

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
ESCUELA DE CONTADURÍA PÚBLICA



Trabajo de Graduación:

“GUÍA DE PROCEDIMIENTOS PARA EL PROFESIONAL DE LA CONTADURÍA
PÚBLICA EN SU ROL DE CONSULTOR EN LOS PROCESOS DE APELACIONES POR
SANCIONES TRIBUTARIAS ADUANERAS ANTE LAS DIFERENTES INSTANCIAS Y SU
EFECTO FINANCIERO EN LAS EMPRESAS DE IMPORTACIÓN DEL MUNICIPIO DE
SAN SALVADOR”

Presentado por:

CERÓN LUNA, MARLENE ELIZABETH
LÓPEZ ROJAS, ENMA SOFÍA
MONTERROSA GUERRERO, JOSUÉ ERNESTO

Para optar al grado de
LICENCIADO EN CONTADURÍA PÚBLICA

Enero de 2017

San Salvador, El Salvador, Centroamérica

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

AUTORIDADES UNIVERSITARIAS

| | | |
|---|---|---|
| Rector | : | Msc. Roger Armando Arias Alvarado |
| Secretaria General | : | Dra. Ana Leticia Zavaleta de Amaya |
| Decano de la Facultad de Ciencias Económicas | : | Lic. Nixon Rogelio Hernández Vázquez |
| Secretaria de la Facultad de Ciencias Económicas | : | Licda. Vilma Marisol Mejía Trujillo |
| Directora de la Escuela de Contaduría Pública | : | Licda. María Margarita de Jesús Martínez Mendoza de Hernández |
| Coordinador general de Procesos de graduación Facultad de Ciencias Económicas | : | Lic. Mauricio Ernesto Magaña Menéndez |
| Coordinador de Seminario | : | Lic. Daniel Nehemías Reyes López |
| Docente Director | : | Msc. Edgar Ulises Mendoza |
| Jurado Examinador | : | Lic. Abraham de Jesús Ortega Chacón Msc. Edgar Ulises Mendoza Lic. Gerardo Alberto Ramos Díaz |

Enero de 2017

San Salvador, El Salvador, Centroamérica.

AGRADECIMIENTOS

En primer lugar a mi Dios todopoderoso pues me ha permitido culminar otra etapa más en mi vida por darme las fuerzas y guiarme en los momentos más difíciles, agradezco y dedico este triunfo a mis queridos padres Osmin Cerón (Q.E.P.D) y Sara Luna por su amor, esfuerzos, consejos y apoyo incondicional en mi vida, a mis hermanos por su motivación y alegría, a mi novio Martin Monge que con su amor, comprensión y apoyo siempre me animó a no rendirme y a seguir luchando por alcanzar este triunfo.

Agradecimiento especial a Sofía Rojas y Josué Monterrosa, por su amistad y esfuerzo en el logro de este objetivo profesional, familia, amigos y personas que siempre han estado pendientes apoyándome, mil gracias bendiciones infinitas.

Marlene Elizabeth Cerón Luna

A Dios todo poderoso por darme la fe, fortaleza y la sabiduría necesaria para guiar mi camino y estudios. A mi amada madre María Rojas por enseñarme que todo lo bueno cuesta y que al final de la tormenta siempre viene la calma, por brindarme su confianza y amor incondicional. Este triunfo lo dedico a su memoria.

Gracias a mi familia por siempre apoyarme en cada paso de mi vida, a todos los compañeros que conocí en la universidad y más aquellos que llegaron a ser grandes amigos y los que ya lo eran gracias por siempre estar ahí, a todas esas personas que nos ayudan a crecer cada día más con su muestras de cariño y consejos, a los catedráticos que han ayudado a formar un criterio profesional en cada uno de nosotros.

A Marlene Luna y Josué Monterrosa por no solo ser compañeros de una investigación sino convertirse en grandes amigos, gracias a su esfuerzo, dedicación, perseverancia y a todas las vivencias que hemos compartido.

Enma Sofía López Rojas

Gracias sean dadas a Dios Todopoderoso por su misericordia manifestada en mi vida día a día, por haberme permitido finalizar mi carrera universitaria y por todas las experiencias durante esta etapa de las cuales aprendí que todo lo que sucede es por un propósito, asimismo por todas las personas que El me permitió conocer como compañeros y que se convirtieron en mis amigos.

Gracias a mis padres y hermano por su apoyo, empatía, paciencia, ánimos, solidaridad y perseverancia que me brindaron durante esta etapa y por estar siempre a mi lado. Gracias doy a Dios por mí querida familia.

Gracias a mis compañeras Marlene Elizabeth Cerón Luna y Enma Sofía López Rojas con las que no solo formamos un equipo de trabajo sino que también una amistad, gracias por su paciencia, animosidad, esfuerzo, valentía y por los deseos de culminar con éxito esta etapa. Gracias doy a Dios por sus vidas.

Josué Ernesto Monterrosa Guerrero

ÍNDICE

| Contenido | Pág. N° |
|---|----------------|
| RESUMEN EJECUTIVO | I |
| INTRODUCCIÓN | III |
| CAPÍTULO I: PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA | 1 |
| 1.1 Situación problemática | 1 |
| 1.2 Enunciado del problema | 5 |
| 1.3 Justificación del tema | 6 |
| 1.3.1 Novedoso | 6 |
| 1.3.2 Factibilidad | 6 |
| 1.4 Objetivos de la investigación | 8 |
| 1.4.1 Objetivo general | 8 |
| 1.4.2 Objetivos específicos | 8 |
| 1.5 Hipótesis | 9 |
| 1.5.1 Hipótesis de trabajo | 9 |
| 1.5.2 Determinación de variables | 9 |
| 1.6 Alcances y limitaciones de la investigación | 9 |
| 1.6.1 Alcances | 9 |
| 1.6.2 Limitantes | 10 |

| | |
|--|-----------|
| CAPÍTULO II: MARCO TEÓRICO, CONCEPTUAL, TÉCNICO Y LEGAL | 11 |
| 2.1 Antecedentes | 11 |
| 2.1.1 Derecho aduanero a nivel mundial | 11 |
| 2.1.2 A nivel nacional | 14 |
| 2.2 Generalidades | 17 |
| 2.2.1 Empresas importadoras | 19 |
| 2.2.2 La Administración Tributaria como entidad sancionadora | 22 |
| 2.2.3 El rol del contador como consultor | 24 |
| 2.2.4 Sistema aduanero | 25 |
| 2.2.5 Potestad aduanera | 27 |
| 2.2.6 Control aduanero | 27 |
| 2.2.7 Regímenes aduaneros | 28 |
| 2.2.8 Hecho generador | 30 |
| 2.2.9 Tipos de infracciones | 31 |
| 2.2.10 Proceso administrativo sancionador | 31 |
| 2.2.11 Medios de impugnación | 33 |
| 2.2.11.1 Derechos del contribuyente | 40 |
| 2.2.11.2 Obligaciones del contribuyente ante la Administración | 41 |
| 2.3 Marco conceptual | 41 |
| 2.4 Marco técnico | 42 |

| | |
|---|-----------|
| 2.5 Marco legal | 44 |
| 2.5.1 Infracciones tributarias y sus sanciones según la LEPSIA | 48 |
| CAPÍTULO III: METODOLOGIA DE LA INVESTIGACIÓN | 49 |
| 3.1 Enfoque y tipo de investigación | 49 |
| 3.1.1 Enfoque | 49 |
| 3.1.2 Tipo | 49 |
| 3.1.3 Técnicas e instrumentos | 49 |
| 3.2 Sujetos y objeto de estudio | 50 |
| 3.2.1 Unidad de análisis | 50 |
| 3.2.2 Universo | 51 |
| 3.2.3 Muestra | 51 |
| 3.3 Variables e indicadores | 52 |
| 3.3.1 Variable independiente | 52 |
| 3.2.4 Variable dependiente | 53 |
| 3.4 Procesamiento de la información | 53 |
| 3.5 Cronograma de actividades | 54 |
| 3.6 Presentación, tabulación, análisis e interpretación de los datos procesados | 56 |
| 3.7 Diagnóstico de la investigación | 66 |

| | |
|--|------------|
| CAPÍTULO IV: PROPUESTA DE UNA GUÍA DE PROCEDIMIENTOS EN LOS PROCESOS DE APELACIONES POR SANCIONES TRIBUTARIAS ADUANERAS Y EL EFECTO FINANCIERO EN LAS EMPRESAS DE IMPORTACIÓN DEL MUNICIPIO DE SAN SALVADOR | 70 |
| 4.1 Introducción | 70 |
| 4.2 Objetivo general | 70 |
| 4.3 Objetivos específicos | 70 |
| 4.4 Ámbito de aplicación | 71 |
| 4.5 Importancia | 71 |
| 4.6 Marco técnico legal aplicable | 71 |
| 4.7 Conceptos básicos aplicados al caso práctico. | 72 |
| 4.8 Desarrollo de caso práctico | 73 |
| CONCLUSIONES | 108 |
| RECOMENDACIONES | 109 |
| BIBLIOGRAFÍA | 110 |
| ANEXOS | 112 |

ÍNDICE DE TABLAS

| | |
|--|-----|
| Tabla 1: Balanza Comercial de El Salvador | 21 |
| Tabla 2: Norma Técnica Aplicable | 43 |
| Tabla 3: Comparación entre Provisión y Pasivo Contingente | 44 |
| Tabla 4: Base Legal Aplicable | 45 |
| Tabla 5: Sanción y Multa según su Tipificación | 48 |
| Tabla 6: Tabulación Cruce N° 1 | 57 |
| Tabla 7: Tabulación Cruce N° 2 | 59 |
| Tabla 8: Tabulación Cruce N° 3 | 61 |
| Tabla 9: Tabulación Cruce N° 4 | 63 |
| Tabla 10: Tabulación Cruce N° 5 | 64 |
| Tabla 11: Cotización de Caso Práctico | 74 |
| Tabla 12: Determinación de impuestos a pagar | 75 |
| Tabla 13: Proceso Administrativo Sancionador en la Delegación de Aduana | 83 |
| Tabla 14: FODA de estar inmerso en un proceso administrativo sancionador | 89 |
| Tabla 15: Determinación de DAI | 90 |
| Tabla 16: Impuestos determinados por la DGA | 90 |
| Tabla 17: Establecimiento de infracción y multa | 91 |
| Tabla 18: Procesos desarrollados en la Dirección General de Aduanas | 94 |
| Tabla 19: Procesos desarrollados en el TAIIA | 98 |
| Tabla 20: Procesos desarrollados en la Sala de lo Contencioso Administrativo | 103 |

INDICE DE FIGURAS

| | |
|--|----|
| Figura 1: Clasificación del derecho | 12 |
| Figura 2: Orden Jerárquico Legislación Salvadoreña | 16 |
| Figura 3: Exportaciones e Importaciones Totales | 22 |
| Figura 4: Balanza Comercial con Centroamérica | 22 |
| Figura 5: Competencias del Contador | 25 |
| Figura 6: Clases de Control Aduanero | 28 |
| Figura 7: Clasificación de Regímenes Aduaneros | 29 |
| Figura 8: Infracciones Aduaneras | 32 |
| Figura 9: Instancias que intervienen en el Proceso Administrativo Sancionador | 32 |
| Figura 10: Razones para interponer un recurso | 35 |
| Figura 11: Formalidades de los escritos | 35 |
| Figura 12: Plazos en el recurso de reconsideración | 37 |
| Figura 13: Plazos en el recurso de revisión | 38 |
| Figura 14: Plazos en el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas | 39 |
| Figura 15: Plazos en la Sala de lo Contencioso Administrativo | 40 |
| Figura 16: Gráfico Cruce N° 1 | 57 |
| Figura 17: Gráfico Cruce N° 2 | 59 |
| Figura 18: Gráfico Cruce N° 3 | 61 |
| Figura 19: Gráfico Cruce N° 4 | 63 |
| Figura 20: Gráfico Cruce N° 5 | 65 |
| Figura 21: Instancias intervinientes en sede administrativa | 93 |

RESUMEN EJECUTIVO

En los últimos años la legislación tributaria aduanera del país ha tenido diversos cambios e influencias que han afectado ciertos sectores económicos, uno de estos es el de las empresas que tienen actividades de importación, y como es de esperar en cualquier ámbito económico es necesario un profesional de la contaduría pública que esté a la vanguardia de estos cambios, por lo que es fundamental para las empresas que su asesor financiero conozca de leyes y procedimientos aduaneros.

En el desarrollo de las actividades de importación que las empresas realizan, pueden surgir diferentes sucesos que conllevan una acción contable, ejemplo de ello es estar inmerso en un proceso de impugnación por sanciones tributarias aduaneras, el cual da paso a procedimientos que se tienen que aplicar tanto contable como administrativamente, en tal caso el profesional puede asesorar en la aplicación de estos.

Mediante la investigación, se recolectó información con la que se determinó una serie de aspectos y características que mostraron la naturaleza de la problemática, la cual se centra en el desconocimiento que el profesional tiene respecto a los medios de impugnación, los plazos dentro de estos y las instancias a las que se puede avocar, situación en la que las empresas con actividades de importación se enfrentan. La metodología de la investigación consistió en la obtención de información bibliográfica, la utilización de encuesta y entrevistas dirigida a personas que estén involucradas con el tema, entre las que se encuentran las empresas seleccionadas de forma aleatoria, la autoridad tributaria aduanera que puede sancionar y expertos en temas jurídicos que ayudaron a comprender de mejor manera el tema.

El tipo de estudio realizado fue de tipo descriptivo explicativo, a través del cual se estudió el proceso administrativo sancionador y las instancias a las que se pueden avocarse los contribuyentes en caso de inconformidad por sanciones tributarias aduaneras y como el contador puede apoyar en las diversas circunstancias que se desarrollen en este, así como procedimientos que se pueden llevar a cabo.

Una vez recolectada y analizada la información se prosiguió a dar una propuesta de procedimientos que el profesional de la contaduría pública puede ejecutar para dar un valor agregado a la institución en la que labora.

En base a los resultados obtenidos de la investigación se plantearon las conclusiones y recomendaciones, donde se determinó que ninguno de los encuestados posee una guía de procedimientos teórica y práctica que establezca los lineamientos a seguir en caso de estar inmerso en un proceso, a la vez se constató el desconocimiento que poseen en cuanto a las instituciones que tienen que recurrir para revocar la resolución, por tanto se recomienda que el profesional este a la vanguardia con las actualizaciones en su carrera, así también en diferentes áreas una de ellas en los procesos de apelaciones por sanciones tributarias aduaneras lo que le brindara una mayor competencia en el ambiente laboral.

INTRODUCCIÓN

La actividad aduanera desde sus inicios tiene incidencia en el desarrollo del comercio a nivel internacional permitiendo el intercambio de mercancías y la competitividad realizado a través del proceso de importación. Esto implica la probabilidad del cometimiento de infracciones y por lo tanto a la imposición de sanciones por parte de la autoridad aduanera. Es fundamental conocer, que dentro de los derechos que posee el contribuyente es que puede hacer uso de los recursos para su defensa, en el cual se le permita ser escuchado, alegar, aportar pruebas y a tener una decisión fundada y por escrito.

En consecuencia, el profesional de la contaduría pública no solo debe limitarse a la elaboración de estados financieros y de registros contables, éste debe de poseer las competencias necesarias para brindar asesoría a la empresa en situaciones presentadas según el entorno y actividad económica en que operan.

