecha 12 de julio 2018, el auxiliar de la función pública aduanera Kenner Arrieta Zamora, cédula de identidad N°4-0204-0232, mediante la cual aporta comprobante de pago mediante Entero de Gobierno N°935807 de fecha 17 de mayo 2018, por la suma de ¢96.506,68 (noventa y seis mil quinientos seis colones con 68/100), por concepto de nacionalización de las bandejas plásticas sometidas al régimen de importación temporal amparadas al DUA N°006-2017-028815 de fecha 18 de enero 2018. Por medio de correo electrónico de fecha 21 de mayo 2020 se confirma el ingreso de los fondos a las arcas del Estado por parte del área de confirmación de enteros del Ministerio de Hacienda. (Folios 25 al 28)

V. En fecha 11 de noviembre 2019, la Aduana Limón por mediante el oficio AL-DT-STO-1158-2019, consulta a la Dirección de Gestión Técnica de la Dirección General de Aduanas si las empresas exportadoras que tienen en común el representante legal, pueden realizar las salidas de las mercancías bajo el Régimen de Importación Temporal en lugar del importador que originalmente obtuvo el beneficio fiscal del citado régimen. Siendo que mediante el oficio DGA-

DGT-DPA-007-2020 del 20 de enero 2020 la Dirección de Gestión Técnica responde la consulta en el siguiente sentido (Folios 29-30):

"(...) bajo ningún concepto, constituye justificación permitir la exportación respectiva de las mercancías importadas temporalmente por parte de empresas vinculadas entre sí (...)"

VI. Por medio del oficio AL-DT-STO-771-2020 de fecha 05 de agosto 2020 el Departamento Técnico de la Aduana Limón remite al Departamento Normativo el expediente relacionado con la gestión N°01002; a efectos de que determine las acciones tributarias o administrativas que pudieran corresponder en relación con la mercancía amparada al DUA de Importación Temporal N°**006-2017-028815**, al considerar que se tiene por demostrado un incumplimiento a las obligaciones del Régimen de Importación Temporal; ya que dicha mercancía fue destinada al régimen de exportación por otras empresas distintas a la sociedad importadora en el DUA N°006-2017-028815. (Folios 31 al 33)

VII. Asimismo, en el oficio AL-DT-STO-771-2020, se determinaron los montos de tributos e intereses a cancelarse por la nacionalización de las mercancías amparadas al DUA N°**006-2017-028815** (Folios 31 al 33):

"(...) SÉTIMO: El 05 de agosto del 2020 la Sección Técnica Operativa procedió a realizar la estimación de los tributos respectivos de las 15.229 Bandejas plásticas desarmables para el transporte o embalaje de banano, que de acuerdo con la factura N°FY1706A/UKCR/1 adjunta al DUA 006-2017-0028815, cuyo término comercial es FOB, el valor unitario de cada caja plástica es de $0,10 para un total de $1522,90; aunado a lo anterior se determinan los costos por transporte marítimo, y seguro, siendo que conforme al conocimiento de embarque N°959261441, se establece que el costo del transporte marítimo es de $1.228,15, así mismo se estima que el valor del seguro es de $46,91 de acuerdo a la CIR-ONVVA-002-2002 y lo declarado en el DUA (ver folios 12-15), por lo tanto el valor aduanero (costo, seguro, gastos y flete) es por un concepto de $2.797,96 (Dos mil setecientos noventa y siete dólares con noventa y seis centavos) valorado mediante valor de transacción; por lo tanto dicha mercancía pagaría impuestos por un valor de ¢392.998,28 (Trescientos noventa y dos mil novecientos noventa y ocho dólares con veintiocho céntimos), desglosados de la siguiente manera:

Impuesto	*Porcentaje*	*Monto*
Derecho arancelario a la importación	*9%*	*¢145.554,92*
Impuesto General sobre Ventas	*13%*	*¢231.270,59*
Ley 6946	*1%*	*¢16.172,77*
Total impuestos		***¢392.998,28***

Ubicado en la posición arancelaria 3923100020 esto por aplicación de las Reglas interpretativas del Sistema Arancelario Centroamericano 1 y 6, ya que están

específicamente clasificados por texto de partida y los mismos se encuentran dentro del capítulo 3923 el cual consiste en "ARTICULOS PARA EL TRANSPORTE O ENVASADO, DE PLASTICO; TAPONES, TAPAS, CAPSULAS Y DEMAS DISPOSITIVOS DE CIERRE, DE PLASTICO." Definido en la sub-partida 3923.10 como "- Cajas, cajones, jaulas y artículos similares" y por último en los incisos de partida 3923.100020 como: -- Cajas para productos agrícolas. Valorado al tipo de cambio de ¢578,02, correspondiente al día 17 de agosto de 2017, fecha de vencimiento del plazo de la declaración de importación temporal 006-2017-028815.

OCTAVO: Conforme al artículo 440 inciso f), las mercancías que hayan superado el plazo de vigencia del régimen de importación temporal, sin su respectiva cancelación, estarán afectas a los derechos e impuestos vigentes a la fecha de vencimiento de dicho plazo y al cumplimiento de las obligaciones aduaneras no tributarias y de acuerdo a la siguiente tabla el monto a pagar de intereses por periodo según resoluciones de tasa de interés vigente es ¢149.788,01 calculado del 17/08/2017 al 05/08/2020 con un interés diario de ¢131,36 y una tasa vigente de 12,20% según última resolución vigente DGH-013-2020 y DGA-DGT-066-2020 del 01/04/2020. (...)"

VIII. A través de la resolución N°RES-AL-DN-3212-2020 de las 14:49 horas del 26 de agosto 2020, notificada por medio de correo electrónico el día 01 de setiembre 2020, el Departamento Normativo de la Aduana Limón dicta Acto de Inicio de Procedimiento Ordinario de Cobro de la Obligación Tributaria Aduanera contra la empresa importadora Bosques del Zurquí S.A., cédula jurídica N°3-101-55028821 y el Agente Aduanero Kenner Arrieta Zamora, cédula de identidad N°4-0204-0232, por el adeudo tributario generado de la revisión de la obligación tributaria aduanera de la mercancía consistente en 18600 cajas plásticas para el transporte o embalaje de banano, amparadas al DUA N°**006-2017-028815** con fecha de aceptación 17 de febrero 2017, por el presunto incumplimiento del régimen de importación temporal. (Folios 34 al 49)

IX. Mediante la gestión N°5433 del 25 de setiembre 2020, el señor Álvaro Quesada Loria, cédula de identidad N°1-1048-0201 en su condición de Apoderado Especial de la empresa importadora Bosques del Zurquí S.A., cédula jurídica N°3-101-55028821 interpone recurso de revisión, de apelación en subsidio e incidente de nulidad contra el acto de inicio, solicita audiencia privada, aporta prueba e indica se tome como prueba la hoja de cálculo y el excel aportado en el expediente administrativo EXP-AL-786-2019. (Folios 50 al 53)

X. A través del oficio MH-DGA-AL-GER-OF-145-2024 de fecha 18 de abril 2024, el Departamento Normativo de la Aduana Limón otorgó al administrado audiencia oral y privada y fijó la misma para las catorce el día 15 de mayo 2024 a las 10:00 horas. Constando en el Acta que rola a folio 71, que la ni la empresa importadora ni el Agente Aduanero se apersonaron a la misma. (Folios 54 al 63 y 71)

XI. En fecha 14 de mayo 2024, por medio de la gestión N°1876-2024 el señor Marlon José Chacón Díaz, cédula de identidad N°1-0916-0736 en su condición de Apoderado General de la empresa importadora, opuso la excepción de caducidad y presentó conclusiones en el procedimiento Ordinario de Cobro de la Obligación Tributaria Aduanera iniciado mediante la resolución RES-AL-DN-3212-2020. En lo de interés señala (Folios 68 al 70):

"(...) 1. Las 15.229 bandejas plásticas de embalaje del DUA 006-2017-028815 con fecha del 17 de febrero del 2017 se exportaron dentro del plazo de 6 meses legalmente establecido. 2. En la importación temporal autorizada por Aduana se consignaron la Dirección de las Fincas donde se usarían las Bandejas, así como las razones sociales de las empresas que realizarían las exportaciones de fruta a BOSQUES DEL ZURQUÍ, -lo cual fue aceptado por la propia Aduana- (Cfr. Folio 9 vuelto del Expediente). 3. Según lo reconocido por la Aduana a folio 43 del expediente, el DUA de importación temporal 006-2017-028815 se exportó mediante los siguientes DUA de Exportación 006-2017-041866 del 11 de marzo del 2017, (...) 006-2017-062934 del 12 de abril 2017, (...) 006-2017-046604 del 20 de marzo del 2017, (...) 006-2017-061000 del 10 de abril del 2017, (...) 006-2017-042586 del 13 de junio del 2017, (...) 006-2017-081382 del 12 de mayo del 2017, (...) 0006-2017-065621 del 19 de abril del 2017, (...) 006-2017-061047 del 10 de abril 2017, (...) 006-2017-059665 del 7 de abril del 2017, (...) 006-2017-067726 del 21 de abril del 2017. Antes de que venciera el plazo de 6 meses establecido. (...)"

XII. Por medio de la resolución MH-DGA-AL-GER-RES-815-2024 de las 13:15 horas del 05 de junio 2024, notificada mediante de correo electrónico el día 07 de junio 2024, el Departamento Normativo de la Aduana Limón dicta Acto Final de Procedimiento Ordinario de Cobro de la Obligación Tributaria Aduanera contra la empresa importadora Bosques del Zurquí S.A., cédula jurídica N°3-101-55028821 y el Agente Aduanero Kenner Arrieta Zamora, cédula de identidad N°4-0204-0232 y resuelve (Folios 72 al 106):

"(...) PRIMERO: Declarar sin lugar el incidente de nulidad y alegatos presentado por el señor Marlon José Chacón Díaz en representación del importador BOSQUES DEL ZURQUÍ SOCIEDAD ANÓNIMA, cédula jurídica 31015502882l, en su condición de obligado principal, contra la resolución RES-AL-DN-3212-2020 de las catorce horas con cuarenta y nueve minutos del veintiséis de agosto del dos mil veinte, con la que se dicta el inicio del procedimiento ordinario para el cobro de tributos. SEGUNDO: Se comunica al importador BOSQUES DEL ZURQUÍ SOCIEDAD ANÓNIMA Cédula Jurídica 31015502882l, Representante Legal Marlon José Chacón Díaz, documento de identidad N°109160736 en su condición de obligado principal y contra el declarante KENNER ALBERTO ARRIETA ZAMORA, portador de la cédula de identidad número 402040232, código 808 en su condición de representante legal y responsable solidario del Importador supra citado, la determinación del incumplimiento del régimen, así como el adeudo tributario a favor del fisco y en consecuencia el cobro de los tributos no cancelados, al haberse confirmado la no demostración por parte del administrado de las obligaciones del régimen de importación temporal, o bien el pago de los tributos generados por la mercancía importada al amparo del Régimen de Importación Temporal

bajo la categoría de transporte de mercancías, mediante la Declaración Única Aduanera 006-2017-028815 con fecha de aceptación 17 de febrero del 2017, mercancía consistente en 15.229 unidades de cajas plásticas, (ya que mediante el entero a favor del Gobierno de Costa Rica número 935807 del 17/05/2018 (folio 25-28) se canceló los impuestos e interés del 3.371 bandejas plásticas) de la que esta Autoridad aduanera en ejercicio del control a posteriori y con base en el criterio técnico emitido en el oficio AL-DT-STO-771-2020 de fecha de recibido 05 de julio del 2020, dicho adeudo corresponde a la suma de ¢542.786,29 (Quinientos cuarenta y dos mil setecientos ochenta y seis colones con veintinueve céntimos), desglosados de la siguiente manera (...)

*En consecuencia, se procede a comunicar al importador BOSQUES DEL ZURQUÍ SOCIEDAD ANÓNIMA Cédula Jurídica 3101155028821, Representante Legal Marlon José Chacón Díaz, documento de identidad N°109160736 en su condición de obligado principal y contra el declarante agente de aduanas KENNER ALBERTO ARRIETA ZAMORA, portador de la cédula de identidad número 402040232, código 808 en su condición de representante legal y responsable solidario del Importador supra citado, el adeudo tributario por un monto de ¢542.786,29 (QUINIENTOS CUARENTA Y DOS MIL SETECIENTOS OCHENTEA YSEIS COLONES CON VEINITINUEVE CÉNTIMOS) por concepto de **impuestos más intereses**. Lo anterior constituye un débito por ser parte de un tributo no pagado, generado de la revisión de la determinación de la obligación tributaria aduanera, de la mercancía consistente en mercancía consistente en 18600 unidades de cajas (bandejas) plásticas, amparadas al DUA 006-2017-028815 con fecha de aceptación 17 de febrero 2017. TERCERO: Asimismo se le otorga al importador BOSQUES DEL ZURQUÍ SOCIEDAD ANÓNIMA Cédula Jurídica 3101155028821, Representante Legal Marlon José Chacón Diaz, documento de identidad N°109160736 en su condición de obligado principal y contra el declarante agente de aduanas KENNER ALBERTO ARRIETA ZAMORA, portador de la cédula de identidad número 402040232, código 808 en su condición de representante legal y responsable solidario del Importador supra citado, un plazo de tres días hábiles siguientes a la notificación de este acto para que cancele el adeudo generado mediante Entero a Favor del Gobierno de Costa Rica o transferencia electrónica, haciendo mención del número de esta resolución, dicho entero bancario debe indicar explícitamente el monto por cada tributo aduanera tal y como se especificó anteriormente, bajo el apercibimiento de que transcurrido dicho plazo sin que se haya cancelado el monto adeudado, se generarán intereses de conformidad con lo dispuesto en el artículo 61 de la Ley General de Aduanas. CUARTO: En aplicación del principio constitucional del debido proceso, contra la presente resolución, podrá interponerse el recurso de revisión ante esta Aduana o directamente ante la autoridad superior del Servicio Aduanero, es decir, la Dirección General de Aduanas, de conformidad con los artículos 127 del CAUCA IV, 623, 624, siguientes y concordantes del RECAUCA IV y CIR-DGA-018-2021 del 1º de octubre de dos mil veintiuno para lo cual se concede el plazo de diez (10) días hábiles contados a partir de la presente notificación. QUINTO: De igual manera en ese mismo plazo deberá acreditar Poder Especial o documento suficiente que lo legitime para actuar en nombre de su representada de conformidad con el artículo 133 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. (...)"*

XIII. A través de escrito presentado en la Aduana de Limón, con gestión N°2563-2024 de fecha de recibido el 21 de junio 2024, la empresa importadora interpone Recurso de Revisión contra la resolución MH-DGA-AL-GER-RES-815-2024, alegando en lo de interés (Folios 107 al 115):

"(...) 1. Incidente de Nulidad (...) IV. Motivo: El artículo 133 de la LGAP establece que el motivo debe existir tal y como fue tomado en cuenta en el acto, y debe ser razonable según las circunstancias del caso, como en este caso no lo es, ya que las bandejas sí fueron re exportadas en tiempo y por lo cual la presente Resolución no tiene un motivo válido. La Resolución recurrida carece de un motivo válido, por lo que es contrario a lo indicado en la LGAP para los procedimientos administrativos, violentando la debida motivación que debe tener el acto, lo cual implica a su vez dejarnos en estado de indefensión. V. Contenido: Ligado a lo antes expuesto con respecto a la ausencia de la debida motivación del acto, la Resolución recurrida carece de un contenido integral que de acuerdo a la Ley debe contener, debido a que no se establece que las bandejas sí fueron re exportadas. VI. Fin: Evidentemente, un acto administrativo que carece de la debida motivación y fundamento (contenido) no está cumpliendo el fin querido por la Ley que es precisamente la búsqueda de la verdad real respetando el debido proceso y el derecho de defensa elemental del administrado. En este caso la transgresión del fin querido en la Ley llega a raíces muy profundas, a nivel constitucional, e incluso del mismo origen del Debido Proceso hace siete siglos. El Debido Proceso nació para proteger a los ciudadanos contra los abusos de poder del Gobernante, a efectos de que no pudiera en forma antojadiza y arbitraria afectar el patrimonio de a quienes gobernaba.

2. CADUCIDAD: La LGAP establece en su artículo 340 la caducidad como una consecuencia de la inactividad procesal. El Código Procesal Contencioso Administrativo, Ley No. 8508 del 28 de abril del 2006, mediante su artículo 200, inciso 10), reformó el artículo 340 de la LGAP, a efectos de la caducidad opere no solo ante la inactividad de las partes, sino también ante la inactividad de la propia Administración. (...) En el presente caso, el trámite estaba inactivo por parte de la Aduana desde el 25 de setiembre del 2020, -hace más de 3 años- cumpliéndose de sobra el plazo de inactividad de seis meses establecido en el artículo 340 de la LGAP. Por lo cual, en virtud de que la caducidad implica el fenecimiento del proceso y que ha operado desde setiembre del año 2020, debe tramitarse como un incidente de previo y especial pronunciamiento, debiendo ser resuelta de previo a cualquier otra actuación dentro del Expediente.

3. Verdad Real: (...) La realidad que debe buscarse en el presente proceso, es si las bandejas de embalaje en importación temporal fueron exportadas, esa es la realidad objeto de todo el procedimiento.