El presente trabajo de investigación, está basado en la descripción de procedimientos que sirvan de guía al profesional que ejerce un rol de consultor, ante el potencial evento de que la empresa que asesora presente un recurso de apelación por la imposición de sanciones a consecuencia de una infracción tributaria aduanera ante las instancias correspondientes y dentro del debido proceso, ello, sin dejar de lado el efecto financiero y reconocimiento contable que conlleva este suceso.

La estructura del documento se divide en cuatro capítulos: el primer capítulo aborda el planteamiento del problema donde se describe la situación problemática, enunciado del problema, justificación del tema, objetivos, hipótesis, alcances y limitaciones encontradas. El capítulo II desarrolla todo lo relacionado al marco teórico, conceptual, técnico y legal el cual ayuda a tener un mejor panorama de la investigación.

Más adelante se encuentra el capítulo III, donde se presenta la metodología utilizada la presentación, tabulación, análisis e interpretación de los datos procesados y el diagnóstico a partir de la investigación de campo.

Posteriormente se presenta el capítulo IV con el desarrollo de la propuesta, refiriéndose a una guía de procedimientos para el profesional en los procesos de apelaciones por sanciones tributarias aduaneras y efecto financiero en las empresas de importación. En este capítulo, se ha considerado el desarrollo de un caso práctico, mediante el supuesto del establecimiento de una infracción.

Finalmente, se plantean conclusiones y recomendaciones de la investigación, la bibliografía que incluye material de apoyo utilizado y sitios web consultados y los anexos que son parte importante del documento.

CAPÍTULO I: PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

1.1 Situación problemática

La Dirección General de Aduanas es el órgano superior en materia aduanera, adscrita al Ministerio de Hacienda, facultada para aplicar la normativa relativa a la determinación de los derechos arancelarios a la importación y a los tratados y demás leyes secundarias en materia de exenciones a tales tributos debiendo comprobar su correcta aplicación y así cumplir las exigencias internacionales en materia aduanera, con el fin de facilitar el comercio internacional así como la recaudación de tributos relativos a dicha vía. Dentro de este contexto fue creada en 1961 la “Ley de Represión de Contrabando de Mercadería y Defraudación de la Renta de Aduanas”. En el transcurso de los años la economía salvadoreña fue evolucionando, por lo que se hizo necesario realizar cambios al marco jurídico tributario.

Entre estos cambios se encuentra la creación de la “Ley Especial para Sancionar Infracciones Aduaneras” (LEPSIA) mediante Decreto Legislativo N° 551, del 20 de septiembre de 2001, publicado en el Diario Oficial N° 204, Tomo N° 353, del 29 de octubre de 2001.

Esta ley tiene como eje fundamental “tipificar y combatir las conductas constitutivas como infracciones aduaneras, establecer las sanciones aduaneras y el procedimiento para aplicarlas”. (Ley Especial para Sancionar Infracciones Aduaneras, art. 1, 2001)”.

Las infracciones se clasifican en administrativas, tributarias y penales, cada una tiene incidencia monetaria en las diferentes empresas dada la gradualidad particular de cada una; las sanciones administrativas en su mayoría causan un efecto poco perceptible respecto a la afectación económica; las sanciones tributarias afectan en un mayor grado debido a que tienen un recargo adicional en los impuestos dejados de pagar; y las sanciones penales son las más

gravosas, pues además de tener que cancelar los recargos y accesorios, también tienen repercusiones en la libertad a la que tiene derecho, todo ciudadano en este caso sería el contribuyente o las personas involucradas en este tipo de sanciones, actos que son considerados como delitos contra el Estado, por lo que en la imposición de las respectivas sanciones, además de exigir el pago de la multa, se castigan con años de prisión a los involucrados.

Cada tipo de sanción incide negativamente en el proceso de importación o internación que realizan las empresas que tienen actividades de importación ya que afectan financieramente pues se ven en la necesidad de realizar desembolsos extras de efectivo por el pago de multas, lo que genera a su vez, un efecto en los flujos de efectivo destinados a actividades de operación e inversión dentro de las empresas. Las sanciones de tipo administrativa y tributaria siguen un orden jerárquico para llegar a la última instancia exceptuando las de índole penal la cual por su naturaleza son puestas a la orden de la fiscalía, en este tipo de sanción puede también intervenir un contador, pero principalmente en este caso lo hace como perito contable (ver anexo 3: Estadísticas de Infracciones Aduaneras).

Por otra parte, en el ámbito fiscal, con el establecimiento de una infracción aduanera se genera un antecedente, el cual es llevado al expediente que la Dirección General de Aduanas posee de cada importador, ocasionando que dentro de esta entidad el importador esté sujeto posteriormente a mayores controles y revisiones de mercancías importadas debido a que el sistema utilizado en las diferentes delegaciones de aduana, está interconectado entre ellas, almacenando el historial de cada importador y clasificándolo según las incidencias cometidas, causando pérdida de tiempo, insolvencia financiera por los costos adicionales que se pagaran por multas y trámites logísticos; así como pérdida de competitividad, ya que al no estar solvente fiscalmente las empresas importadoras se les dificulta operar con normalidad; ejemplo de esto, es

el no poder acceder a préstamos ante las entidades financieras u ofertar a instituciones públicas, entre otras.

En la actualidad, con más de una década de implementación de la Ley Especial para Sancionar Infracciones Aduaneras, no se cuenta con una guía teórica y práctica donde se oriente sobre las acciones que pueden realizar las empresas que tienen actividades de importación, al verse inmersa en un proceso administrativo sancionador; y como el contador, en su faceta de consultor de estas empresas, puede ayudar a mitigar la problemática en la cual se encuentra, sin poder orientar a estas sobre el proceso a seguir en diferentes instancias en caso de inconformidad con la resolución dictada por la autoridad aduanera, así como ver el efecto contable que este proceso tiene.

El profesional de contaduría pública es una persona clave para el desarrollo de las operaciones de una empresa, ya que se espera que él brinde conocimientos más allá de solo interpretar y analizar estados financieros; hoy en día las empresas exigen más, por lo que es preciso que el profesional cuente con los elementos necesarios para su desarrollo.

La investigación tiene como unidad de análisis al profesional de contaduría pública destacado en las empresas que tienen actividades de importación, estas realizan actividades en las que están expuestas al cometimiento de infracciones, las cuales son sancionadas por la Dirección General de Aduanas (DGA) por incumplimientos formales y/o sustantivos en un proceso de importación. Por ello, es necesario que el profesional cuente con los conocimientos del proceso administrativo sancionador para tener seguridad jurídica ante los hechos que se le imputen a la empresa importadora donde se encuentra.

No todos los profesionales de la contaduría pública están especializados en procedimientos jurídicos llevados a cabo dentro de un proceso administrativo sancionador, esto se debe por las siguientes condiciones:

a) La legislación aduanera es un marco jurídico muy extenso, por lo que es necesario conocer muchos aspectos relevantes de este. Actualmente la mayoría de universidades, en sus planes de estudio no toman la importancia debida de esta asignatura dentro de su pensum, lo cual limita a los profesionales de la contaduría pública que se gradúan de éstas al momento de querer incursionar en dicha área, tan importante para la economía del país; y en aquellas universidades en las que se incluye esta asignatura, el tiempo es una limitante para el desarrollo completo de un programa integral de las partes más importantes en materia aduanera.

b) La mayoría de profesionales desconocen el orden jerárquico de las instancias a las que pueden avocarse las empresas que tienen actividades de importación para dar a conocer su inconformidad de las resoluciones notificadas por sanciones impuestas por la Dirección General de Aduanas.

c) Las sanciones conllevan al reconocimiento de provisiones, las cuales deben ser registradas correctamente por el profesional, pero al desconocer el proceso administrativo sancionador conlleva a realizar una mala aplicación de la sección 21 Provisiones y Contingencias lo que genera proporcionar información errónea en los estados financieros.

d) No se cuenta con una guía práctica donde se indiquen los procedimientos a realizar durante los plazos establecidos en las leyes y los recursos que se pueden utilizar en estos.

e) El desconocimiento del proceso administrativo sancionador genera pérdida de recursos financieros y de tiempo para las empresas con actividades de importación.

El no contar con una guía que brinde conocimientos de manera lógica y práctica lleva a que el profesional de contaduría destacado en las empresas que tienen actividades de importación tenga las siguientes consecuencias:

- a) El profesional que desea incursionar en el ámbito aduanero busque instituciones que brinden talleres o capacitaciones en esta materia, las cuales no son muy comunes y por lo cual tienen un alto costo financiero para el interesado.
- b) Modificaciones a los estados financieros por las provisiones y pasivos contingentes que afectan a resultados anteriores.
- c) Costos adicionales por contratación de personal externo, en los casos que el profesional de contaduría o algún personal interno de la empresa desconozca del tema, se solicitara la intervención de un experto.
- d) Pago excesivo de multas al desconocer su forma de determinación y los atenuantes que se pueden utilizar en un proceso administrativo sancionador.

Las sanciones más comunes y las que más se suelen dar son las de índole tributaria son por una mala clasificación arancelaria entre otras.

1.2 Enunciado del problema

El enunciado del problema, tiene como propósito describir los elementos de la problemática en estudio, en este caso, las variables intervinientes son: la existencia de una guía de procedimientos que oriente al contador, para que éste desarrolle los conocimientos necesarios aplicables en un proceso sancionador surgido entre la empresa importadora en que labora y la Dirección General de Aduanas; la población en estudio será la proporcionada por la Dirección General de Estadísticas y Censos (DIGESTYC) a través de su directorio de empresas 2015; las

empresas serán el objeto de análisis y la unidad de análisis son los contadores que laboren en estas; por lo que la investigación fue orientada con la siguiente interrogante:

¿En qué medida afecta al profesional el no contar con una guía de procedimientos teórica y práctica en un proceso administrativo sancionador ante las diferentes instancias y su efecto financiero en las empresas importadoras?

1.3 Justificación del tema

1.3.1 Novedoso

El proceso administrativo sancionador en materia de aduanas es muy poco conocido por las empresas con actividades de importación así como para el profesional de la contaduría pública, es por ello que nace la necesidad de conocer este proceso y como una resolución se puede llevar a instancias en sede administrativa como judicial.

Al ver que no existe un documento que trate sobre este tema y que en la Ley de Simplificación Aduanera, la Ley Especial para Sancionar Infracciones Aduaneras, Código Aduanero Uniforme Centroamericano y su reglamento las regula, es entonces donde nace lo novedoso de la realización de una guía de procedimientos para el profesional de la contaduría pública en su rol de consultor para llegar a la instancia de apelación por una sanción tributaria aduanera y el efecto contable y financiero de ello.

1.3.2 Factibilidad

- 1.3.2.1 Bibliográfica

El equipo de trabajo cuenta con recursos bibliográficos tales como: la Ley de Simplificación Aduanera, la Ley Especial para Sancionar Infracciones Aduaneras, el Código

Aduanero Uniforme Centroamericano y su reglamento, convenios, información colgada en diferentes páginas o sitios en la web, acceso a Biblioteca Universitaria y a los diferentes documentos y libros ahí contenidos y el apoyo de la Escuela de Contaduría Pública de la Universidad de El Salvador a través de los profesionales especialistas y metodológicos conocedores del tema.

En cuanto a recursos financieros, todos los integrantes del equipo de trabajo cuentan con ingresos necesarios para realizar la investigación.

- 1.3.2.2 Campo

Las empresas con actividades de importación objeto de estudio se encuentran ubicadas en el municipio de San Salvador lo que hace posible el desarrollo de la investigación, pues da ventaja en cuanto a tiempo y ahorro de recursos.

En los últimos 5 años el tráfico de mercancías a aumentado, ejemplo de esto es en la importación de aceites de petróleo o de mineral bituminoso, medicamentos y teléfonos, incluidos los teléfonos móviles (ver anexo 4: Importaciones Según Principales Productos) y con ello la incertidumbre por parte de las empresas que tengan actividades de importación incrementa ya que no cuentan con una guía que establezca los procedimientos a seguir en los procesos de apelación por sanciones tributarias aduaneras ante las diferentes instancias lo que brinda un amplio segmento para el estudio de la problemática. Para dar una posible solución se ha encuestado al profesional en contaduría pública dependiente o independiente de estas empresas con el fin de conocer las dificultades que enfrentan las empresas y como él puede ayudar a mitigar dicha problemática.

- 1.3.2.3 Utilidad Social

El documento es de utilidad para el contador público que labora en las empresas con actividades de importación, ya que por medio de este se pretende ayudar a disminuir deficiencias que el profesional tiene, para que aporte estos conocimientos a las empresas que se vean inmersas en un proceso administrativo sancionador. A los estudiantes que se encuentren interesados en adquirir conocimientos en materia tributaria aduanera y a los lectores en general como referencia bibliográfica.

1.4 Objetivos de la investigación

Los objetivos de la investigación que se plantearon son los siguientes:

1.4.1 Objetivo general

Diseñar una guía de procedimientos para el profesional de contaduría pública en su rol de consultor en los procesos de apelaciones por sanciones tributarias aduaneras ante las diferentes instancias a las que pueden avocarse las empresas importadoras del municipio de San Salvador.

1.4.2 Objetivos específicos

- a) Identificar la base técnica y legal aplicable a un proceso administrativo sancionador.
- b) Conocer las instancias a las cuales puede avocarse para impugnar una resolución emitida por la Dirección General de Aduanas.
- c) Modelar el proceso administrativo sancionador en las diferentes instancias administrativas y judiciales.

1.5 Hipótesis

1.5.1 Hipótesis de trabajo

La existencia y utilización de una guía teórica y práctica del proceso sancionador contribuirán al desarrollo de conocimientos para el profesional en su rol de consultor en los procesos de apelación ante las diferentes instancias.

1.5.2 Determinación de variables

- Variable independiente:

La existencia y utilización de una guía teórica y práctica del proceso sancionador.

- Variable dependiente:

Desarrollo de conocimientos para el profesional en su rol de consultor.

1.6 Alcances y limitaciones de la investigación

1.6.1 Alcances

- La investigación aporta conocimientos necesarios en los procesos de apelaciones ante las diferentes instancias y como el profesional de la contaduría pública puede ser consultor en estos procesos.
- La investigación abarca a las empresas calificadas según la Dirección General de Estadísticas y Censos bajo el apelativo “actividad de importación” del municipio de San Salvador.
- La investigación da a conocer el orden jerárquico de las instituciones ante las cuales se pueden apelar sanciones de índole tributario aduanero.

1.6.2 Limitantes

- La base de datos obtenida en la Dirección General de Estadísticas y Censos no proporcionaba direcciones actualizadas para visitar a las empresas ni números telefónicos que permitieran contactarnos con ellas para realizarles las encuestas.
- Algunas empresas no brindaron la información solicitada por limitaciones de tiempo, de autorizaciones o porque consideraron que la información que se solicitó era confidencial.
- La recolección de la información se entregó en tiempo extemporáneo al docente director ya que las empresas no entregaron en el plazo estipulado las encuestas.

CAPÍTULO II: MARCO TEÓRICO, CONCEPTUAL, TÉCNICO Y LEGAL

2.1 Antecedentes

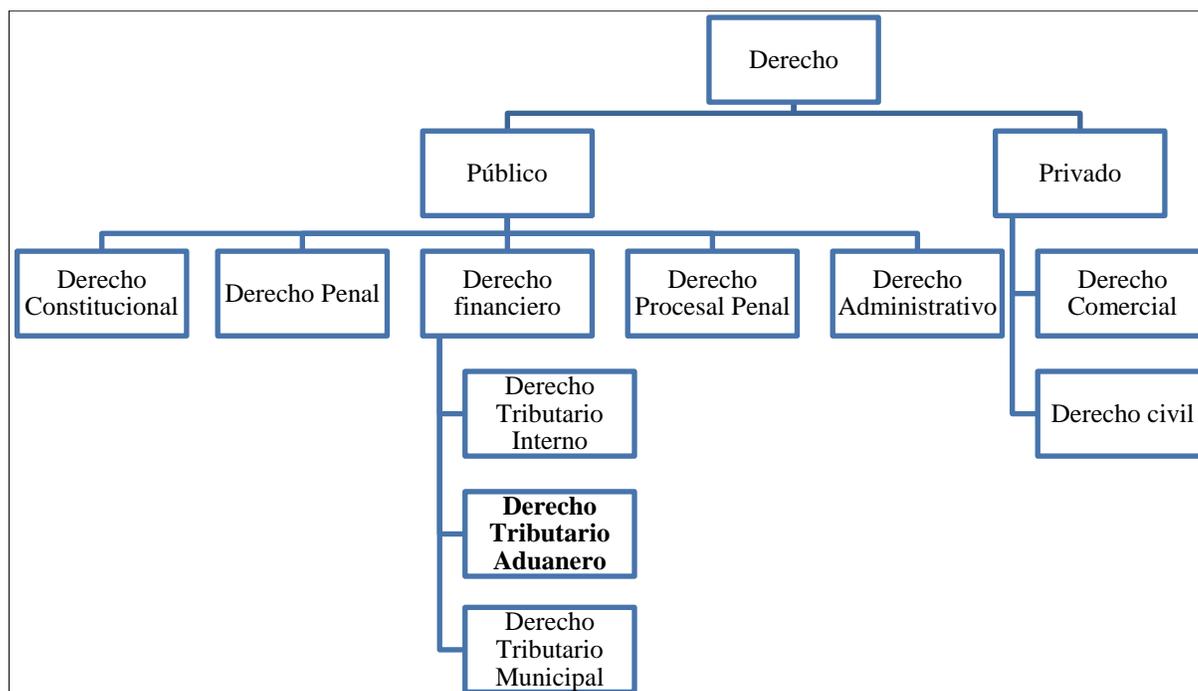
2.1.1 Derecho aduanero a nivel mundial

En el transcurso de la historia han surgido diferentes normas y principios que regulan las relaciones jurídicas, dentro de las cuales está el derecho público este a su vez se subdivide en diferentes ramas una de ellas es el derecho tributario aduanero el cual trata de ejercer control y fiscalización de las diferentes actividades que se vean involucradas en el comercio internacional. En la figura 1 se presenta las divisiones del derecho público.

El derecho aduanero como norma jurídica necesita de instituciones que apliquen las leyes y la normativa sobre la materia, estas instituciones tienen su origen en la antigüedad, actualmente se le denomina “Aduana”.

El vocablo aduana según los historiadores tiene varios orígenes pero la mayoría coincide en que su origen etimológico proviene de arábico “divanum” que significa “casa donde se cobra derechos o impuesto”, así mismo existen otros orígenes como lo son: el italiano “dogona” o “diván” que significa “lugar o local de reunión de los administradores financieros”, del griego “soxa” que significa recaudación, del francés “dovana o douana” que es “derecho como tributo arancel”, hasta llegar al origen inglés “customhouse” lugar donde son examinadas las cosas que entran a un país, que provenían del latín “customa”. (Apuntes Jurídicos, 2012, pág. s/n).

Estas instituciones tienen como base la recaudación de tributos por el tránsito, ingreso o salida de mercancías por un determinado territorio, los cuales en la Edad Antigua eran pagados en especie ya que no existía la moneda; fue en Grecia donde se atribuye la creación de la primera Aduana, pero fue hasta la instauración de la moneda en la cultura romana que el pago de tributos se establece como tal, facilitando así el pago de los tributos arancelarios en la antigüedad.

Figura 1: Clasificación del derecho

Fuente: Elaboración propia

Posteriormente en Arabia se crea un sistema aduanero denominado “almojarifazgo”, el cual fue adoptado por España y Francia, estas inician la creación de leyes, normas y principios necesarios para la regulación de las importaciones y exportaciones de sus territorios. Con el transcurrir de los años diferentes países europeos adoptaron sus propias regulaciones lo cual dio origen a conflictos entre ellos ya que no había un ente regulador que mediara y estableciera normas equitativas para todos. (Ramírez, 2004, pág. s/n)

Entre los conflictos más conocidos se encuentran el de 1887 entre Francia e Italia en el cual se gravaban con elevadas tasas a las importaciones de mercancías, más adelante siguieron los conflictos entre Suiza y Francia; Alemania con Rusia y España en 1893 y 1896 respectivamente.

Los hechos ocurridos durante el siglo XIX dieron la pauta para que en el siglo XX surgieran las instituciones que en conjunto con diferentes países como miembros dictaran normas para el establecimiento de un trato equitativo entre las naciones que se adhirieran a ellas, tal es el caso de la Organización Mundial de Aduana (OMA) que tiene sus inicios junto con el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT) en 1947, a finales del siglo XX surge la Organización Mundial del Comercio (OMC), creada por acuerdo de fecha 15 de abril de 1994; iniciando sus actividades hasta el 1 de enero de 1995. Estas entidades inician con una modernización del comercio internacional así como de las aduanas de los diferentes países partes.

Así como los países europeos vieron la necesidad de unirse para regular y facilitar el comercio internacional entre ellos, fue necesario que de igual forma los países centroamericanos se unieran para poder ser más competitivos en el mercado internacional, un país centroamericano por sí solo no puede competir con países más desarrollados y más si estos se unen como un solo mercado, como es el caso de la Comunidad Económica Europea (CEE) creada en el año de 1951, principalmente por Alemania, Bélgica, Francia, Italia, Luxemburgo y los Países Bajos, conocida desde 1993 como la Unión Europea actualmente cuenta con 28 países miembros (Europea, 2016, pág. S/N)

Como parte de impulsar el desarrollo de los países centroamericanos y considerando la necesidad de acelerar la integración de las economías, El Salvador junto a Guatemala, Honduras y Nicaragua suscriben el Tratado General de Integración Económica Centroamericana en Managua, Nicaragua el 13 de diciembre 1960, en el que se establece un mercado común, la constitución de la unión aduanera en sus territorios, el compromiso de perfeccionar una zona centroamericana de libre comercio y la adopción de un arancel centroamericano.

Para ello, los países centroamericanos firman el Convenio sobre el Régimen Arancelario y Aduanero Centroamericano el 17 de diciembre de 1984, ratificado por la Asamblea Legislativa el 27 de diciembre del mismo año, en donde se establecen el Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA), modificado mediante Resolución No. 85-2002, del Consejo Arancelario y Aduanero Centroamericano, el 19 de junio de 2002, publicado en el Diario Oficial No. 128, Tomo No. 356, del 11 de julio de 2002.

Asimismo se establece el Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano (RECAUCA) adoptado mediante Resolución No. 101-2002 del Consejo Arancelario y Aduanero Centroamericano, publicado en el Diario Oficial No. 5, Tomo No. 358, del 10 de enero de 2003.

Ambos documentos establecen y desarrollan la legislación aduanera básica de los Estados Partes respecto a las facultades del servicio aduanero, auxiliares de la función pública aduanera, obligaciones aduaneras, regímenes aduaneros, abandono y formas de disposición de mercancías, así como disposiciones relativas a las infracciones y recursos aduaneros.

El ámbito de aplicación será el territorio aduanero, sus normas serán aplicables a toda persona, mercancía y medio de transporte que cruce los límites del territorio aduanero de los Estados Partes.

2.1.2 A nivel nacional

En El Salvador el derecho tributario aduanero tiene fuentes de ordenamiento entre las que están la Constitución de la República, las leyes, tratados y convenciones internacionales, reglamentos, disposiciones administrativas de carácter general, entre otras (ver figura 2), pero al igual que en el resto del mundo es necesario que se encuentre una institución que sea la encargada de aplicar dichas normas jurídicas.

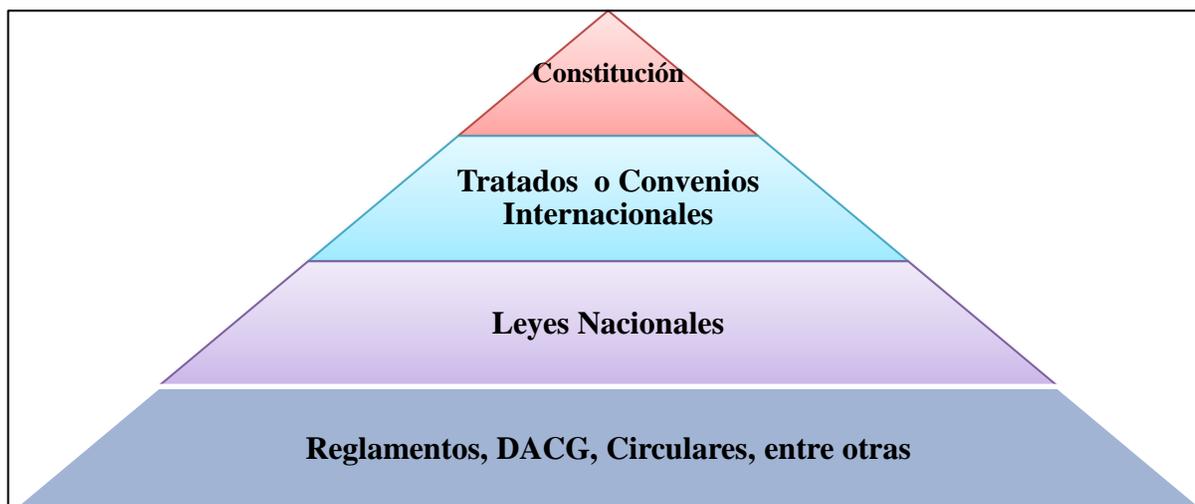
En el año de 1936, mediante Decreto Legislativo N° 43, del 7 de mayo del citado año, publicado en el Diario Oficial N° 104, Tomo 120 del mismo mes y año, nace la Dirección General de la Renta de Aduanas en la actualidad Dirección General de Aduanas, como institución especializada en el cumplimiento de leyes y reglamentos que regulan el tráfico internacional de mercancías.

En la década de 1950, el Ministerio de Hacienda funciona como un ente independiente del Ministerio de Economía; hasta finales de 1980, los fines que perseguían eran distintos, en esta etapa eran meramente rentísticos, es decir, los esfuerzos estaban más enfocados al cobro de las rentas públicas que a la creación de un sistema más completo en materia de aduana, convirtiéndose en una de las fuentes más importantes de obtener recursos por parte del Estado; aun dentro de este contexto fue creada la “Ley de Represión de Contrabando de Mercadería y Defraudación de la Renta de Aduanas” en 1961.

Para los años noventa, comienza una modernización de la administración tributaria en cumplimiento con las exigencias del Banco Mundial hacia el Gobierno de El Salvador, con la finalidad de cumplir con los estándares de globalización y mejora continua de los servicios aduaneros; dentro de este contexto económico del país se toma a bien adherirse al “Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio” (GATT), el 22 de mayo de 1991. Posteriormente, el 15 de abril de 1994, se crea la Organización Mundial de Comercio (OMC), del cual El Salvador forma parte desde el 7 de mayo de 1995, actualmente la OMC cuenta con 162 países miembros. (Organizacion de Mundial de Comercio, 2015).

Otro organismo internacional regulador de las aduanas en el país es la Organización Mundial de Aduanas (OMA) creada en 1994, con el objetivo de “mejorar efectividad y eficiencia de las aduanas en las áreas de cumplimiento en cuanto al comercio, protección de la sociedad y

Figura 2: Orden Jerárquico Legislación Salvadoreña



Fuente: Artículo 5 del Código Tributario

del cobro de tributos (Aduana Nacional, 2012, pág. s/n)”, el 7 de julio de 2005, El Salvador se integra a la OMA.

Los cambios surgidos en la década de los noventa dieron origen a la actualización del marco jurídico tributario interno, entre los que se encuentra la creación de la “Ley Especial para Sancionar Infracciones Aduaneras” (LEPSIA) mediante Decreto Legislativo N° 551, del 20 de septiembre de 2001, publicado en el Diario Oficial N° 204, Tomo N° 353, del 29 de octubre de 2001, donde se establecen los tipos de infracciones que pueden constituirse en el proceso de ingreso, salida o tránsito de mercancías así como las sanciones que pueden acreditarse por las infracciones cometidas y el procedimiento mediante el cual se aplicaran.

Además, la legislación salvadoreña cuenta con la “Ley de Simplificación Aduanera” creada mediante Decreto Legislativo N° 529, del 13 enero de 1999, publicado en el Diario Oficial N° 23, Tomo 342 de febrero de 1999, donde se establece mecanismos de simplificación, facilitación y control de las operaciones aduaneras (Ley de Simplificación Aduanera, Art. 1, 1999), dentro de esta ley se desarrolla cómo se aplicará el proceso administrativo sancionador en

las delegaciones de aduana, esta ley surge de la necesidad de controlar eficiente y eficazmente el crecimiento del tráfico internacional de mercancías, así como adecuarse a la legislación regional que exigía una planificación y facilitación de los procedimientos aduaneros ejecutados por los países parte.

2.2 Generalidades

Algunas doctrinas jurídicas toman al derecho tributario aduanero como parte del derecho tributario interno, en la legislación salvadoreña se vuelven independiente uno del otro, aunque en determinados momentos coinciden en algunas circunstancias. El derecho tributario interno está a cargo de la Dirección General de Impuestos Internos (DGII), mientras que el derecho tributario aduanero de la Dirección General Aduanas (DGA), ambas pertenecientes al Ministerio de Hacienda.

Para comprender el funcionamiento del derecho tributario interno y aduanero es necesario conocer de qué rama del derecho depende.

El derecho financiero forma parte del derecho público, dentro del que se establece normas jurídicas referentes a la actividad financiera del Estado en sus diferentes ámbitos, es decir, el ordenamiento de la recaudación y distribución de los fondos públicos.

A continuación se presentan las definiciones de las subdivisiones del derecho financiero mostradas en la figura 1.

- **Derecho Tributario Interno:** es parte del Derecho Financiero y establece normas jurídicas por medio de las cuales el Estado ejerce su poder tributario con el propósito de obtener los recursos para sufragar el gasto público, su finalidad es buscar el control y eficiencia en la recolección de los ingresos por medio de la figura jurídica del tributo.

- **Derecho Tributario Aduanero:** es la rama del Derecho Financiero que se encarga de establecer las normas legales y reglamentarias que normalizan el ingreso, salida y permanencia de las mercancías en las fronteras legalmente establecidas y dentro del territorio aduanero.

- **Derecho Tributario Municipal:** es parte del Derecho Financiero y se encarga de establecer ordenanzas y normativas municipales que regulan las finanzas del municipio, así como su inserción en el Estado, sus relaciones, competencia y demás aspectos del gobierno local.

Es necesario conocer las subdivisiones del derecho público, ya que cada una de estas se desarrolla en una actividad especializada, ejemplo de esto es que el derecho tributario interno está encargado de todos los tributos que se generen dentro del desarrollo normal de las actividades realizadas por las empresas nacionales, el derecho municipal regula las actividades que se desarrollan dentro de un municipio y el derecho tributario aduanero regula mediante leyes y normas las entradas, salidas y permanencia de las mercancías en las fronteras y dentro del territorio aduanero.