1. Las 15.229 bandejas plásticas de embalaje del DUA 006-2017-028815 con fecha del 17 de febrero 2017 se exportaron dentro del plazo de 6 meses legalmente establecido.

2. En la importación temporal autorizada por Aduana se consignaron la Dirección de las Fincas donde se usarían las bandejas, así como las razones sociales de las empresas

que realizarían las exportaciones de fruta a BOSQUEL DEL ZURQUÍ, -lo cual fue aceptado por la propia Aduana- (Cfr. Folio 9 vuelto del Expediente).

3. Según lo reconocido por la Aduana a folio 43 del expediente, el DUA de importación temporal 006-2017-028815 se exportó mediante los siguientes DUA de Exportación 006-2017-041866 del 11 de marzo del 2017, (...) 006-2017-062934 del 12 de abril 2017, (...) 006-2017-046604 del 20 de marzo del 2017, (...) 006-2017-061000 del 10 de abril del 2017, (...) 006-2017-042586 del 13 de junio del 2017, (...) 006-2017-081382 del 12 de mayo del 2017, (...) 0006-2017-065621 del 19 de abril del 2017, (...) 006-2017-061047 del 10 de abril 2017, (...) 006-2017-059665 del 7 de abril del 2017, (...) 006-2017-067726 del 21 de abril del 2017. Antes de que venciera el plazo de 6 meses establecido, en el cual se indicó en las observaciones la cantidad de bandejas exportadas, los cuales constan de folios 14 al 23 del expediente.

La Resolución MH-DGA-AL-GER-RES-815-2024 plantea como fundamento del cobro de impuestos el artículo 440 del RECAUCA (...) Sin embargo, el artículo antes indicado no resulta aplicable al presente caso, por cuanto las bandejas de embalaje sí fueron re-exportadas y en tiempo lo cual la propia Aduana reconoce. No resulta aplicable el artículo 165 de la Ley General de Aduanas que se menciona en la página 14 de la Resolución, puesto que los parámetros para sancionar son únicamente la no re-exportación o el incumplimiento del plazo establecido, siendo que mi representada cumplió ambos como expresamente lo ha reconocido en autos la Aduana. El cobro pretendido en el procedimiento de referencia resulta ilegal, por cuanto carece de una norma de rango legal que lo ampare. (...) BOSQUES es una subsidiaria de Fyffes Internacional, compradora de banano en este caso como se informó desde la solicitud de importación temporal. Y como compradora de banano, BOSQUES realizó la importación temporal de bandejas de embalaje para que los productores costarricenses le empacaran la fruta de banano fresca en las bandejas de embalaje conocidas como Caja de Oro que de folio 1 a 8 se explica en detalle su funcionamiento, y le exportaran la fruta de banano "EN" las bandejas, por lo que dichas bandejas en ningún momento fueron vendidas ni cedidas a las fincas de banano, únicamente se les suministró para que pudieran empacar y exportar los bananos a Fyffes Internacional. (...) La Aduana está omitiendo que la propiedad es un derecho regulado en el Código Civil, y como hemos explicado anteriormente, BOSQUES en ningún momento "vendió" ni tampoco "cedió" del derecho de propiedad de las Bandejas de Embalaje de Banano conocidas como Caja de Oro, por el contrario, dichas bandejas únicamente fueron utilizadas en el país para el transporte del banano y fueron reexportadas precisamente a la casa matriz de BOSQUES en Europa. En virtud de lo anterior no es cierto que se hubiese dado una enajenación, razón por la cual no resulta aplicable al presente caso el artículo 140 del RECAUCA. (...)"

XIV. Por medio del oficio N°MH-DGA-AL-GER-OF-248-2024 de fecha 24 de junio 2024, la Aduana Limón remite el expediente administrativo AL-1147-2020 a la Dirección Normativa, a efectos de que resuelva el Recurso de Revisión interpuesto contra la resolución MH-DGA-AL-GER-RES-815-2024, acorde al artículo 623 del RECAUCA IV. (Folio 126)

XV. Que en el presente procedimiento se han observado las prescripciones de ley.

CONSIDERANDO

I. Competencia y Régimen Legal Aplicable: De conformidad con los artículos 6, 8 y 9 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano IV (CAUCA IV), artículos 5, 8, 10, 223, 623 al 625 de su Reglamento (RECAUCA IV), artículos 1, 6 inciso c), 11, 12, 22, 23, 24, 28 al 30, 198 y 199 de la Ley General de Aduanas, artículos 9, 9 bis, 12 y 13 del Decreto Ejecutivo 25270-H relacionado con el artículo 597 del Decreto Ejecutivo 44051-H (Reglamento a la Ley General de Aduanas), esta Dirección General se encuentra facultada para conocer el Recurso de Revisión interpuesto.

II. Objeto de la Litis: En el presente caso, esta Administración procede a conocer el Recurso de Revisión interpuesto por Marlon José Chacón Diaz, cédula de identidad N°1-0916-0736 en su condición de Apoderado de la empresa importadora Bosques del Zurquí S.A., cédula jurídica N°3-101-55028821 contra la resolución de la Aduana Limón MH-DGA-AL-GER-RES-815-2024 de las trece horas quince minutos del cinco de junio dos mil veinticuatro, en la cual se rechazan las excepciones y alegatos interpuestos por el administrado y se determina un adeudo tributario a favor del fisco por el incumplimiento del régimen de importación temporal, categoría transporte de mercancías; de las mercancías amparadas al DUA de Importación Temporal **N°006-2017-028815** con fecha de aceptación 17 de febrero 2017; a efectos de determinar la legalidad de lo resuelto por la Aduana Limón.

III. Requisitos de Admisibilidad: Considera esta autoridad aduanera que, para entrar a conocer el Recurso de Revisión presentado por el administrado, debe analizarse si cumple el mismo con los requisitos procesales de admisibilidad como son el requisito de tiempo y el requisito de forma:

❖ **Requisito de tiempo:** De conformidad con lo que establece el artículo 623 del RECAUCA IV y el artículo 198 de la LGA, el plazo que tiene el administrado para presentar el Recurso de Revisión es de diez (10) días hábiles siguientes a la notificación del acto administrativo que se impugna. En este caso se presentó el Recurso **en tiempo** al ser que la resolución MH-DGA-AL-GER-RES-815-2024 fue notificada por medio de correo electrónico en fecha 12 de junio 2024, siendo la fecha máxima para presentar el recurso el día 24 de junio del 2024 y el mismo se interpuso mediante escrito presentado en la Aduana de Limón, con gestión N°2563-2024, el 21 de junio 2024. Cumpliéndose de esta forma con el requisito de temporalidad.

❖ **Requisito de forma:** Los requisitos de forma son aquellos necesarios para que

pueda constituirse válidamente el proceso, con relación al sujeto recurrente consiste en demostrar que este ostente la capacidad de actuación dentro del proceso, ya sea si se actúa en nombre propio o representación de otro, en caso de ausencia de los requisitos de forma la Administración deberá prevenir al recurrente, para que los presente. En este caso, Marlon José Chacón Diaz, cédula de identidad N°1-0916-0736 en representación de la empresa importadora Bosques del Zurquí S.A., cédula jurídica N°3-101-55028821, fue quien interpuso el citado Recurso y al ser que éste es Apoderado General de dicha empresa, según consta en la Certificación Registral de Poder General N°RNPDIGITAL-133081-2024 que rola a folio 65 del expediente administrativo; se encuentra legitimado para interponer el Recurso de Revisión.

IV. Sobre las excepciones: En su escrito de impugnación el recurrente interpone la **excepción de caducidad**; por lo que previo a conocer cualquier otro asunto, se procederá a analizar la excepción planteada al ser de especial pronunciamiento.