Pero que sucede cuando las regulaciones de estas subdivisiones del derecho financiero no se cumplen o se quebranta lo que establecen, en ese momento se inician las atribuciones del derecho administrativo, porque se da comienzo a un proceso administrativo sancionador que puede llegar hasta la última instancia que en sede administrativa culmina en el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas (TAIIA) por una sanción tributaria, así mismo puede interponerse una demanda en la Sala de lo Contencioso Administrativo; en caso de estar inmerso en una sanción de índole penal será la Fiscalía General de la Republica la entidad

encargada de llevar el proceso sancionador por las faltas cometidas y ante está será un profesional en materia jurídica que seguirá dicho proceso.

El Derecho Tributario Aduanero regula las entradas y salidas de mercancías de un determinado territorio, el Derecho Administrativo, el Derecho Penal y Procesal Penal regulan los procedimientos para sancionar en caso de quebrantar las leyes establecidas por este Derecho.

Los profesionales de contaduría pública que laboran en las empresas que tienen actividades de importación y se vean en la necesidad de seguir un proceso administrativo sancionador hasta la última instancia, deben de conocer dentro de qué tipo de derecho se encuentran y como asesorar a la empresa dentro de las primeras instancias a las que se pueden avocar para apelar un proceso administrativo sancionador y así hacer un mejor uso de los diferentes recursos a su favor, más adelante se explicará sobre estos recursos y la potestad sancionadora de las instituciones públicas.

Es necesario conocer qué tipo de entidad se puede ver involucrada directamente en este tipo de situaciones así como el giro de sus actividades económicas.

2.2.1 Empresas importadoras

En el desarrollo de la economía mundial intervienen varias entidades entre las cuales se encuentran las empresas importadoras o que tienen actividades de importación como parte de su giro económico, las diferentes actividades de las empresas son fundamentales para el desarrollo del comercio internacional, debido a que estas son intermediarias en el hecho de la introducción de mercancías a un determinado país y es regulado por las diferentes entidades del Estado.

La acción de trasladar los bienes de un territorio a otro tiene sus orígenes en la antigüedad, con los excesos de producción y la capacidad productiva que cada territorio tiene,

hoy en día hay entidades especializadas en esta labor las cuales comúnmente son llamadas empresas importadoras.

Las empresas importadoras se pueden definir como las entidades encargadas de la logística necesaria para adquirir bienes o servicios de un territorio distinto al que se encuentra con el fin de venderlo o distribuirlo según sea el caso especial de cada empresa.

Algunos de los datos estadísticos que se tienen de cómo estas empresas en general influyen en la economía del país se pueden observar en la balanza comercial en la tabla 1, bajo el entendido que se reflejan valores generales, es decir no se hace distinción en las importaciones realizadas por empresas o personas, simplemente se presenta en millones de dólares el ingreso de mercancías al país.

Una empresa con actividades de importación puede obtener las siguientes ventajas:

- Adquisición de bienes no producidos internamente.
- Mayor grado de competitividad.
- Accesos a tecnologías y bienes de capital para la producción.
- Acceso de bienes de mejor calidad.

Las importaciones también tienen las siguientes consecuencias en la economía de un país:

- Reduce ingresos que se pudieran percibir internamente por el país importador.
- Disminuye las fuentes de empleo.
- Provoca salida de dinero, el cual es intercambiado por moneda extranjera.
- El país importador se hace dependiente de las compras internacionales o regionales.

Tabla 1: Balanza Comercial de El Salvador

| Transacciones | Flujo acumulado al Año o mes de referencia | | | | | |
|------------------------------|--|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|
| | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 | Mayo -15 | Mayo -16 |
| 1 Exportaciones (FOB) | \$5,339.09 | \$5,491.09 | \$5,272.67 | \$5,484.93 | \$ 2,350.16 | \$2,271.25 |
| 1.1 Tradicionales | \$ 467.23 | \$ 424.90 | \$ 288.42 | \$ 328.42 | \$ 238.69 | \$ 153.14 |
| 1.1.1 Café 1/ | \$ 300.04 | \$ 233.88 | \$ 110.50 | \$ 149.05 | \$ 113.93 | \$ 64.61 |
| 1.1.2 Algodón | \$ 0.00 | \$ 0.00 | \$ 0.00 | \$ 0.00 | \$ 0.00 | \$ 0.00 |
| 1.1.3 Azúcar | \$ 166.74 | \$ 190.10 | \$ 177.21 | \$ 178.88 | \$ 124.74 | \$ 88.39 |
| 1.1.4 Camarón | \$ 0.45 | \$ 0.92 | \$ 0.71 | \$ 0.49 | \$ 0.02 | \$ 0.14 |
| 1.2 No Tradicionales | \$3,765.87 | \$3,908.00 | \$3,960.51 | \$4,044.19 | \$ 1,667.81 | \$1,634.25 |
| 1.2.1 Centroamérica | \$1,985.68 | \$2,019.56 | \$1,996.95 | \$2,073.09 | \$ 857.59 | \$ 846.69 |
| 1.2.2 Fuera de Centroamérica | \$1,780.20 | \$1,888.43 | \$1,963.32 | \$1,971.09 | \$ 810.22 | \$ 787.56 |
| 1.3 Maquila | \$1,105.99 | \$1,158.19 | \$1,023.98 | \$1,112.32 | \$443.66 | \$ 483.86 |
| 2 Importaciones (CIF) | \$10,258.07 | \$10,771.95 | \$10,512.85 | \$10,415.40 | \$4,308.15 | \$4,035.23 |
| 2.1 Centroamérica | \$1,853.68 | \$1,796.94 | \$1,857.23 | \$1,889.37 | \$795.03 | \$ 792.20 |
| 2.2 Fuera de Centroamérica | \$7,687.22 | \$8,222.64 | \$7,977.36 | \$7,916.38 | \$3,239.57 | \$2,994.89 |
| 2.3 Maquila | \$ 717.17 | \$ 752.37 | \$ 678.26 | \$ 609.66 | \$273.55 | \$ 248.13 |
| 3 Balanza Comercial | -\$4,918.98 | -\$5,280.86 | -\$5,240.18 | -\$4,930.48 | -\$1,957.99 | -\$1,763.98 |

Fuente: Banco Central de Reserva, en base a información de Dirección General de Aduanas, Unidad de Transacciones (UT) y RASA, (BCR, 2016)

“En El Salvador durante el año 2015 se han registrado los mayores volúmenes de importaciones con respecto a los últimos 6 años”. (Informe de Comercio Exterior de El Salvador enero - diciembre 2015, 2015, pág. 5).

En la figura 3 y 4 se muestran las tendencias de las importaciones y exportaciones que El Salvador tiene con el resto del mundo y a nivel regional, para las importaciones según la gráfica de la figura 3 se observa un crecimiento no muy relevante pero en términos monetarios si han tenido aumento como lo muestra la tabla 1: Balanza Comercial de El Salvador, en la figura 4 muestra el comportamiento de las importaciones y exportaciones que tiene a nivel

Figura 3: Exportaciones e Importaciones Totales



Figura 4: Balanza Comercial con Centroamérica



Fuente: Boletín Estadístico mensual, diciembre 2015 de Banco Central de Reserva

centroamericano y de igual forma se puede observar que siempre tienden a aumentar aunque también muestra que ha habido momentos de disminución.

Con estos datos estadísticos se puede observar claramente que las empresas dedicadas a las actividades de importaciones independientemente de que tipo sean influyen en la economía nacional y es por ello que los contadores que laboran en estas deben de conocer sobre los riesgos y derechos que tienen al momento de ser sujeto a algún tipo de sanción de parte de la Administración Tributaria Aduanera y conocer las facultades que está tiene.

2.2.2 La Administración Tributaria como entidad sancionadora

El Estado está integrado por una serie de instituciones, una de ellas es el Ministerio de Hacienda, el cual tiene a cargo la administración de la Hacienda Pública, entendiéndose por tal “fondos y/o valores líquidos, créditos activos a favor del estado, bienes muebles y raíces y cualquier otro derecho que se derive de la aplicación y ejecución de leyes que regulen la relación entre Estado y el sujeto pasivo de la obligación tributaria.” (Constitución de la República de El Salvador, Art. 223, 1983)

Dentro de esta relación jurídica tributaria es necesario conocer las facultades y obligaciones que cada uno tiene, las más relevantes en el caso de estudio es la facultad que tiene la Administración Tributaria para ejercer su potestad sancionadora y los derechos que el sujeto pasivo tiene para poder defenderse, ello en el caso de que se le acredite algún tipo de sanción por alguna infracción cometida.

La potestad sancionadora de la Administración Tributaria se la confiere la Constitución de la República, donde se establece que, adicional al Órgano Judicial, está podrá sancionar, mediante resolución o sentencia y previo el debido proceso, al sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria, con la excepción de que esta no podrá imponer penas como lo hace dicha institución y deberá de seguir el debido proceso que se de en el Acto Administrativo que se lleve a cabo entre ambas entidades.

Una vez definido, si la Administración Tributaria tiene o no la facultad de sancionar al sujeto pasivo, es necesario identificar si sus dependencias tienen la misma potestad, es por ello la importancia de que el profesional adquiera conocimientos en este ámbito, ya que puede ayudar a la empresa donde labore, una vez se le haya imputado una infracción del tipo tributaria aduanera y opte por seguir el proceso administrativo sancionador, en este caso la entidad que tiene la facultad para ejercer esta función es la Dirección General de Aduanas, ya que “es el órgano superior jerárquico nacional en materia aduanera, adscrita al Ministerio de Hacienda, facultada por la legislación nacional para aplicar la normativa sobre la materia, comprobar su correcta aplicación; así como facilitar y controlar el comercio internacional en lo que corresponde, fiscalizar y recaudar los derechos e impuestos a que este sujeto el ingreso o la salida de mercancías” (Ley Organica de la Direccion General de Aduanas, Art. 1, 2006).

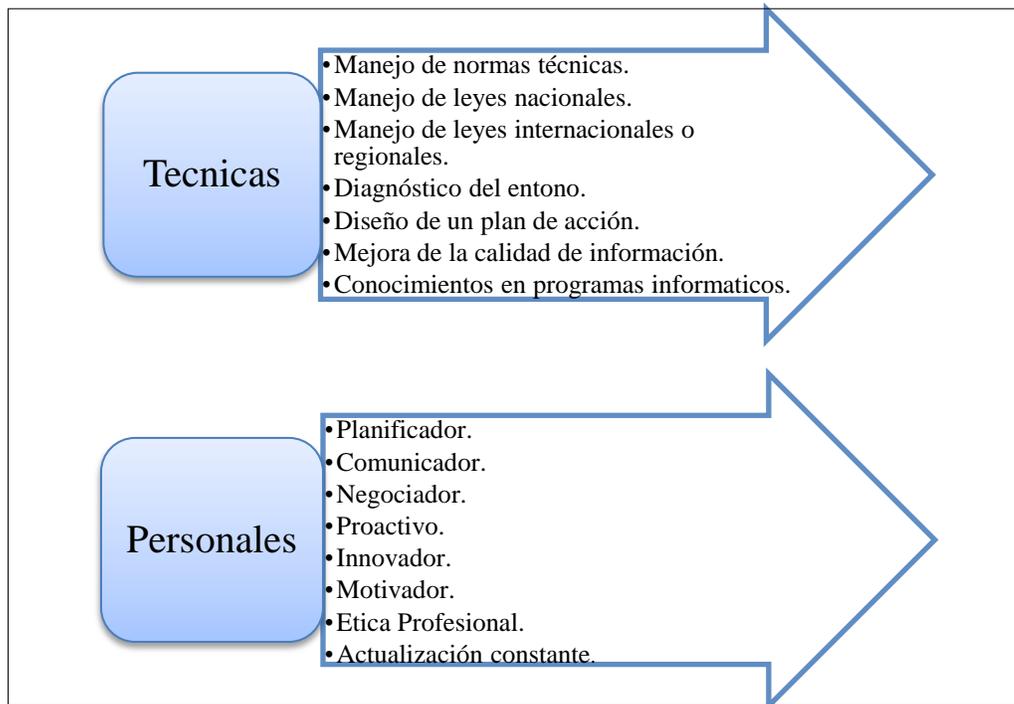
Además de estas facultades otorgadas por la Constitución de la República a la administración tributaria, también hay leyes específicas que le dan la potestad sancionadora a la Dirección General de Aduanas entre las que están la Ley Orgánica de la Dirección General de Aduanas, la Ley Especial para Sancionar Infracciones Aduaneras y Ley de Simplificación Aduanera, es necesario identificar cuál de estas normas jurídicas definen o identifican el proceso a seguir en el caso de apelar las sanciones impuestas por la Administración.

2.2.3 El rol del contador como consultor

El comercio internacional se desarrolla en un contexto global, es decir que las actividades que se desenvuelven en este entorno se ven influenciadas tanto por normativas nacionales como internacionales entre los que se pueden mencionar los convenios que el país importador posea con otros países, por lo que se exige que el contador sea una persona más versátil e integral en el desarrollo de su trabajo.

Las definiciones más comunes de un contador van enfocadas a que es una persona encargada del registro de transacciones y a la elaboración de estados financieros, pero hoy en día el profesional debe tener un mayor grado de conocimientos en diferentes ámbitos uno de ellos es el comercio internacional, como se desarrolla en el país así como tener claro las infracciones que se pueden dar en este ámbito y como este puede afectar a la empresa en la que labora, por lo que es importante que se encuentre preparado, conozca del tema y de las actuaciones que puede realizar.

Entre los roles más comunes de la profesión se encuentran: el ser auditor externo o interno, contador de una empresa, consultor o asesor, entre otras, para poder cumplir estas labores las competencias que debe de poseer la persona se muestran en la figura 5.

Figura 5: Competencias del Contador

Fuente: Elaboración propia

2.2.4 Sistema aduanero

Para comprender el objeto de estudio de la investigación es importante conocer las partes del sistema aduanero, como se relaciona con las empresas que tienen actividades de importación y cuáles son sus principales atribuciones.

El Sistema Aduanero está dividido en dos partes fundamentales las cuales son:

a) El Servicio Aduanero: está constituido por todos los órganos administrativos facultados para la aplicación de la normativa aduanera, entre las principales funciones se encuentran “la generación de información oportuna, la fiscalización de la correcta determinación de tributos y la prevención y represión cuando

corresponda de las infracciones aduaneras” (Código Aduanero Uniforme Centroamericano; artículo 6, 2008).

b) Los auxiliares de la función pública: son “personas naturales o jurídicas, públicas o privadas que participan ante el Servicio Aduanero en nombre propio o de terceros, en la gestión aduanera” (Código Aduanero Centroamericano, art. 18, 2008).

El Servicio Aduanero nacional está dirigido por la Dirección General de Aduanas, en el anexo 5 se muestra la estructura jerárquica que lo compone.

La dirección del Servicio Aduanero recae sobre el Director General de Aduanas, este a su vez tiene un Subdirector, además cuenta con divisiones técnicas especializadas en diversas áreas, una de ellas es la División Técnica Jurídica que es la encargada de apoyar al Director o al Administrador de Aduana a llevar a cabo el proceso administrativo sancionador en las diferentes infracciones que se pueden dar en el proceso de importación, exportación, en el tránsito de mercancías por el territorio nacional o dentro de un proceso de fiscalización.

Otra división especializada, es la División de Fiscalización, que tiene la “competencia para investigar, supervisar, verificar, evaluar y fiscalizar el cumplimiento de las disposiciones aduaneras y de comercio exterior” (Ley Organica de la Dirección General de Aduanas, art. 21, 2006). Esta es la división encargada del control aduanero a posteriori, además de esta unidad también se encuentra la División de Operaciones que es la encargada del control aduanero inmediato de las mercancías que ingresen, salgan o transiten por el territorio aduanero.