En relación a lo argumentado, no lleva razón el administrado y sí fue correctamente rechazada dicha excepción por parte de la Aduana Limón, toda vez que la aplicación del numeral 340 de la LGAP no debe realizarse de forma irrestricta para todos los procedimientos administrativos, sino que para ello debe prestarse atención a elementos particulares que el mismo numeral señala, tal y como lo dispone su inciso 1):

> ***"(...) 1)*** *Cuando el procedimiento se paralice por más de seis meses en virtud de causa, imputable exclusivamente al interesado que lo haya promovido o a la Administración que lo haya iniciado, de oficio o por denuncia, se producirá la caducidad y se ordenará su archivo,* ***a menos que se trate del caso previsto en el párrafo final del artículo 339 de este Código.*** *(...)"* (el resaltado no es del original)

Por su parte, el artículo 339 de la LGAP, señala:

> *"(...) 1. Tanto el desistimiento como la renuncia han de hacerse por escrito.*
>
> *2. La Administración aceptará de plano el desistimiento o la renuncia, salvo que, habiéndose apersonado otros interesados, instaren éstos la continuación en el plazo de diez días desde que fueron notificados de una y otra.*
>
> *3.* ***Si la cuestión suscitada por el expediente entrañare un interés general,*** *o fuere conveniente sustanciarla para su definición y esclarecimiento, la Administración limitará los efectos del desistimiento o la renuncia a sus posibles consecuencias patrimoniales respecto del interesado, y seguirá el procedimiento en lo demás. (...)" (la negrita no es del original).*

Al ser que el objeto del presente procedimiento reviste un interés general, por versar sobre un cobro de impuestos a favor del Estado; no es de aplicación la

acción extintiva del instituto de la caducidad. Sobre esta temática, el Tribunal Aduanero Nacional en la sentencia N°108 de las catorce horas del diecinueve de marzo de dos mil veinte, indicó:

> *"(...) De conformidad con los numerales expuestos, al momento de decidir sobre la aplicación o no del instituto de la caducidad, debe valorarse si el objeto del procedimiento específico reviste un interés general, ya que de ser así, y dada la trascendencia que un procedimiento con dichas características presenta para los fines del Ordenamiento Jurídico y para un Estado de Derecho, el trámite deberá continuarse aún y cuando hubiese operado el trascurso del tiempo que prevé dicha acción extintiva, pudiendo concluirse que el ámbito que la caducidad tiene en el procedimiento administrativo es bastante limitado, no siendo procedente su aplicación de forma irrestricta, sino que debe atenderse a la particularidad del interés general que el mismo pueda revestir.*
>
> *Tenemos que la litis que se desarrolla en la especie, versa sobre un procedimiento administrativo tendiente a determinar la correcta clasificación de la mercancía amparada a los DUAS de cita, y el consecuente cobro de los impuestos dejados de percibir por el Fisco en razón de las modificaciones operadas en relación a la obligación tributaria aduanera. Al respecto, tal y como lo señala la DGA, resulta evidente el interés general del presente asunto, toda vez que se trata de la realización de las diligencias necesarias para cobrar los tributos que corresponden legalmente por la errónea declaración aduanera realizada, lo cual constituye uno de los fines del régimen jurídico aduanero, y que en virtud de las disposiciones comunitarias y nacionales le corresponde a las autoridades aduaneras proteger en ejercicio del control aduanero.*
>
> *Es más que evidente el interés general en el presente asunto, donde en razón de tal situación, y por disposición legal expresa, no puede aplicarse en materia ordinaria el instituto de la caducidad, dado que ello podría atentar contra los fines del régimen jurídico aduanero encomendado al Servicio Nacional de Aduanas. En virtud de lo expuesto, no opera en el caso bajo análisis la defensa de caducidad prevista en el artículo 340 de la LGAP, debiendo rechazarse la misma. (...)"*

En este sentido, al analizar de forma conjunta ambos artículos desarrollados, se denota que, si el procedimiento administrativo se paraliza por más de seis meses en virtud de causa, imputable exclusivamente al interesado que lo haya promovido o a la Administración que lo haya iniciado, de oficio o por denuncia, se producirá la caducidad y se ordenará su archivo, **a menos que la cuestión suscitada por el expediente entrañare un interés general.**

Motivo por el que no se puede dar razón al alegato del recurrente, en aplicación del principio de legalidad consagrado en el artículo 11 de la Constitución Política de la República y de la Ley General de la Administración Pública; el cual establece que la Administración Pública actuará sometida al ordenamiento jurídico y sólo podrá realizar aquellos actos que autorice dicho ordenamiento.

En virtud de lo expuesto, se rechaza la excepción de caducidad opuesta.

V. Sobre posibles nulidades del acto administrativo: Por ser de previo y especial pronunciamiento y en virtud del incidente de nulidad interpuesto, entrará esta Dirección a conocer la existencia de posibles nulidades que se presentaran en el proceso de marras, revisando la actuación administrativa con el objeto de determinar si el acto emitido por la Aduana se ha realizado en forma válida y eficaz.

Es importante ante todo revisar la motivación en cuanto al Debido Proceso Constitucional y Derecho a la Defensa. El Debido Proceso es el pilar fundamental del Derecho Procesal y se expresa en la exigencia de unos procedimientos en los que debe respetarse un marco normativo mínimo en pro de la búsqueda de justicia. El Debido Proceso 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. El artículo 133 de la Ley General de la Administración Pública establece*: "1. El motivo deberá ser legítimo y existir tal y como ha sido tomado en cuenta para dictar el acto. 2. Cuando no esté regulado deberá ser proporcionado al contenido y cuando esté regulado en forma imprecisa deberá ser razonablemente conforme con los conceptos indeterminados empleados por el ordenamiento"*

Sobre las nulidades el artículo 158 LGAP indica: *"(...) 1. La falta o defecto de algún requisito del acto administrativo, expresa o implícitamente exigido por el ordenamiento jurídico constituirá un vicio de éste.*
2. Será inválido el acto sustancialmente disconforme con el ordenamiento jurídico.
3. Las causas de invalidez podrán ser cualesquiera infracciones sustanciales del ordenamiento, incluso las de normas no escritas.
4. Se entenderán incorporadas al ordenamiento, para este efecto, las reglas técnicas y científicas de sentido unívoco y aplicación exacta, en las circunstancias del caso.

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

El Artículo 159 de la misma ley, nos señala: *"1. La nulidad del acto podrá sobrevenir por la desaparición de una de las condiciones exigidas por el ordenamiento para su adopción, cuando la permanencia de dicha condición sea necesaria para la existencia de la relación jurídica creada, en razón de la naturaleza de la misma o por disposición de ley.*
2. En este caso la declaración de nulidad surtirá efecto a partir del hecho que la motive."

Sobre la nulidad absoluta el artículo 166 LGAP dice: *"Habrá nulidad absoluta del acto cuando falten totalmente uno o varios de sus elementos constitutivos, real o jurídicamente."* Por su parte, el artículo 171 de la misma Ley expresa: *"La declaración de nulidad absoluta tendrá efecto puramente declarativo y retroactivo a la fecha del acto, todo sin perjuicio de derechos adquiridos de buena fe."* La Administración podrá dictar nulidad absoluta de sus actos según se indica en el artículo 174 LGAP, el que dice *"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."*

❖ **Elementos del acto administrativo:** Es menester recordar que la validez o conformidad del acto administrativo con el ordenamiento jurídico depende del cumplimiento de sus elementos esenciales: formales (procedimiento, la forma de la manifestación y la competencia) y materiales (motivo contenido y fin) los cuales deben de concurrir simultáneamente en la forma prevista por la normativa para que el acto sea perfecto, válido y eficaz.

Respecto a los elementos del acto administrativo efectivamente tenemos:
Procedimiento: el acto administrativo se debe dictar siguiendo el procedimiento establecido por la Ley.
Forma de manifestación: el acto administrativo se debe dictar en la manera y los medios determinados en la normativa.
Competencia: es el conjunto de facultades y obligaciones que un ente u órgano puede y debe ejercer para el cumplimiento y realización de sus cometidos.

Motivo: es el presupuesto o antecedente normativo que faculta a la Administración para la emisión del acto. No debe confundirse con la motivación que significa indicar las razones, los elementos, los estudios, los que posea la Administración y que justifiquen el acto del procedimiento dictado.
Contenido: refleja la decisión de la Administración. Es lo que la autoridad aduanera está ordenando y decidiendo.
Fin: Se relaciona con lo que pretende la norma conseguir.

Se desprende claramente la motivación y fundamento del acto administrativo, por lo que de acuerdo a los elementos contenidos en la resolución MH-DGA-AL-GER-RES-815-2024, esta Dirección General no encuentra falta o defecto de algún requisito del acto administrativo que constituya un vicio según los parámetros estipulados en el numeral 158 de la Ley General de la Administración Pública, siendo por el contrario sustancialmente conforme con el ordenamiento jurídico y no lesionándose los Principios de Verdad Real, Defensa ni Debido Proceso; ya que se señalan las razones legales y técnicas por las cuales la Aduana de Limón determinó el adeudo tributario a favor del Fisco, siendo suficientes para que el Administrado conociera las razones tomadas en cuenta y con base en ellas ejercer el derecho de defensa, tal y como ha acontecido en este caso, donde el recurrente entendió perfectamente los motivos que mediaron y a partir de ellos presentó sus argumentos. Siendo que tal como se demostrará más adelante, no existen vicios de nulidad por falta de motivación, motivo, contenido y fin; contrario a lo alegado por el recurrente.

Si bien el acto de inicio, resolución RES-AL-DN-3212-2020 no fue notificada de forma directa al importador y solamente se notificó al Agente de Aduanas Kenner Arrieta Zamora, cédula de identidad N°4-0204-0232 en su condición de Auxiliar de la Función Pública Aduanera y en carácter de representante de la empresa importadora Bosques del Zurquí S.A., cédula jurídica N°3-101-55028821; a dicha empresa NO se le dejó en indefensión ni se violentó el debido proceso, por cuanto tuvo una participación efectiva en el proceso ya que presentó diversos escritos de alegatos, recursos e incidentes, aportó pruebas e incluso solicitó audiencia oral y privada, a la cual no se apersonó.

Al respecto, consta en el expediente administrativo que a través de la gestión N°5433 de fecha de recibido 25 de setiembre 2020, el señor Álvaro Quesada Loria, cédula de identidad N°1-1048-0201 en su condición de Apoderado Especial de la empresa importadora interpone recurso de revisión, de apelación en subsidio e incidente de nulidad contra el Acto de Inicio, solicita audiencia privada y aporta prueba. De igual forma, en fecha 14 de mayo 2024, por medio de la gestión N°1876-2024 el señor Marlon José Chacón Díaz, cédula de identidad N°1-0916-0736 en su condición de Apoderado General de la empresa importadora, opuso la excepción de caducidad y presentó conclusiones

en el procedimiento Ordinario de Cobro de la Obligación Tributaria Aduanera iniciado mediante la resolución RES-AL-DN-3212-2020. Finalmente, mediante escrito presentado en la Aduana de Limón mediante gestión N°2563-2024 en fecha 21 de junio 2024, la empresa importadora interpone Recurso de Revisión contra la resolución MH-DGA-AL-GER-RES-815-2024. Demostrándose de esta forma que ejerció su derecho de defensa.

Es importante destacar que los artículos 247 de la Ley General de la Administración Pública y 10 de la Ley de Notificaciones Judiciales estipulan:

> *"Artículo 247.- 1. La comunicación hecha por un medio inadecuado, o fuera del lugar debido, u omisa en cuanto a una parte cualquiera de la disposición del acto, será absolutamente nula y* ***se tendrá por hecha en el momento en que gestione la parte o el interesado, dándose por enterado, expresa o implícitamente, ante el órgano director competente****. 2. La comunicación defectuosa por cualquier otra omisión será relativamente nula y se tendrá por válida y bien hecha si la parte o el interesado no gestionan su anulación dentro de los diez días posteriores a su realización. 3. No convalidarán la notificación relativamente nula las gestiones de otra índole dentro del plazo indicado en el párrafo anterior."* (la negrita y el subrayado no son del original)
>
> *"Artículo 10.- Notificación que se tiene por realizada.* ***Se tendrá por notificada la parte o la tercera persona interesada que, sin haber recibido notificación formal alguna, o recibida de manera irregular, se apersone al proceso, independientemente de la naturaleza de su gestión.*** *Los plazos correrán a partir de la notificación a todas las partes. Si se pide la nulidad, la parte deberá realizar el acto procesal correspondiente dentro del plazo legal, que se computará en la forma indicada. La eficacia de este acto quedará sujeta al resultado de la nulidad. Las partes y demás personas presentes en las audiencias, quedarán notificadas de todas las resoluciones dictadas en ella. A los ausentes se les aplicará la notificación automática."* (la negrita y el subrayado no son del original)

Por este motivo, se tiene por debidamente notificada a la empresa importadora la resolución de apertura desde el día 25 de setiembre 2020, cuando aportó su primer escrito de defensa, la gestión N°5433; ya que este es el momento de su apersonamiento, siendo que se subsanó el vicio en la notificación, NO existiendo problemas de eficacia de la resolución de cita y por ende se cumplen todos los requisitos esenciales para que dicho acto administrativo surta efectos jurídicos.

De igual forma, la resolución MH-DGA-AL-GER-RES-815-2024 que es el Acto Final que se recurre; fue notificada a las direcciones de correos electrónicos señaladas por la empresa importadora y a la dirección de correo electrónico del Agente Aduanero registrada en el Departamento de Estadística y Registro de la Dirección General de Aduanas y visible en el Sistema Informático TICA; por lo que la Aduana notificó de forma efectiva los actos administrativos emitidos, a todas las partes afectadas con el proceso seguido.

En razón de lo explicado, no existe una violación al debido proceso y al derecho de defensa, y más bien queda demostrado que la Aduana aplicó la figura de Litis Consorcio Pasivo necesario, que se da cuando por disposición de la ley o por la naturaleza de la relación jurídica se exige que los sujetos a quienes afecta la resolución, actúen conjuntamente, de manera que queden vinculados al proceso y consecuentemente a los efectos de la misma. Por lo que la presencia de todos los sujetos es indispensable para que la relación procesal se complete y sea posible decidir en sentencia sobre el fondo de la misma, supone que para resolver el asunto han de estar presentes en el proceso todos aquellos sujetos a los que tal resolución fuere a afectar; lo que se cumplió en la especie, siendo que se integró de forma correcta la litis.

VI. Sobre el Recurso de Revisión interpuesto: Se discute la legalidad de lo resuelto por la Aduana Limón en la resolución MH-DGA-AL-GER-RES-815-2024, en la cual se rechazan las excepciones y alegatos interpuestos por la empresa importadora y se determina un adeudo tributario a favor del fisco por el incumplimiento del régimen de importación temporal, categoría transporte de mercancías, de las mercancías amparadas al DUA de Importación Temporal N°**006-2017-028815**.

En su escrito de impugnación, el recurrente tiene 3 pretensiones:

> *"(...) 1. Declarar la nulidad absoluta de todo el procedimiento por vicios desde su inicio que nos han dejado en estado de indefensión.*
>
> *2. Declarar la Caducidad del procedimiento, dar por terminado el presente proceso y archivar el Expediente AL-1147-2020.*
>
> *3. Que se dé por terminado y archive el presente proceso administrativo por cuanto al haber cumplido con la obligación tributaria objeto del proceso el mismo carece de interés actual. (...)"*

La primera y segunda pretensión ya fueron conocidas por esta Dirección en los apartados **V. Sobre posibles nulidades del acto administrativo** y **IV. Sobre las excepciones**, al ser de previo pronunciamiento. Razón por la cual de seguido se entrará a analizar la única pretensión de fondo, a efectos de determinar si la mercancía amparada al DUA de Importación Temporal N°**006-2017-028815** fue destinada por la persona obligada, a otro régimen aduanero dentro del plazo de seis (6) meses otorgado y por ende, verificar si se cumplió con las obligaciones del régimen de importación temporal o si de lo contrario, corresponde el cobro de los impuestos de nacionalización de dicha mercancía.

<u>De acuerdo con los alegatos presentados por el recurrente, esta Administración se pronuncia a continuación:</u>

Mediante verificación en el Sistema Informático TIC@ se comprueba que en el DUA de Importación Temporal, modalidad 04.Transporte de Mercancías N°**006-2017-028815** con fecha de aceptación 17 de febrero 2017, el Agente Aduanero Kenner Arrieta Zamora, cédula de identidad N°4-0204-0232 en representación del importador Bosques del Zurquí, cédula jurídica N°3-101-55028821, declaró en 3 líneas, 18600 bultos de mercancía descrita como *"BANDEJAS PLÁSTICAS AZULES PARA EL TRANSPORTE DE BANANO"*, amparada a la factura comercial N°FY1706A/UKCR/1 de fecha 22 de enero 2017 con valor FOB de $1.860,00 (mil ochocientos sesenta dólares con 00/100), conocimiento de embarque N°959261441, con base en la autorización otorgada por la Aduana Limón en el oficio AL-DT-STO-0233-2017; la cual se otorgó por un plazo improrrogable de seis (06) meses. (Folios 09 al 10)

En el citado oficio, la Aduana le indica al Auxiliar que previo al vencimiento del plazo otorgado, debe realizar el finiquito de la importación temporal autorizada, a saber, el sometimiento de la mercancía a los Regímenes de Reexportación o Importación Definitiva, de conformidad con los artículos 165, 168 y 236 inciso 1. de la Ley General de Aduanas y 440 del Reglamento a dicha Ley. Asimismo, que debe comunicar la respectiva cancelación de la operación temporal a dicha dependencia; siendo que a través de la gestión N°07307 presentada en la Aduana Limón el 08 de noviembre 2017, el Agente Aduanero comunica a la Aduana el cumplimiento con la cancelación del régimen de importación temporal de las mercancías amparadas al DUA N°006-2017-028815; indicando que las mismas fueron destinadas al régimen de exportación mediante los DUAs 006-2017-041866, 006-2017-062934, 006-2017-046604, 006-2017-061000, 006-2017-042586, 006-2017-081382, 006-2017-065621, 006-2017-061047, 006-2017-059665 y 067726. (Folios 12 al 24)

Por este motivo, el Departamento Técnico de la Aduana Limón remite al Departamento Normativo el expediente relacionado con la gestión N°01002; a efectos de que determine las acciones tributarias o administrativas que pudieran corresponder en relación con la mercancía amparada al DUA de Importación Temporal N°**006-2017-028815**, al considerar que se tiene por demostrado un incumplimiento a las obligaciones del Régimen de Importación Temporal; ya que dicha mercancía fue destinada al régimen de exportación por otras empresas distintas a la sociedad importadora en el DUA N°006-2017-028815. Motivo por el cual a través de la resolución RES-AL-DN-2739-2020, el Departamento Normativo dicta Acto de Inicio de Procedimiento Ordinario de Cobro de la Obligación Tributaria Aduanera contra la empresa importadora y el

Agente Aduanero, por el adeudo tributario generado por el presunto incumplimiento del régimen de importación temporal.