Las demás unidades que conforman la Dirección son parte importante por la relación que tienen en el proceso de importación o exportación de mercancías.

2.2.5 Potestad aduanera

Se entenderá como potestad aduanera la facultad, la competencia y conjunto de derechos que la ley otorga al servicio aduanero para realizar por medio de las autoridades pertinentes el control, supervisión y coordinación de las actividades de importación, exportación o tránsito y sus diferentes regímenes siempre realizadas con apego a las leyes.

2.2.6 Control aduanero

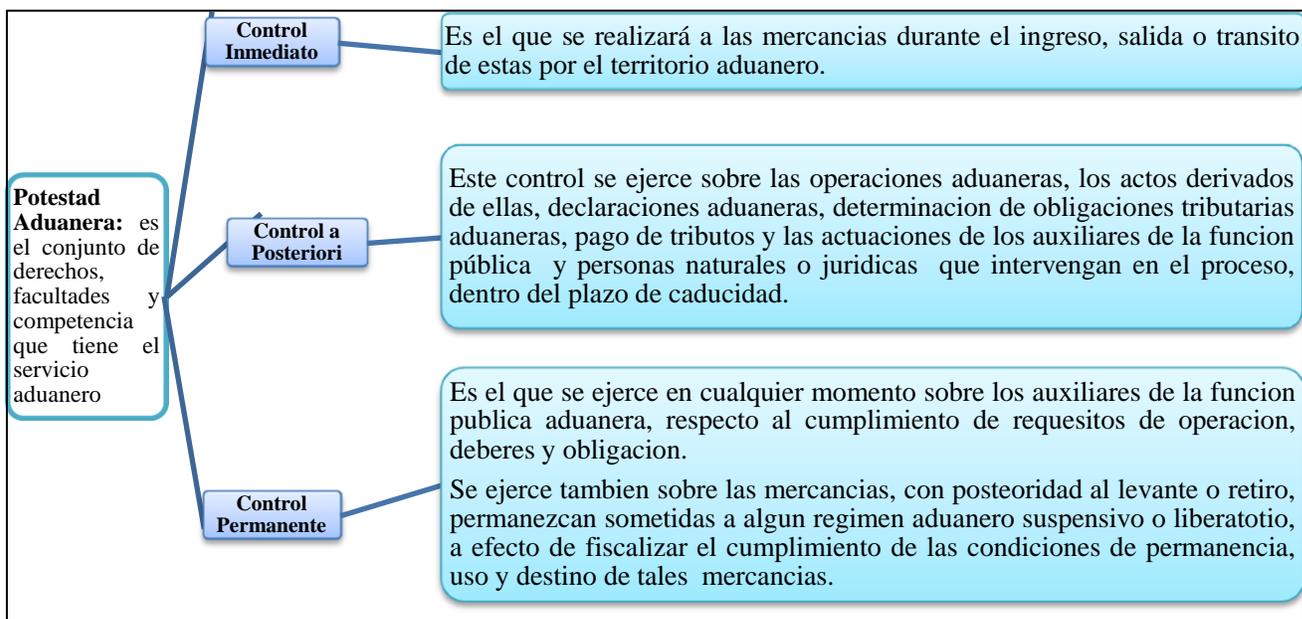
Este control es ejercido por el Servicio Aduanero y tiene como principales funciones “la gestión de riesgo, el análisis de datos, la aplicación de medidas preventivas, la supervisión de actuaciones, fiscalización a posteriori, la verificación de origen, verificación de información, la investigación y evaluación del cumplimiento de las obligaciones formales y sustantivas por parte de los administrados, usuarios, auxiliares de la función pública aduanera y operadores logísticos, así como el cumplimiento por parte de éstos de la normativa aduanera y de comercio exterior en general ” (Ley Orgánica de la Dirección General de Aduanas, artículo 18, 2006).

Para la aplicación de este control se cuenta con tres momentos establecidos en el art. 19 de la Ley Orgánica de la Dirección General de Aduanas (ver figura 6).

Dependiendo en cuál de los controles se encuentre al momento de acreditársele una infracción del tipo tributaria aduanera así serán las acciones que el contribuyente podrá utilizar.

Tanto el control permanente como el inmediato son ejercidos sobre las mercancías y las operaciones que se realicen con éstas, el control inmediato se refiere a cualquier supervisión o revisión que la autoridad aduanera realice a la mercancía cuando llegue a alguna aduana, mientras que el control permanente son principalmente las actividades que la Dirección puede realizar para verificar si las mercancías o materias primas están siendo utilizadas bajo el régimen por el cual fueron ingresadas al país, un ejemplo de este tipo de controles se puede dar en las

Figura 6: Clases de Control Aduanero



Fuente: Elaboración propia.

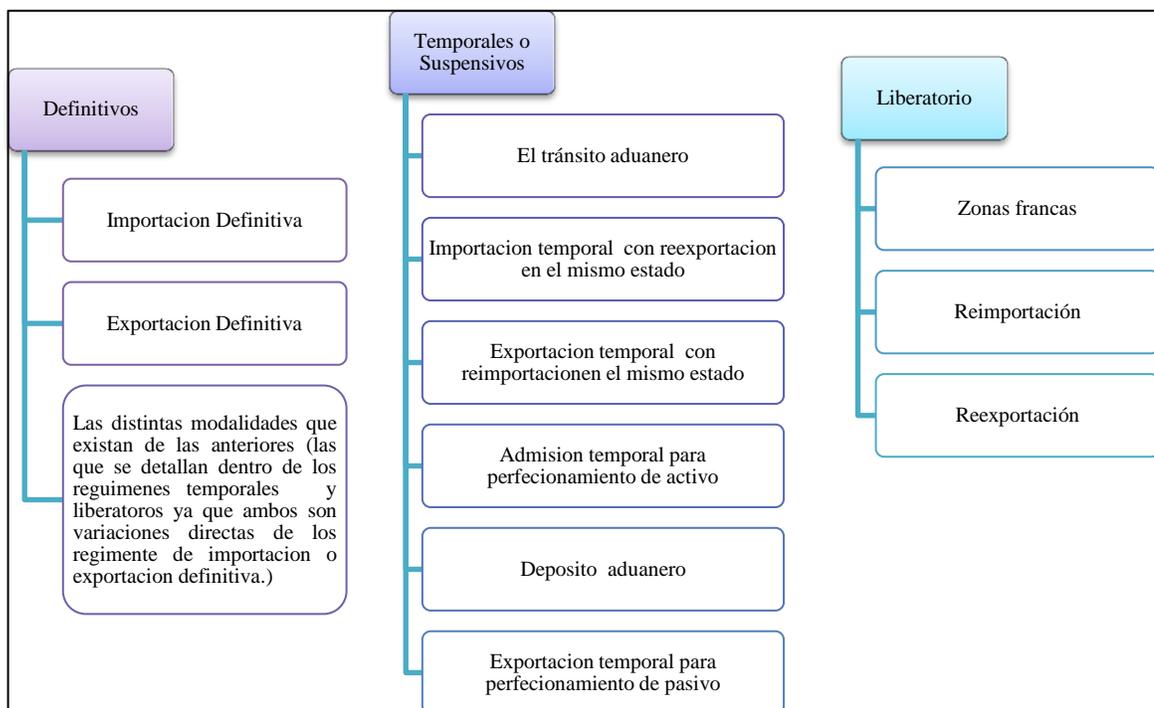
importaciones de carácter temporal, más adelante se explicará sobre los regímenes aduaneros al que son sometidas las mercancías que ingresan legalmente al país.

Mientras que el control a posteriori hace referencia a la potestad que tiene la Dirección General de Aduanas para supervisar el cumplimiento de la legislación aduanera bajo un enfoque de fiscalización el cual es realizado por la División de Fiscalización, mientras que el control inmediato es realizado por la División de Operaciones.

2.2.7 Regímenes aduaneros

Una vez determinada las actuaciones del Servicio Aduanero y los controles que éstos ejercen es preciso conocer los tipos de regímenes existentes en la legislación regional y bajo cual las empresas con actividades de importación declaran sus mercancías, porque depende a qué tipo de régimen se amparen para la determinación de impuesto o exonerar de los mismos según

Figura 7: Clasificación de Regímenes Aduaneros



Fuente: CAUCA, art. 91

sea el caso particular de cada mercancía, el incumplimiento del tipo de régimen sometido puede ser causante del acreditamiento de una infracción de índole administrativa, tributaria aduanera o podría convertirse en penal.

En la figura 7 se presenta la clasificación de los regímenes aduaneros existentes en la legislación aduanera.

Los regímenes aduaneros hacen referencia a la destinación que se le dará a las mercancías que una empresa esté importando o exportando del país y estén bajo el control aduanero según lo establece el Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA) y el Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano (RECAUCA).

2.2.8 Hecho generador

En materia de tributos el hecho generador es el presupuesto establecido por la ley mediante el cual nace la obligación, en materia aduanera se encuentran normas legales en las que se sientan las circunstancias que dan la pauta para el nacimiento de está, la legislación nacional aplicable es CAUCA y Ley de IVA.

Según el CAUCA la obligación tributaria aduanera “nace al momento en que se acepte la declaración y se establezcan las destinaciones a que pueden someterse las mercancías cuando caiga en abandono tácito, en la fecha de comisión de la infracción aduanera penal, del comiso preventivo (cuando se desconozca la fecha de comisión) y en el momento que se descubra la infracción aduanera penal; cuando ocurra la destrucción, pérdida o daño de las mercancías, salvo que se produzcan por caso fortuito o fuerza mayor” (Código Aduanero Centroamerica, art. 46, 2008).

La Ley de IVA establece en sus artículos 14 y 15 el “Hecho Generador y Momento en que se causa el impuesto” respectivamente, donde se dispone el nacimiento de la obligación por la importación o internación definitiva de bienes muebles corporales cuando se hayan efectuado el ingreso definitivo de los bienes al país.

Esto también influye por el principio de imposición en el país de destino el cual consiste en que el país que importa mercancías para uso, consumo o comercialización debe de pagar el impuesto de IVA.

En los artículos 47 y 48 se establece la base imponible mediante el cual se calcularán los impuestos según lo siguiente:

- Regla general: tomar el valor aduanero.

- Regla específica: para las internaciones o importaciones definitivas se toma como base imponible la cantidad que resulte de sumar el CIF (Costo, Seguro y Flete) o el valor aduanero, los derechos arancelarios y los impuestos específicos al consumo que corresponden según los bienes o mercancías que se estén importando.

Además aclara que el impuesto determinado no podrá ser parte de la base imponible.

2.2.9 Tipos de infracciones

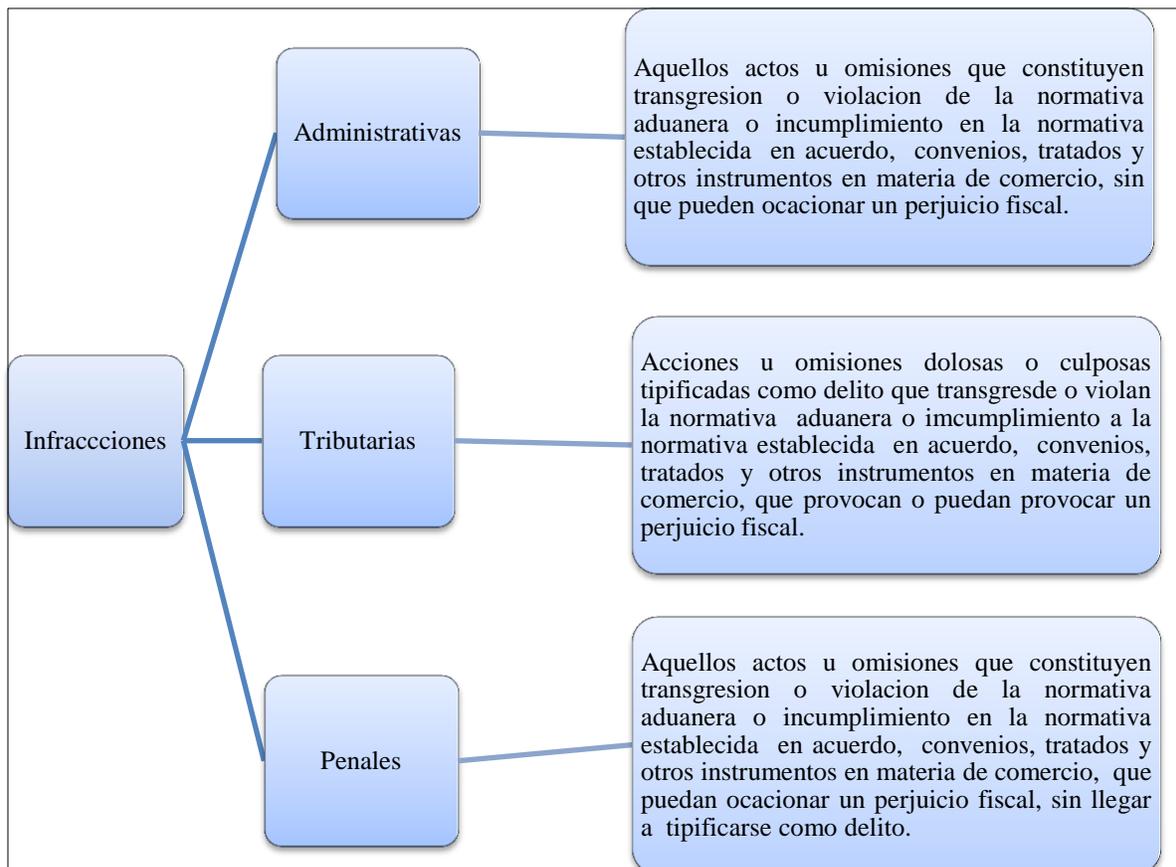
Una vez identificado el hecho generador y la base imponible es indispensable conocer que en el proceso de importación puede ocurrir el establecimiento de una sanción por el cometimiento de una infracción, ambas están reguladas en la Ley Especial para Sancionar Infracciones Aduaneras, clasificando las distintas infracciones aduaneras mostradas en la figura 8.

En el marco legal se muestra la “Tabla 5: Sanción y multa según su Tipificación” con la relación entre infracciones tributarias y sus respectivas sanciones.

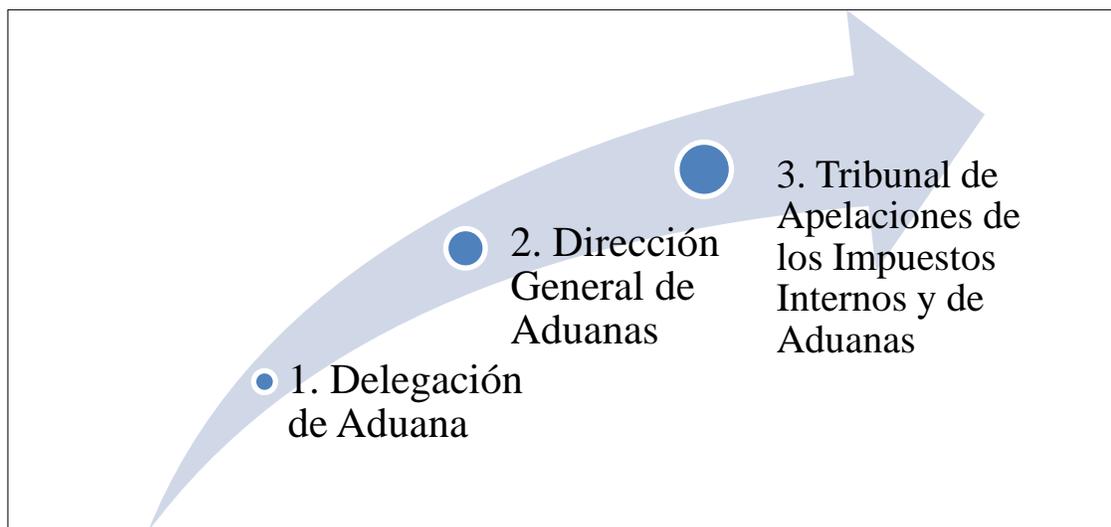
Una vez identificadas los tipos de infracciones es necesario conocer el proceso que se lleva en éstas.

2.2.10 Proceso administrativo sancionador

Es el proceso que utiliza la Administración Tributaria para dar seguimiento al incumplimiento o violación de leyes en las cuales se ha sancionado de forma pecuniaria al infractor, este procedimiento se puede iniciar en la verificación inmediata o a posteriori, en materia de aduanas se da el hecho de interponer recursos ante esta institución u otras pertinentes. Para ello es importante conocer el orden jerárquico a seguir el cuál se muestra en la figura 9.

Figura 8: Infracciones Aduaneras

Fuente: Ley Especial para Sancionar Infracciones Aduaneras, artículo 3

Figura 9: Instancias que intervienen en el Proceso Administrativo Sancionador

Fuente: Elaboración propia

El proceso administrativo sancionador inicia en la Dirección General de Aduanas donde el contribuyente interpone un recurso por una resolución emitida por un Administrador de Aduanas o un informe de auditoría, más adelante se muestran los plazos para cada instancia a la que se puede avocar el contribuyente o interesado.

2.2.11 Medios de impugnación

Dentro del proceso administrativo sancionador las empresas con actividades de importación pueden presentar diferentes recursos con el fin de revocar una resolución emitida. En la figura 9 se muestra el orden jerárquico al que él interesado puede recurrir siempre y cuando posea una resolución definitiva de la instancia anterior.

Según el art. 45 de la Ley Especial para Sancionar Infracciones Aduaneras existen recursos para manifestar inconformidad a las resoluciones emitidas por las autoridades aduaneras sean estas infracciones administrativas o tributarias, las cuáles pueden ser impugnadas haciendo uso de los recursos que establezca la Ley.

Para hacer uso de estos recursos es preciso conocer las razones o circunstancias que lo permiten y la probabilidad de éxito en el hecho de recurrir ante otra instancia superior que dicte un veredicto o resolución favorable o si se tienen las pruebas suficientes y adecuadas para demostrar que la sanción impuesta amerita una revisión.

- Razones para interponer un recurso

Según la jurisprudencia existen tres razones por la cuales el interesado puede interponer un recurso ante las diferentes instancias, en la siguiente figura se muestra cuáles son estas razones.

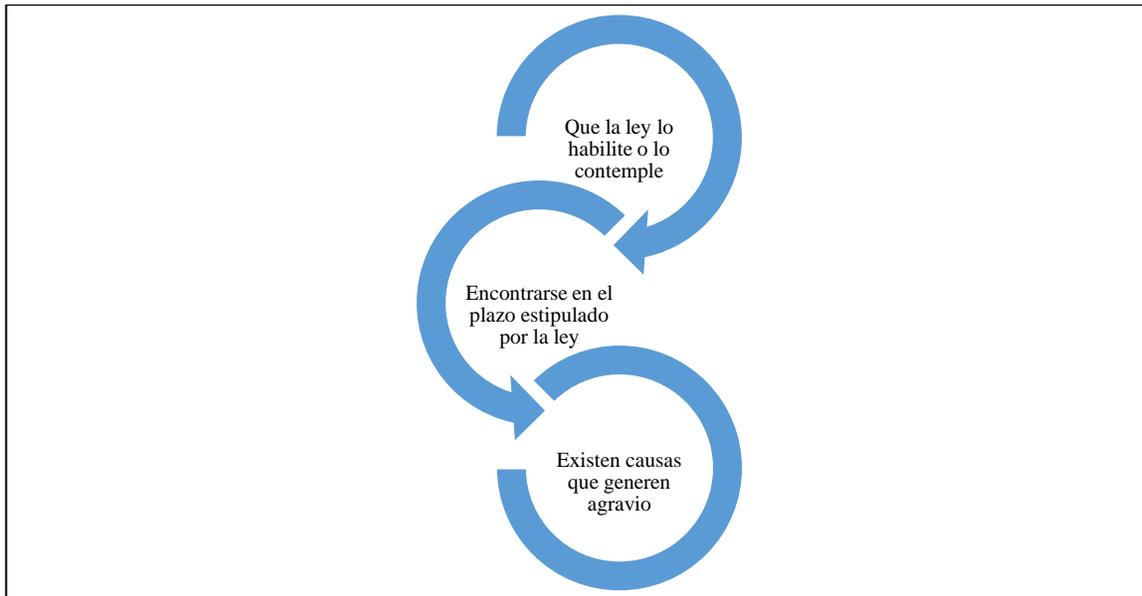
Si el contribuyente considera que cumple con las razones establecidas en la figura 10 y tiene el derecho de interponer el recurso que el estime pertinente, es preciso que conozca las

formalidades que lleva el escrito que se presentará ante la Administración Tributaria (ver figura 11).

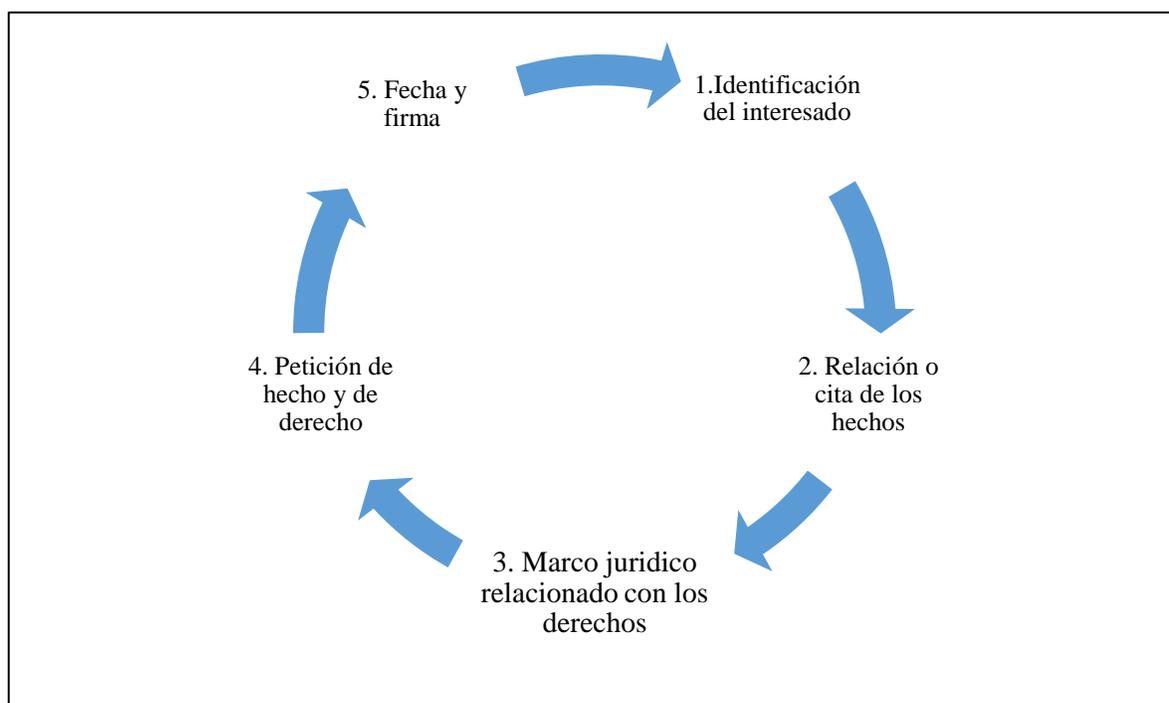
Estos recursos se interpondrán por escrito, en papel común según lo establece el artículo 45 de la Ley Especial para Sancionar Infracciones Aduaneras, deberá contener los siguientes requisitos:

1. Indicar a qué funcionario se dirige.
2. Nombre y generales del interesado sea persona natural o jurídica debiendo esté último acreditar la personería jurídica bajo la que actúa.
3. Numero de NIT, si es persona jurídica deberá entregar personería jurídica.
4. Identificación del acto, además exponer las razones por las que no está de acuerdo con la resolución emitida y detallar la base legal en la que se ampara.
5. Evaluación de las pruebas de descargo que se aportan.
6. Señalar lugar de notificación.
7. Detallar lugar, fecha y firma.

Según el art. 47 de la Ley Especial para Sancionar Infracciones Aduaneras establece que contra las resoluciones emitidas por el Administrador de Aduanas podrá interponerse el Recurso de Reconsideración ante el Administrador de Aduanas como primera instancia y el Recurso de Revisión ante el Director General como segunda instancia a continuación se detallaran cada uno de estos.

Figura 10: Razones para interponer un recurso

Fuente: Elaboración propia

Figura 11: Formalidades de los escritos

Fuente: Elaboración propia

El esquema anterior muestra las principales formalidades que debe de contener el escrito que se presenta ante la Administración Tributaria.

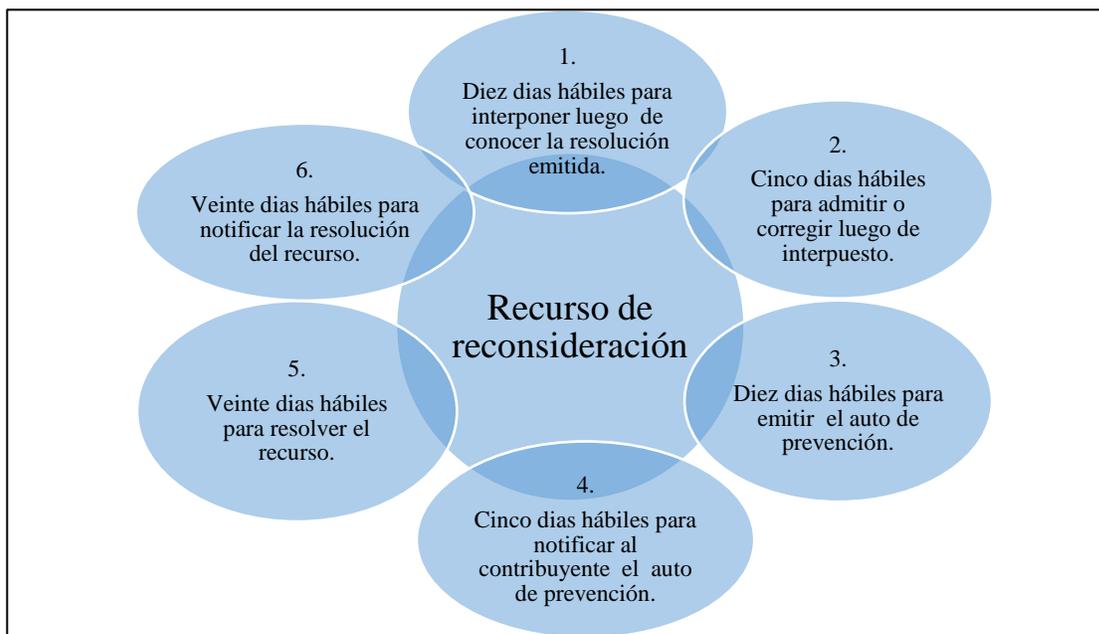
- **Recurso de Reconsideración:** es el medio establecido en la ley por medio del cual los contribuyentes pueden solicitar la modificación, revocación o invalidación de una decisión de la administración respecto a la cual están inconformes, este debe de estar dirigido al Administrador de Aduanas (ver figura 12).

Este recurso puede ser utilizado ante el Administrador de la Delegación de Aduana en la cual se ha determinado una infracción. En la actualidad es un recurso poco utilizado por los usuarios por ser poco probable que los administradores reconsideren un hecho que ya avalaron con anterioridad.

- **Recurso de Revisión:** “contra las decisiones emitidas por el administrador de aduanas podrá interponerse a elección del demandante el recurso de reconsideración ante el mismo administrador o el de revisión ante el Director General cualquiera de los anteriores recursos, debe ser interpuesto dentro del plazo de 10 días hábiles siguientes a la notificación de la resolución impugnada por el declarante o por medio de su representante legal, apoderado, agente aduanero o apoderado especial aduanero.” (Ley Especial para Sancionar Infracciones Aduaneras, art.47, 2001). Por lo cual se presenta en la figura 13.

Este recurso es el que los usuarios de las delegaciones de aduanas utilizan más, ya que es enviado al Director General de Aduanas, quien es el responsable de conocer y resolver según se establece en el art. 8, literal n) de Ley Orgánica de la Dirección General de Aduanas.

Figura 12: Plazos en el recurso de reconsideración

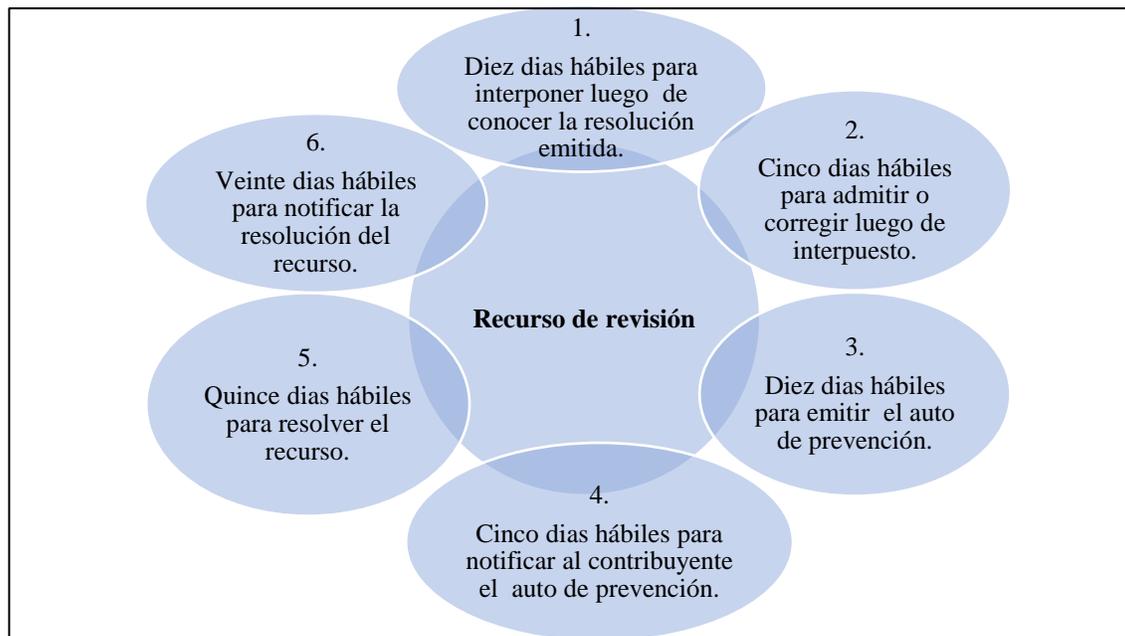


Fuente: Elaboración propia basado en la Ley Especial para Sancionar Infracciones Aduaneras

Una vez terminados estos recursos y si el contribuyente no está de acuerdo con la resolución emitida por la Dirección General de Aduanas también podrá hacer uso del Recurso de Apelación.