Con el objetivo de desvirtuar el presunto incumplimiento, en sus argumentos de defensa la empresa importadora en la gestión N°5433 de fecha 20 de setiembre 2020 que rola a folios 50 al 53, presenta prueba, solicita audiencia oral, indica se tome como prueba la hoja de cálculo y el excel aportado en el expediente administrativo EXP-AL-786-2019, la cual contiene la información de los DUAS de exportación, señala que la correlación numérica exacta entre declaraciones de importación y exportación que aporta, en su momento resultaba materialmente imposible, por la dinámica de la actividad económica en sí y de que ese NO es un requisito establecido en un reglamento, directriz o resolución interpretativa del régimen de importación temporal y que en virtud del principio de legalidad y del principio de reserva de ley, no puede la Aduana aplicar a la Compañía requisitos que no se desprenden de la normativa aplicable.

Sobre la mercancía del DUA de marras, la hoja de cálculo no consta en el expediente administrativo del procedimiento en curso.

No obstante, tanto en la gestión N°1876-2024 recibida en la Aduana Limón en fecha 14 de mayo 2024 visible a folios 68 al 70, como en el Recurso de Revisión, se expresa que sí se reexportó dentro del plazo de ley las bandejas plásticas que se utilizan para el embalaje de fruta fresca de banano, por medio de los DUAs de Exportación N°006-2017-041866, N°006-2017-062934, N°006-2017-046604, N°006-2017-061000, N°006-2017-042586, N°006-2017-081382, N°006-2017-065621, 006-2017-061047, N°006-2017-059665 y N°067726.

Al analizar la información de dichos DUAs de exportación en el Sistema Informático TICA, se vislumbra lo siguiente: (Folios 12 al 24)

DUA de Exportación	Fecha aceptación	Mercancía	Observaciones
006-2017-041866	11/03/2017	Banano	VAPOR: MAERSK NORTHWOOD V.1706 / CONSIGNATARIO:FYFFES INTERNATIONAL / BANANATICA / HELSING. / FT:6086442 / EUR1,A173094 Se cancelan 500 bandejas plásticas del dua 006-2017-028815 quedando un saldo de 4849 bandejas.
006-2017-062934	12/04/2017	Banano	VAPOR: MAERSK NEWCASTLE V.1706 CONSIGNATARIO: FYFFES INTERNATIONAL, EL JARDIN DEL TIGRE, TILBURY. FT:6098391.

			EUR1:A179232 Se cancelan 695 bandejas plásticas del dua 006-2017-028815 quedando un saldo de 3054 bandejas.
006-2017-046604	20/03/2017	Banano	VAPOR: MARGARETE SCHULTE V.1709. / CONSIGNATARIO: FYFFES NORTH AMERICA, INC. / EL JARDIN DEL TIGRE. / PHILADELPHIA. / FT:6098011 Se cancelan 1915 bandejas plásticas del dua 006-2017-028815 quedando un saldo de 1139 bandejas.
006-2017-061000	10/04/2017	Banano	VAPOR: MAERSK NEWBURY V.1706 / CONSIGNATARIO: FYFFES INTERNATIONAL / FDA ESMERALDA / TILBURY FT:6095594 EUR1:A178436. Se cancelan 1139 bandejas plásticas del dua 006-2017-028815 quedando un saldo de 0 bandejas. Además se cancelan 346 bandejas plásticas del dua 006-2017-027411 quedando un saldo de 5854 bandejas.
006-2017-042586	13/03/2017	Banano	VAPOR: SPIRIT OF TOKYO V.1707 / CONSIGNATARIO: FYFFES NORTH AMERICA, INC / BANANATICA / PHILADELPHIA. / FT: 6086484. Se cancelan 1000 bandejas plásticas del dua 006-2017-028815 quedando un saldo de 16979 bandejas
006-2017-067726	21/04/2017	Banano	VAPOR: MAERSK NORTHWOOD V.1708 / CONSIGNATARIO: FYFFES INTERNATIONAL/ BANANOS DOÃ? A DORA / CORK / FT:6099752 / EUR1:A179647. Se cancelan 500 bandejas plásticas del dua 006-2017-028815 quedando un saldo de 16479 bandejas.
006-2017-081382	12/05/2017	Banano	VAPOR: BSL CAPE TOWN V.1708 / CONSIGNATARIO: FYFFES INTERNATIONAL / FDA ESMERALDA / CORK / FT: 6106070. / EUR1: A181173. Se cancelan 1100 bandejas plásticas del dua 006-2017-028815 quedando un saldo de 13729 bandejas.
006-2017-065621	19/04/2017	Banano	VAPOR: CONSTANTIN S V.14.. / CONSIGNATARIO: FYFFES NORTH AMERICA, INC / FDE LA GUARIA / HOUSTON. / FT:6098567 Se cancelan 1320 bandejas plásticas del dua 006-2017-028815 quedando un saldo de 12409 bandejas.
006-2017-061047	10/04/2017	Banano	VAPOR: MAERSK NEWBURY V.1706 / CONSIGNATARIO. FYFFES INTERNATIONAL. / BAN. SAN PABLO. /

			TIL. / FT:6095618 / EUR1:A178419. Se cancelan 5960 bandejas plásticas del dua 006-2017-028815 quedando un saldo de 6449 bandejas.
006-2017-059665	07/04/2017	Banano	VAPOR: ELSEBETH V.AC17025EB / CONSIGNATARIO: ZENALCO S.A . / VLISSINGEN. / RIO PALACIO. / FT:6093955 / EUR1:178539 Se cancelan 1100 bandejas plásticas del dua 006-2017-028815 quedando un saldo de 5349 bandejas.

Sobre el Régimen de Importación Temporal, es importante manifestar que el artículo 165 de la Ley General de Aduanas vigente al momento de la fecha del hecho generador, lo conceptúa como: *...el régimen aduanero que permite el ingreso, por un plazo determinado, de mercancías a territorio nacional con suspensión de los tributos de importación..."*

Por su parte el numeral 166 de ese mismo cuerpo normativo, señala las categorías de mercancías que podrán importarse temporalmente, estableciendo entre ellas la categoría d) Transporte de mercancías, la cual contempla:

> *"(...) Las unidades que se utilizan para el transporte comercial de mercancías y los vehículos comerciales por carretera, que transportan mercancías afectas a controles aduaneros de cualquier tipo. Se admitirán, igualmente, el material especial, envases y elementos del transporte que sirve para la carga, descarga, manipulación y protección de mercancías, partes, piezas y equipos destinados para la reparación de transportes comerciales importados temporalmente, los que deberán ser incorporados en una unidad de transporte. (...)"*

En relación al plazo de permanencia, el artículo 457 del Reglamento a la Ley General de Aduanas, vigente a la fecha del hecho generador, señala en lo de interés:

> *"(...) La importación temporal de material especial, envases y elementos de transporte que sirve para la carga, descarga, manipulación y protección de mercancías; partes, pieza y equipos destinados para la reparación de transportes comerciales, los que deberán ser incorporados en una unidad de transporte, tendrán **un plazo máximo de permanencia dentro del territorio aduanero de seis meses**, contado a partir de su ingreso. (...)"* (el resaltado no es del original)

Debiendo cancelarse el régimen de importación temporal de forma previa al vencimiento del plazo legalmente establecido y el incumplimiento de lo anterior implica que las mercancías se considerarán importadas definitivamente al territorio aduanero, por lo que el importador deberá cumplir con las obligaciones aduaneras tributarias y no tributarias correspondientes; lo anterior con base en

los artículos 168 de la LGA y 440 del RLGA.