En el art. 1 de la Ley de Organización y Funcionamiento del TAIIA establece que este es el órgano administrativo competente para conocer de recursos contra resoluciones emitidas por la DGA en materia de liquidación de oficio de tributos, valoración aduanera, clasificación arancelaria y origen de las mercancías; el art. 2 da el derecho al sujeto pasivo de interponer el recurso de apelación por la resolución dictada por la Administración Aduanera, a continuación se detallara este recurso.

Figura 13: Plazos en el recurso de revisión



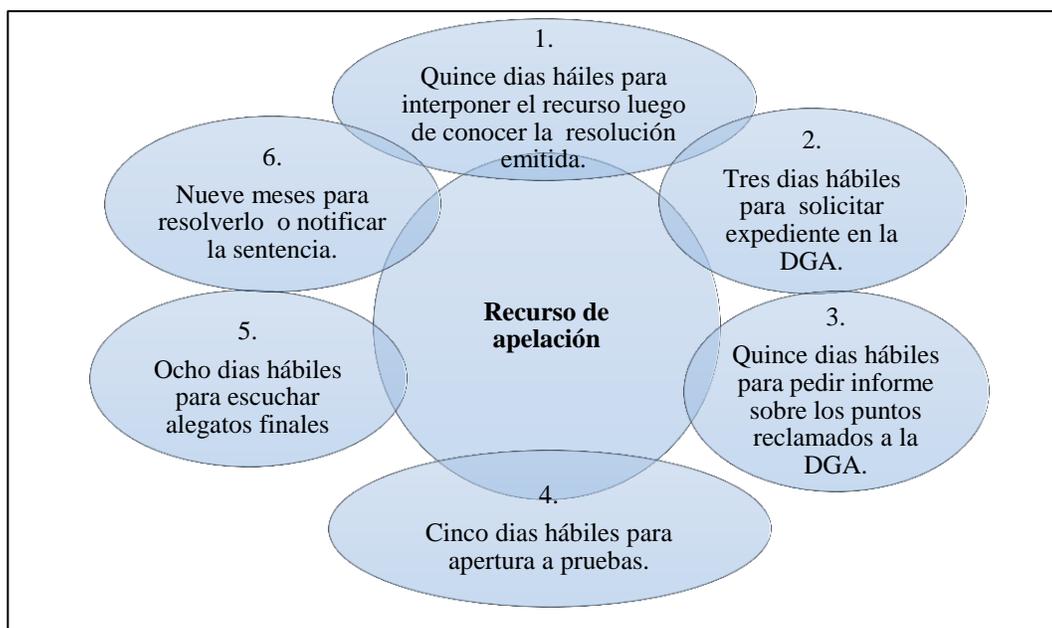
Fuente: Elaboración propia basado en la Ley Especial para Sancionar Infracciones Aduaneras

- **Recurso de Apelación:** “contra las resoluciones de la Dirección General podrá interponerse el recurso de apelación, el que será conocido por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas (TAIIA), conforme a las formalidades, plazos, procedimientos y disposiciones legales que regulan las actuaciones de este Tribunal, el cual tendrá en estos casos carácter de Tribunal Aduanero a los efectos de lo prescrito por el Código Aduanero Uniforme Centroamericano.” (Ley Especial para Sancionar Infracciones Aduaneras, art. 51, 2001). Para una mejor comprensión se presenta en la figura 14.

Este TAIIA puede emitir resoluciones definitivas en materia:

- a) De Liquidación de Oficio de Tributos.
- b) De Imposición de Sanciones.
- c) De Valoración Aduanera.

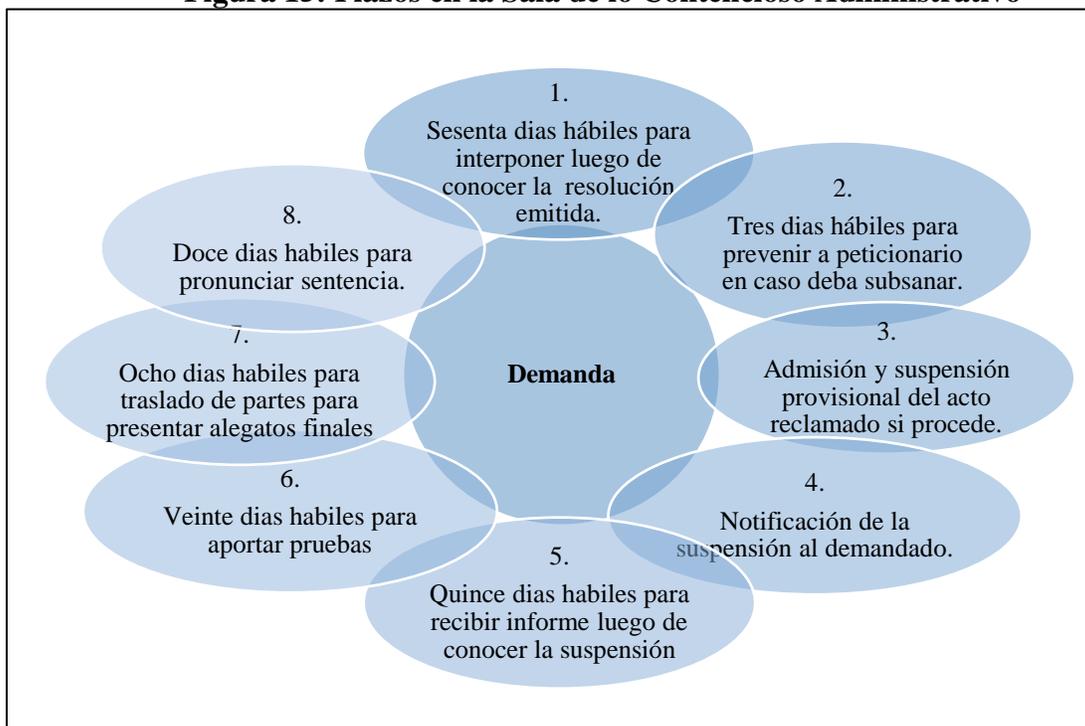
Figura 14: Plazos en el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas



Fuente: Elaboración propia basado en la Ley de Organización y Funcionamiento del TAIIA

Una vez concluido el proceso ante el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y Aduana, y el contribuyente no está de acuerdo con la resolución emitida ante este Tribunal, puede presentar una Demanda ante la Sala de lo Contencioso Administrativo, este recurso ya no es parte de la Sede Administrativa, es parte del Órgano Judicial y ante este el contribuyente puede acudir interponiendo una demanda contra los actos emitidos por la Administración Tributaria el cual se describe a continuación:

- **Demanda ante la Sala de lo Contencioso Administrativo:** la Ley de la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo lo establece como una demanda que declara la ilegalidad de los actos realizados por la Administración Pública. Esta instancia puede revocar una resolución emitida por las sedes administrativas confirmando o revocando lo determinado en el proceso administrativo sancionador. (Ver figura 15).

Figura 15: Plazos en la Sala de lo Contencioso Administrativo

Fuente: Elaboración propia basado en la Ley de la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo

2.2.11.1 Derechos del contribuyente

La legislación tributaria aduanera establece una serie de derechos que el contribuyente posee antes de ser juzgado, entre los que se encuentran:

1. De ser notificado de los hechos que se le imputen.
2. De petición, en el que se haga saber por escrito las respuestas a peticiones que el administrado ha solicitado.
3. De contradicción el cual establece que el contribuyente tiene derecho a ser escuchado, aportar pruebas para su defensa, alegar sobre la veracidad o validez de las pruebas o a una decisión fundada y hacer uso de los recursos establecidos para su defensa.
4. De acceso al expediente administrativo, ya sea por el mismo o por representante o apoderado debidamente acreditado.

5. Ser tratado como inocente durante el procedimiento hasta que se demuestre lo contrario.
6. Se respete el procedimiento establecido por la ley y no ser sancionado sin antes haber sido vencido en juicio previo.

2.2.11.2 Obligaciones del contribuyente ante la Administración

El contribuyente es el sujeto pasivo para la Administración Tributaria está sometido al cumplimiento de obligaciones formales y sustantivas, entre las que se pueden mencionar según se establece en el artículo 45 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA).

- Obligaciones tributarias
- Obligaciones no tributarias

Las obligaciones tributarias serán todos los pagos de tributos exigibles que surgen en el proceso de importación o exportación y cuyo incumplimiento se puede derivar en una sanción ejemplo de ello es la mala clasificación arancelaria, donde los impuestos pagados no son los que realmente se deben de pagar; en cuanto a las obligaciones no tributarias son todas aquellas obligaciones formales que el contribuyente tiene cumplir de ejemplo de ello la presentación de permisos, de la declaración entre otras, cuando la Administración Tributaria Aduanera lo exige.

2.3 Marco conceptual

Dentro de la investigación realizada ha sido necesario comprender los términos siguientes:

Garantía: Caución que se constituye de acuerdo con lo establece el RECAUCA, con el objeto de asegurar el cumplimiento de la obligación tributaria aduanera eventualmente exigible y las sanciones pecuniarias por el incumplimiento de las obligaciones establecidas.

Infracción: falta o incumplimiento a una determinada ley, en materia aduanera están establecidos en la Ley Especial para Sancionar Infracciones Aduaneras, las acciones que en ella se incumplen pueden ser dolosas y culposas las cuales están determinadas dependiendo del nivel de perjuicio clasificándose en administrativas, tributarias y penales.

Instancias: diferentes instituciones o salas ante las cuales puede interponerse un recurso de impugnación o demanda sobre algún hecho que perjudica al demandante; y quien tiene todo el derecho de peticionar o interponerlo ante la autoridad competente quien resolverá de acuerdo a pruebas que se presenten por el interesado.

Procedimientos: aplicación de técnicas, procesos y conocimientos que ejecuta la administración en diferentes áreas para prevenir hechos que puedan perjudicar a la empresa en su conjunto.

Sanción: multa, cancelación o suspensión impuesta mediante resolución debidamente fundamentada luego del proceso administrativo.

2.4 Marco técnico

El Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría mediante resolución No.113/2009, resolvió adoptar la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES), emitida por el organismo International Accounting Standards Board (IASB), como requerimiento en la preparación de estados financieros con propósito general y otra información financiera, para todas aquellas entidades que no cotizan en el mercado de valores o que no tienen obligación pública de rendir cuentas a partir del 1 de enero de 2011.

Esta norma está compuesta por 35 secciones, para efectos del trabajo de investigación será respaldado por las siguientes secciones:

Tabla 2: Norma Técnica Aplicable

| Normativas aplicadas en el desarrollo del trabajo | Contenido relacionado de la normativa a la investigación | Descripción específica |
|---|---|--|
| Sección 2: Conceptos y Principios Generales | Características de los estados financieros | Algunas de las características más importantes que deben cumplir los estados financieros son las siguientes: comprensibilidad, relevancia, materialidad, fiabilidad, esencia sobre la forma, prudencia, integridad, comparabilidad, oportunidad y equilibrio entre costo y beneficio. |
| Sección 8: Notas a los Estados Financieros | Estructura de las notas | Párrafo 8.2 Las notas contendrán información acerca de las bases que se utilizaron para la preparación de los estados financieros, políticas contables utilizadas, cualquier otra información requerida por la normativa e información adicional que no se presenta en los estados financieros y que sea relevante. |
| Sección 10: Políticas Contables, Estimaciones y Errores | Políticas Corrección de errores | Párrafo 10.2 Son los principios, bases, convenciones, reglas y procedimientos específicos adoptados por una entidad al preparar y presentar los estados financieros. Párrafo 10.19 Los errores son las omisiones e inexactitudes en los estados financieros de uno o más periodos anteriores. |
| Sección 21: Provisiones y Contingencias | Provisión Pasivos Contingentes | Párrafo 21.4 Una entidad reconocerá inicialmente una provisión solo si: a) tiene una obligación en la fecha que se informa, b) sea probable que ocurra y tenga que desprenderse de recursos económicos para liquidarla, c) solo si puede ser estimada fiablemente. Párrafo 21.12 Pasivo contingente es una obligación posible pero no muy probable que ocurra, por lo tanto no se reconoce. En ambas circunstancias se debe de revelar la información de cada hecho. |
| Sección 32: Hechos Ocurredos después del Periodo sobre el que se informa | Hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa que implican ajuste. | Párrafo 32.2 literal a) Aquellos hechos que proporcionen evidencia de las condiciones existentes al final del periodo = requieren ajustes. Párrafo 32.5 literal a) Aquellos hechos ocurridos después del periodo en |

el que se informa que requieren ajuste a los importes reconocidos en los estados financieros, ejemplo de ello es la resolución de un litigio judicial.

Fuente: Elaboración propia tomada de NIIF para las PYMES y del Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad

Por tanto, la NIIF para la PYMES es una norma aplicada a las pequeñas y medianas empresas salvadoreñas, ello independientemente la actividad económica que realicen. Para el desarrollo de la investigación se empleará la Sección 21 “Provisiones y Contingencias”, en la tabla 3 se presenta una comparación en que momentos reconocer o un pasivo contingente.

Tabla 3: Comparación entre Provisión y Pasivo Contingente

| | | Provisión | Pasivo Contingente |
|----------------|---------------------------------------|---|---|
| Reconocimiento | Reconocimiento inicial. | <ul style="list-style-type: none"> • Tiene una obligación en la fecha de informar • Sea probable el desprendimiento de beneficios económicos • Importe estimado fiablemente. | <ul style="list-style-type: none"> • Obligación posible pero incierto u obligación presente pero no está reconocida, se reconoce si : <ol style="list-style-type: none"> i. Sea probable el desprendimiento de beneficios económicos ii. Importe estimado fiablemente. |
| | Reconocimiento en Estado de Situación | Pasivo | Pasivo |
| | Reconocimiento en Estado de Resultado | Gasto | Gasto |

Fuente: Elaboración propia según Sección 21 de NIIF para las PYMES

2.5 Marco legal

La base legal es parte fundamental de un proceso administrativo sancionador, ello debido a que todas las sanciones o cualquier tipo de infracción que se le impute a un contribuyente tiene que estar amparada al principio de legalidad, es decir, toda sanción que se le impute tiene que

estar sustentada en una ley previamente aprobada y en vigor para que se pueda sancionar con dicha ley, por lo tanto es oportuno conocer cuáles son las leyes intervinientes en un proceso sancionador (ver tabla 4).