En el presente asunto, con base en las pruebas aportadas por el recurrente y la información que consta en el Sistema Informático TICA, se pudo tener por comprobado que los 18.600 bultos de las mercancías amparadas al DUA de importación temporal N°**006-2017-028815** fueron realmente exportadas dentro del plazo legalmente establecido ya que con la información que consta a nivel de observaciones de los DUAS N°006-2017-041866, N°006-2017-062934, N°006-2017-046604, N°006-2017-061000, N°006-2017-042586, N°006-2017-081382, N°006-2017-065621, 006-2017-061047, N°006-2017-059665 y N°067726, fue posible vincular las mercancías importadas temporalmente con dichos DUAs de exportación. En este sentido, el DUA de cita tiene como fecha de aceptación el día 17 de febrero 2017 y al ser que el plazo autorizado es de 6 meses, **se debía cancelar el régimen de importación temporal a más tardar el 17 de agosto 2017.**

En este punto es pertinente señalar que el procedimiento que nos ocupa, se recibe por parte del auxiliar de la función pública por medio de la gestión N°05097 recibida en la Aduana de Limón en fecha 12 de julio 2018 (folios 25-28), comprobante de Entero a favor del Gobierno de Costa Rica N°935807 de fecha 17 de mayo 2018, con el cual se cancela la suma de ¢96.506,68 (noventa y seis mil quinientos seis colones con 68/100), por concepto de pago de impuestos e intereses de mercancías al amparo de la declaración aduanera de importación temporal **N°006-2017028815** de fecha 17 de febrero 2017, de acuerdo al siguiente detalle:

N° Entero	Fecha	Monto del Entero	Monto impuestos	Monto intereses
935807	17/05/201	¢96.506,68	¢83.650,41	¢12.856,27

La suma cancelada, alcanza el pago de tributos e intereses para 3.371 (tres mil trescientas setenta y un) bandejas plásticas, amparadas al DUA de importación temporal 006-2017-028815 de fecha 17 de febrero 2017, quedando un saldo restante de 15.229 (quince mil doscientas veintinueve) bandejas, que habrían sido canceladas mediante despachos parciales asociadas a DUAs de exportación definitiva de múltiple cita a lo largo de la presente.

Ahora bien, sobre el tema de estudio, el Manual de Procedimientos Aduaneros aprobado según resolución RES-DGA-203-2005 de fecha 22 de junio del 2005 establece:

"(...) Procedimiento de Exportación
Capítulo III. Procedimientos Especiales
Sección II. De las Importaciones Temporales e Importaciones Amparadas a

Garantía
3-) De la Cancelación del Régimen
1º) Se cancelará el régimen de importación temporal en los siguientes casos:

a) por el sometimiento de la mercancía a los regímenes de importación definitiva o reexportación, en estos casos el mensaje del DUA deberá indicar en el campo de "DUA precedente", el número del DUA de importación temporal con que ingresó la mercancía al régimen.

b) por el sometimiento de la mercancía al régimen de depósito fiscal, en este caso el mensaje de depósito deberá indicar como documento de inventario, el número del DUA de importación temporal (...)

(...) f) Cuando al vencimiento del plazo de permanencia, la mercancía no hubiera sido reexportada o destinada a cualquiera de los demás tratamientos legalmente autorizados.

B.- Actuaciones del Declarante. Para los trámites de importaciones asociados a garantías, autorizaciones de prórrogas, cancelación del régimen de importación temporal y finalización del trámite de levante con garantía.

(...) 10º) El declarante, para finiquitar la importación temporal mediante la cancelación de los tributos o la reexportación de la mercancía, deberá en el mensaje del DUA de cancelación, declarar en el campo correspondiente a "DUA precedente" el número del DUA de importación temporal con que introdujo las mercancías al régimen (...)"

"Sección IV. De la Reexportación de Mercancías
1. Políticas Generales

(...) 2º) Las mercancías acogidas al régimen de importación temporal, que por sus características son de difícil movilización, el declarante deberá coordinar con la aduana en la que pretenda realizar el trámite de reexportación para el registro de inventario en la aplicación informática y habilitación del lugar donde se encuentra las mercancías como zona autorizada para realizar el reconocimiento físico.

(...) 5º) Todas las mercancías acogidas al régimen de importación temporal que se reexporten dentro del plazo autorizado serán objeto de "revisión documental y reconocimiento físico. (...)"

Sin embargo, <u>SÍ existe un incumplimiento</u> por parte del administrado, el cual debió cumplir con los controles establecidos no sólo en cuanto al plazo y a lo normado en el Manual de Procedimientos Aduaneros aprobado según resolución RES-DGA-203-2005 de fecha 22 de junio del 2005, el cual prevé el procedimiento específico aplicable para el despacho de material de transporte importado temporalmente que se exporta del país como embalaje de frutas; sino que <u>debe ser el mismo importador, beneficiario del régimen de importación</u>

temporal quien debe destinar las mercancías a otro régimen aduanero previo al vencimiento del plazo legalmente estipulado. Por lo que las exportaciones de las bandejas plásticas del DUA N°006-2017-028815 debían realizarse por parte de la empresa importadora BOSQUES DEL ZURQUÍ S.A., cédula jurídica N°3-101-55028821 y no como aconteció en la especie, que los exportadores de los DUAS N°006-2017-041866, N°006-2017-062934, N°006-2017-046604, N°006-2017-061000, N°006-2017-042586, N°006-2017-081382, N°006-2017-065621, 006-2017-061047, N°006-2017-059665 y N°067726, son diferentes empresas a la importadora; según el siguiente detalle (Folios 12 al 24):

DUA de Exportación	Exportador
006-2017-041866	BANANA TICA DE C.R., S.A. N°3-101-032795
006-2017-062934	EL JARDÍN DEL TIGRE, E.J.T.S.A. N°3-101-491709
006-2017-046604	EL JARDÍN DEL TIGRE, E.J.T.S.A. N°3-101-491709
006-2017-061000	FINCA FRUTAS DE ESCOCIA SOCIEDAD ANÓNIMA N°3-101-67673804
006-2017-042586	BANANA TICA DE C.R., S.A. N°3-101-032795
006-2017-081382	FINCA FRUTAS DE ESCOCIA SOCIEDAD ANÓNIMA N°3-101-67673804
006-2017-065621	FINCA FRUTAS DE ESCOCIA SOCIEDAD ANÓNIMA N°3-101-67673804
006-2017-061047	CIA INTERNACIONAL DEL BANANO, S.A. (CIBSA) N°3-101-011989
006-2017-059665	HACIENDA RIO PALACIOS, S.A. N°3-101-034548
006-2017-067726	BANANOS DOÑA DORA, S.A. N°3-101-219553

Sobre este aspecto, el artículo 140 del RECAUCA III, vigente a la fecha del hecho generador, indica:

> *"La propiedad de las mercancías destinadas al régimen de importación temporal no podrá ser objeto de transferencia o enajenación por cualquier título, mientras estén bajo dicho régimen."*

Por su parte, el artículo 440 del RLGA vigente a la fecha del hecho generador, establece las siguientes causales de cancelación del régimen de importación temporal:

> *"El régimen de importación temporal se cancelará por las causas siguientes:*
>
> *a. Cuando las mercancías sean reexportadas dentro del plazo establecido.*

b. Cuando las mercancías sean destinadas a otro régimen, dentro del plazo establecido.
c. Por la destrucción total de las mercancías por fuerza mayor, caso fortuito o con autorización de la autoridad aduanera, previa consideración de las pruebas aportadas por el interesado donde demuestre tal situación a satisfacción de la aduana.

d. Cuando se produzca el abandono voluntario de las mercancías a favor del Fisco.

***e. Cuando se de a las mercancías un fin distinto del solicitado. Lo anterior sin perjuicio de las acciones que resulten procedentes**.*

f. De conformidad con el artículo 139 del RECAUCA, cuando las mercancías importadas temporalmente, que al vencimiento del plazo de permanencia no hubieran sido reexportadas o destinadas a cualquiera de los demás tratamientos legalmente autorizados, se considerarán importadas definitivamente al territorio aduanero y consecuentemente estarán afectas a los derechos e impuestos vigentes a la fecha del vencimiento de dicho plazo y al cumplimiento de las obligaciones aduaneras no tributarias, además en tal caso la aduana impondrá la sanción correspondiente a la infracción cometida..." (el resaltado no es del original)

En el supuesto de que a las mercancías importadas temporalmente se les dé un fin distinto del solicitado, el artículo 168 de la LGA vigente a la fecha del hecho generador establece lo siguiente:

*"**La autoridad aduanera ejecutará las garantías** cuando haya transcurrido el plazo otorgado sin que se haya demostrado la reexportación o el depósito para la importación definitiva de las mercancías o, **cuando se le haya dado un fin distinto del solicitado**, sin perjuicio de las acciones legales que correspondan. **De no haberse rendido garantía, la autoridad aduanera exigirá el cumplimiento de la obligación tributaria aduanera** mediante los procedimientos que establece esta ley."* (la negrita y el subrayado no son del original)

Mientras que el artículo 137 del RECAUCA III señala:

*"En los casos del artículo anterior el Servicio Aduanero exigirá que se rinda una garantía para responder por el monto de la totalidad de los derechos e impuestos eventualmente aplicables, según los términos y condiciones que legalmente se establezcan por normativa específica o en disposiciones administrativas de carácter general. **La garantía se hará efectiva si** el régimen no es cancelado dentro del plazo establecido o **se desnaturaliza los fines que originaron su autorización**, sin perjuicio de otras acciones procedente"*

En el asunto en estudio, a las mercancías del DUA N°006-2017-028815 se les dio un fin distinto al autorizado por la Aduana en el oficio AL-DT-STO-0233-2017 de fecha 17 de febrero 2017, ya que en el mismo se autorizó

únicamente a la empresa Bosques del Zurquí S.A., cédula jurídica N°3-101-55028821 a importar temporalmente en la categoría transporte de mercancías, la mercancía consistente en 18.600 bultos de bandejas plásticas, amparadas a la factura comercial N°FY1707A/UKCR/1, conocimiento de embarque N°959261441; a efectos de utilizarla para el empaque, transporte y posterior exportación del banano, acorde a lo solicitado en la gestión N°01002.

Si bien, en la gestión N°01002 el Agente Aduanero indica:

> *"(...) Ubicación de la mercancía durante su permanencia bajo el Régimen: La mercancía será distribuida desde Bodegas de Corporación Tara en Siquires, hasta las **diferentes fincas productoras de banano de la compañía**, las cuales se encuentran adjunto a dicho documento. (...)"* (el resaltado no es del original)

Hace creer a la Aduana que las diferentes fincas productoras de banano son propiedad de la compañía que está solicitando el régimen de importación temporal y en caso de que otras empresas sean propietarias de dichas fincas productoras de banano, esto no implica que las mismas puedan hacer uso y estén autorizadas a destinar las mercancías importadas temporalmente al régimen de exportación, como erróneamente considera el recurrente. Siendo la empresa Bosques del Zurquí S.A., cédula jurídica N°3-101-55028821 la única que puede destinar a cualquier otro régimen aduanero las mercancías que ésta importó de forma temporal. Incumpliéndose de esta forma con la prohibición de transferencia y enajenación de la propiedad de las mercancías destinadas al régimen de importación temporal, establecida en la normativa centroamericana, debido a que la empresa importadora cedió la propiedad de las bandejas plásticas importadas temporalmente a distintas empresas para que las utilizaran en las exportaciones de bananos.

En el Recurso de Revisión el recurrente alega:

> *"(...) es totalmente falso que se hubiese dado una enajenación de las bandejas de embalaje. BOSQUES es una subsidiaria de Fyffes Internacional, compradora de banano en este caso como se informó desde la solicitud de importación temporal. Y como compradora de banano, BOSQUES realizó la importación temporal de bandejas de embalaje para que los productores costarricenses le empacaran la fruta de banano fresca en las bandejas de embalaje conocidas como Caja de Oro, que de folio 1 a 8 se explica en detalle su funcionamiento, y le exportaran la fruta de banano "'EN" las bandejas, por lo que dichas bandejas en ningún momento fueron vendidas ni cedidas a las fincas de banano, únicamente se les suministró para que pudieran empacar y exportar los bananos a Fyffes Internacional. (...) La Aduana está omitiendo que la propiedad es un derecho regulado en el Código Civil, y como hemos explicado anteriormente, BOSQUES en ningún momento "vendió" ni tampoco "cedió" del derecho de propiedad de las Bandejas de Embalaje de Banano*

conocidas como Caja de Oro, por el contrario, dichas bandejas únicamente fueron utilizadas en el país para el transporte del banano y fueron reexportadas precisamente a la casa matriz de BOSQUES en Europa. En virtud de lo anterior no es cierto que se hubiese dado una enajenación, razón por la cual no resulta aplicable al presente caso el artículo 140 del RECAUCA (...)"

No llevando razón puesto que, aunque no vendiera las bandejas plásticas importadas temporalmente, si las cedió o transfirió a título gratuito a las empresas Banana Tica de C.R., Sociedad Anónima, El Jardín del Tigre Sociedad Anónima, Finca Frutas de Escocia, Sociedad Anónima, Compañía Internacional De Banano (Cibsa) Sociedad Anónima, Hacienda Río Palacios, Sociedad Anónima y Bananos Doña Dora, Sociedad Anónima con el fin de que éstas exportaran el banano que producen y la Aduana de Limón solamente autorizó a Bosques del Zurquí S.A. y NO a ninguna otra empresa, a utilizar las mercancías importadas temporalmente.

No siendo relevante si la empresa consignataria de dicho banano es FYFFES INTERNATIONAL, la casa matriz de Bosques del Zurquí, S.A. en Europa; porque quien importó de forma temporal la mercancía amparada al DUA N°006-2017-028815 fue Bosques del Zurquí, S.A. y por ende dicha empresa es la obligada a destinar dicha mercancía a otro régimen aduanero previo al vencimiento del plazo otorgado por la Aduana; no estando facultada a transferir dicha obligación a terceras empresas aunque se trate de empresas vinculadas, tal como lo confirma la Dirección de Gestión Técnica en el oficio DGA-DGT-DPA-007-2020 del 20 de enero 2020.

Demostrándose de esta manera, un incumplimiento por parte de la empresa Bosques del Zurquí S.A. a las obligaciones del régimen de importación temporal, que faculta a la autoridad aduanera a exigir el cumplimiento de la obligación tributaria aduanera de la mercancía amparada al DUA N°006-2017-028815.
Con base en el análisis realizado, considera esta Dirección General declarar sin lugar el Recurso de Revisión presentado contra la resolución N°MH-DGA-AL-GER-RES-815-2024, manteniendo lo resuelto en la misma, debido a las razones anteriormente expuestas. Contra la presente resolución procede el Recurso de Apelación, el cual deberá ser interpuesto mediante el correo electrónico de la Dirección Normativa: **noti-normativa@hacienda.go.cr**; para ello se concede el plazo de diez días hábiles, contados a partir de la notificación de la presente resolución, de conformidad con los artículos 624 y 625 del RECAUCA IV.

POR TANTO

Con fundamento en las anteriores consideraciones de hecho y de derecho esta Dirección General resuelve: **PRIMERO:** Declarar **SIN LUGAR**, el Recurso de Revisión interpuesto por Marlon José Chacón Díaz, cédula de identidad N°1-

0916-0736 en su condición de Apoderado General de la empresa importadora Bosques del Zurquí S.A., cédula jurídica N°3-101-55028821, contra la resolución de la Aduana de Limón N° **MH-DGA-AL-GER-RES-815-2024** de las trece horas quince minutos del cinco de junio dos mil veinticuatro; manteniendo lo resuelto en la misma. **SEGUNDO:** Indicar al Administrado que contra la presente resolución procede el Recurso de Apelación, el cual deberá ser interpuesto mediante el correo electrónico de la Dirección Normativa: **noti-normativa@hacienda.go.cr**; para ello se concede el plazo de diez días hábiles, contados a partir de la notificación de la presente resolución, de conformidad con los artículos 624 y 625 del RECAUCA IV. **NOTIFÍQUESE.** Al Agente Aduanero Kenner Arrieta Zamora, cédula de identidad N°4-0204-0232 y a la empresa importadora Bosques del Zurquí S.A., cédula jurídica N°3-101-55028821 mediante los siguientes correos electrónicos: rzc@aguilarcastillolove.com ruben@zamoracr.com mcg@aguilarcastillolove.com kennerkas@hotmail.com y a la Aduana Limón.

JUAN CARLOS GOMEZ SANCHEZ (FIRMA)

Firmado digitalmente por JUAN CARLOS GOMEZ SANCHEZ (FIRMA)
Fecha: 2024.12.04 08:43:12 -06'00'

JUAN CARLOS GÓMEZ SÁCHEZ
SUB DIRECTOR GENERAL DE ADUANAS

GINETTE PATRICIA AZOFEIFA CORDERO (FIRMA) PERSONA FISICA, CPF-07-0103-0051. Fecha declarada: 03/12/2024 12:45:08 PM Esta es una representación gráfica únicamente, verifique la validez de la firma.	GIOCONDA PATRICIA MELENDEZ CALVO (FIRMA) PERSONA FISICA, CPF-01-0543-0608. Fecha declarada: 03/12/2024 09:13:54 AM Esta es una representación gráfica únicamente, verifique la validez de la firma.
Revisado y Aprobado por: Ginnette Azofeifa Cordero, Jefe Dpto. de Procedimientos Administrativos Dirección Normativa	Elaborado por: Gioconda Meléndez Calvo, Abogada Dpto. de Procedimientos Administrativos Dirección Normativa