Tabla 4: Base Legal Aplicable

| Normativas aplicadas en el desarrollo del trabajo | Contenido relacionado de la normativa a la investigación | Descripción específica |
|--|--|---|
| Constitución de la República de El Salvador | Derechos individuales | <p>Art. 11 Ninguna persona podrá ser privada del derecho a la vida, libertad, a la propiedad y posesión, ni de cualquier otro de sus derechos sin ser previamente oídas y vencidas en juicio con arreglo a las leyes; ni podrá ser enjuiciada dos veces por la misma causa.</p> <p>Art. 12 Toda persona a quien se le impute un delito se presumirá inocente mientras no se pruebe su culpabilidad conforme a la ley y en juicio público, en el que se le aseguren todas las garantías necesarias para su defensa.</p> <p>Art. 95 Son salvadoreñas las personas jurídicas constituidas conforme a las leyes de la República, que tengan domicilio legal en el país.</p> |
| Ley Especial para Sancionar Infracciones Aduaneras (LEPSIA) | Capítulo I Infracciones Aduaneras | <p>Art. 3 Clasifica las infracciones aduaneras en administrativas, tributarias y penales, establece que las infracciones tributarias son los actos u omisiones previstas en esta Ley, las cuales constituyen transgresión o violación de la normativa aduanera o incumplimiento a la normativa establecida en acuerdos, convenios, tratados y otros instrumentos en materia de comercio que pueden ocasionar perjuicio fiscal sin llegar a tipificarse como un delito.</p> <p>Arts. 5, 8 y 15 Menciona una clasificación de las infracciones administrativas, tributarias y penales que puede ser aplicables a las empresas o persona que se dedique a actividades de importación</p> <p>Arts. 6, 9 y 16 Establece los montos de las multas que se aplican al incumplir una de las infracciones que mencionan los artículos anteriores.</p> |
| Ley de Simplificación | | Según el artículo 1 es el marco jurídico básico que adopta |

| | | |
|--|---|--|
| Aduanera | Proceso Administrativo | mecanismos de simplificación, facilitación y control de las operaciones aduaneras, en esta ley en sus artículos 15 y 17 se establece el proceso administrativo que debe desarrollarse cuando se atribuye una infracción tributaria en caso se determine un incumplimiento en las regulaciones determinadas en acuerdos, tratados y otro instrumento en materia de comercio. |
| Código Aduanero Único Centroamericano (CAUCA) | Ámbito de aplicación | Artículo 1 Objeto Tiene por objeto establecer la legislación aduanera básica de los Estados Parte conforme los requerimientos del Mercado Común Centroamericano y de instrumentos regionales de la integración, en particular con el Convenio sobre el Régimen Arancelario y Aduanero Centroamericano.” |
| | Regímenes Aduaneros | Los regímenes aduaneros los clasifica en definitivos, temporales o suspensivos y liberatorios. Art. 92 Dentro de los regímenes definitivos se encuentra la importación definitiva que se define como el ingreso de mercancías procedentes del exterior para uso o consumo definitivo en el territorio aduanero. |
| | De las Infracciones y recursos Aduaneros | Art. 124 Define que una infracción tributaria es toda acción u omisión que signifique atropello o tentativa de transgresión de la legislación aduanera, constitutiva de delito. Art. 126 Las infracciones de carácter tributario se regularán conforme al Reglamento y la legislación nacional así como el derecho que tiene toda persona de impugnar resoluciones o actos finales de las autoridades del servicio aduanero según en el artículo 127. |
| Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano (RECAUCA) | Objeto, ámbito de aplicación y definiciones | Art. 1 Establece que tiene por objeto desarrollar las disposiciones del Código Aduanero Uniforme Centroamericano. Art. 361 al 369 En estos artículos amplía en que consiste cada paso del trámite de la declaración de mercancías |
| | Importación Definitiva | Art. 625 Establece el recurso de apelación el cuál se “interpondrá ante la autoridad superior del Servicio Aduanero la que se limitará a elevar las actuaciones al órgano de decisión a que se refiere el artículo 128 del Código, en los tres días siguientes a la interposición del recurso. |
| | Impugnación de Resoluciones y Actos del servicio aduanero | Interpuesto el recurso el órgano competente deberá resolver en un plazo de treinta días contados a partir del día siguiente al de la recepción del recurso. El órgano competente que resuelva dará por agotada la vía administrativa. |

| | | | |
|--|---------------------------------------|--------|---|
| Ley del Registro de importadores | Creación del Registro de Importadores | del de | Art. 1 El Registro de Importadores en el cual deberán de inscribirse todas las personas naturales o jurídicas, organismos y dependencias del Gobierno Central, instituciones oficiales autónomas, municipios, empresas, estatales o municipales, fideicomisos y sucesiones, que realicen operaciones de importación de mercancías, el cual estará bajo la responsabilidad de la Dirección General de Aduanas. |
| Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas | Organización y Funcionamiento | y | Art. 1 Establece que es el órgano administrativo que conoce de los recursos de apelación que interpongan sujetos pasivos contra resoluciones definitivas que emita la Dirección General de Aduanas en materia de liquidación de oficio de tributos, imposición de sanciones, valoración aduanera, clasificación arancelaria y origen de las mercancías |
| | Incidente de Apelación | de | Art. 2 Establece que si el contribuyente no estuviere de acuerdo con la resolución en el que se le impone una multa emitida por la Dirección General de Aduanas puede interponer recurso de apelación ante el Tribunal dentro del término definitivo de 15 días hábiles contados a partir del día siguiente al de la notificación respectiva señalando el procedimiento a seguir para tal efecto. |
| Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y Prestación de Servicios | | | Esta ley establece un impuesto que se aplicará a la importación de bienes muebles corporales constituyéndose como uno de los hechos generadores, esto cuando se emita el documento que conste la operación por parte del prestador de servicios, se realice el pago o cuando se dé término a la prestación. Se consideran contribuyentes de este impuesto los que de forma habitual o no realicen importaciones e internaciones definitivas de bienes muebles corporales o de servicios. |
| Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativo | Jurisdicción Competencia | y | Establece la jurisdicción contencioso administrativo como parte de las atribuciones que posee la Corte Suprema de Justicia la cual tendrá el conocimiento de las controversias con relación a la legalidad de los actos de la Administración Pública que comprende el Poder Ejecutivo y sus dependencias, los Poderes Legislativo y Judicial y los organismos independientes y el Gobierno local. |
| Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría Pública | | | Regula el ejercicio de la profesión de la Contaduría Pública, derechos y obligaciones de las personas naturales o jurídicas que las ejerzan, quienes pueden ejercer, autorización, atribuciones y prohibiciones del contador público. |

Fuente: Elaboración propia tomada de las respectivas leyes

2.5.1 Infracciones tributarias y sus sanciones según la LEPSIA

La Ley para Sancionar Infracciones Aduaneras establece en su artículo 8 las infracciones de índole tributaria y sus sanciones. Para comprender e identificar se presenta en la tabla 5.

Tabla 5: Sanción y Multa según su Tipificación

| Tipificación de Infracción Art. 8 LEPSIA | Tipo de infracción | Multa | Artículos relacionados |
|--|---|---|------------------------------|
| A) | Perjuicio Fiscal < \$ 25,000.00 = Infracción tributaria | Solo constituirán infracción tributaria cuando: ✓ el perjuicio fiscal provocado no sobrepase la cantidad \$ 2,142.85 ✓ si es perjuicio fiscal es > \$ 25,000 constituirán delito de defraudación, sancionado con una pena de cuatro a seis años de prisión ✓ Pagos adeudados en concepto de infracción Tributarias multa =300% del valor evadido ✓ Perjuicio fiscal sea < a \$ 571.42 multa aplicable =200% de los valores evadidos | Artículos 9, 10 y 22 LEPSIA. |
| B) | | | |
| C) | | | |
| D) | Perjuicio Fiscal > \$ 25,000.00 = Infracción Penal | | |
| E) | | | |
| F) | | | |
| G) | | | |
| H) | | | |
| I) | | | |
| J) | | | |
| k) Derogado | | | |
| L) | Perjuicio Fiscal < \$25,000.00 = Infracción tributaria | ✓ Pagos adeudados en concepto de infracción tributarias multa =300% del valor evadido | Artículo 10 LEPSIA |
| M) | Perjuicio Fiscal > \$25,000.00 = Infracción Penal | ✓ Perjuicio fiscal sea < a \$ 571.42 multa aplicable =200% de los valores evadidos | |
| N). | Perjuicio Fiscal < \$25,000.00 = Infracción tributaria Perjuicio Fiscal > \$25,000.00 = Infracción Penal | multa equivalente al 100% de los derechos e impuestos a la importación que correspondan a la fecha de vencimiento del plazo de noventa días | Artículo 11 LEPSIA |
| O) | Perjuicio Fiscal < \$ 25,000.00 = Infracción tributaria Perjuicio Fiscal > \$ 25,000.00 = Infracción Penal | ✓ Pagos adeudados en concepto de infracciones Tributarias multa =300% del valor evadido ✓ Perjuicio fiscal sea < a \$ 571.42 multa aplicable =200% de los valores evadidos | Artículo 10 LEPSIA. |

Fuente: Elaboración propia

CAPÍTULO III: METODOLOGIA DE LA INVESTIGACIÓN

Dentro del desarrollo del capítulo se describe las estrategias, métodos y técnicas llevadas a cabo para la recolección y procesamiento de datos, así como la forma en que fue abordada, el sector al que se dirigió el estudio, las variables e indicadores que inciden, la población y la muestra que se determinó.

3.1 Enfoque y tipo de investigación

3.1.1. Enfoque

La investigación se desarrolla obteniendo datos cuantitativos y cualitativos debido a las características propias de la problemática en estudio, dentro de los cualitativos se encuentran las descripciones de hechos o sucesos que se desenvuelven en el proceso de impugnación ante las diferentes autoridades pertinentes, en un proceso sancionador, mientras que se pueden obtener datos cuantitativos respecto a la afectación económica.

3.1.2 Tipo

En el desarrollo del estudio se utilizó el método hipotético deductivo, donde se analizaron los elementos que pueden ser la causa fundamental en el surgimiento del problema, además se emplearon diferentes técnicas que permitieron la recolección de los datos que se analizaron para comprobar la hipótesis planteada.

3.1.3 Técnicas e instrumentos

- Técnicas

Las técnicas utilizadas durante la investigación fueron las siguientes:

1. Entrevista a un Administrador de Aduanas para obtener información real de sucesos ocurridos dentro del ámbito aduanero. (ver anexo 7).

2. Encuesta que permitió recabar información específica y necesaria sobre el área en estudio, dirigida a los encargados del área contable de empresas que tienen actividades de importación del municipio de San Salvador.

- Instrumentos

1. Se elaboró una guía de preguntas que se utilizó en la entrevista, bajo la modalidad de preguntas abiertas con las que se recolectó información específica e importante para la investigación, fue dirigida a un Administrador de una Delegación de Aduanas.

2. Cuestionario que permitió la recolección de información del sector en estudio, consistió en preguntas de modalidad cerrada y de opción múltiple, dirigida a los encargados del área contable de las empresas que realizan actividades de importación determinadas en la muestra con el objetivo de indagar sobre la problemática y brindar una solución a esta.

3.2 Sujetos y objeto de estudio

3.2.1 Unidad de análisis

Se tomó como unidad de análisis a los encargados del área contable de empresas que tienen actividades de importación en general ubicadas en el municipio de San Salvador.

3.2.2 Universo

El universo está integrado por 47 empresas con actividades de importación según directorio de empresas proporcionado por la Dirección General de Estadísticas y Censos (DYGESTIC) al año 2015.

3.2.3 Muestra

La determinación de la muestra se obtuvo mediante la fórmula estadística para población finita, que se representa a continuación:

$$n = \frac{N \cdot P \cdot Q \cdot Z^2}{(N - 1)e^2 + P \cdot Q \cdot Z^2}$$

Dónde:

n= Tamaño de la muestra.

e= Margen de error.

N=Población.

P= Probabilidad de éxito.

Z= Coeficiente de confianza.

Q= Probabilidad de fracaso.

n= ?

e= 0.05.

N= 47

P= 0.95

Z= 1.96

Q= 0.05

$$n = \frac{(47)(0.95)(0.05)(1.96)^2}{(47 - 1)(0.05)^2 + (0.95)(0.05)(1.96)^2}$$

$$n = \frac{(47)(0.95)(0.05)(3.8416)}{(47 - 1)(0.0025) + (0.95)(0.05)(3.8416)}$$

$$n = \frac{8.576372}{0.115 + 0.182476}$$

$$n = \frac{8.576372}{0.297476}$$

$$n = 28.83$$

Al operar la fórmula estadística presenta un resultado de 28.83 empresas dedicadas a actividades de importación, el cual se aproximará al número entero superior.

3.3 Variables e indicadores

3.3.1 Variable independiente

La existencia y utilización de una guía teórica y práctica del proceso sancionador.

- Indicadores

Cumplimiento de la normativa nacional y regional

- a) Leyes
- b) Reglamento
- c) Normativa Técnica
- d) Normativa Regional

Instancias intervinientes en el proceso de apelación.

- a) Recursos.
- b) Procesos
- c) Plazos

Indagar sobre las distintas infracciones

- a) Leyes.

3.2.4 Variable dependiente

Desarrollo de conocimientos para el profesional en su rol de consultor.

- Indicadores

Conocimiento del procedimiento a seguir.

- a) Manuales.
- b) Guías.
- c) Políticas.

Correcta aplicación de la normativa técnica.

- a) Capacitaciones.

Comprensión acerca de la legislación aduanera y del derecho judicial.

- a) Capacitaciones

3.4 Procesamiento de la información

Los datos que se obtuvo luego de ejecutar el cuestionario fue procesado en el programa de Microsoft Excel, este programa se considera muy completo y con una interfaz amigable con el usuario, además proporciona las herramientas necesarias para realizar la representación gráfica de la información procesada para posteriormente proceder a su interpretación.

3.5 Cronograma de actividades

| Anteproyecto | F E B | MAR | | | | ABR | | | | MAY | | | | JUN | | | | JUL | | | | AGO | | | | SEPT | | | | OCT | | | | NOV | | | | | | | |
|---|-------------|-----|---|---|---|-----|---|---|---|-----|---|---|---|-----|---|---|---|-----|---|---|---|-----|---|---|---|------|---|---|---|-----|---|---|---|-----|---|---|---|---|---|---|---|
| Semanas | 4 | 1 | 2 | 3 | 4 | 1 | 2 | 3 | 4 | 1 | 2 | 3 | 4 | 1 | 2 | 3 | 4 | 1 | 2 | 3 | 4 | 1 | 2 | 3 | 4 | 1 | 2 | 3 | 4 | 1 | 2 | 3 | 4 | 1 | 2 | 3 | 4 | 1 | 2 | 3 | 4 |
| Inicio de seminario de graduación | X | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Lectura sobre tema(s) de interés | X | X | X | X | X | X | X | X | X | X | X | X | X | X | X | X | X | X | X | X | X | X | X | X | X | X | X | X | X | X | X | X | X | X | X | X | X | | | | |
| Días de reunión para discusión de planteamiento y avances | | X | X | X | X | X | X | X | X | X | X | X | X | X | X | X | X | X | X | X | X | X | X | X | X | X | X | X | X | X | X | X | X | X | X | X | X | | | | |
| Elaboración de cronograma | X | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Planificación de la investigación | | X | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Planteamiento del problema | | | X | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Delimitación de la investigación | | | | X | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Justificación de la investigación | | | | X | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Objetivos de la investigación | | | | X | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Marco teórico, técnico y legal | | | | | X | X | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Diseño metodológico | | | | | | X | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Formulación de hipótesis | | | | | | | X | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Evaluación de anteproyecto | | | | | | | | | | | | | | | | X | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Capítulo I: Planteamiento del problema | | | | | | | | | | | | | | | | | X | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Entrega | | | | | | | | | | | | | | | | | | X | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Correcciones | | | | | | | | | | | | | | | | | | | X | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |

3.6 Presentación, tabulación, análisis e interpretación de los datos procesados

En esta etapa de la investigación se procesaron los datos obtenidos mediante la tabulación de estos y posteriormente se realizó el análisis de la información resultante, adquirida de los contadores que laboran en empresas que tienen actividades de importación del municipio de San Salvador, además se desarrolló el cruce de variables, esto se efectuó por medio de la utilización de fórmulas matemáticas a fin de verificar, presentar, detallar, y compilar los resultados obtenidos

Para realizar el cruce de variable se seleccionaron del cuestionario (ver anexo 1) una serie de preguntas las cuales se relacionen entre sí, a continuación se muestra esta relación entre los distintos cruces realizados.

Cruce N° 1

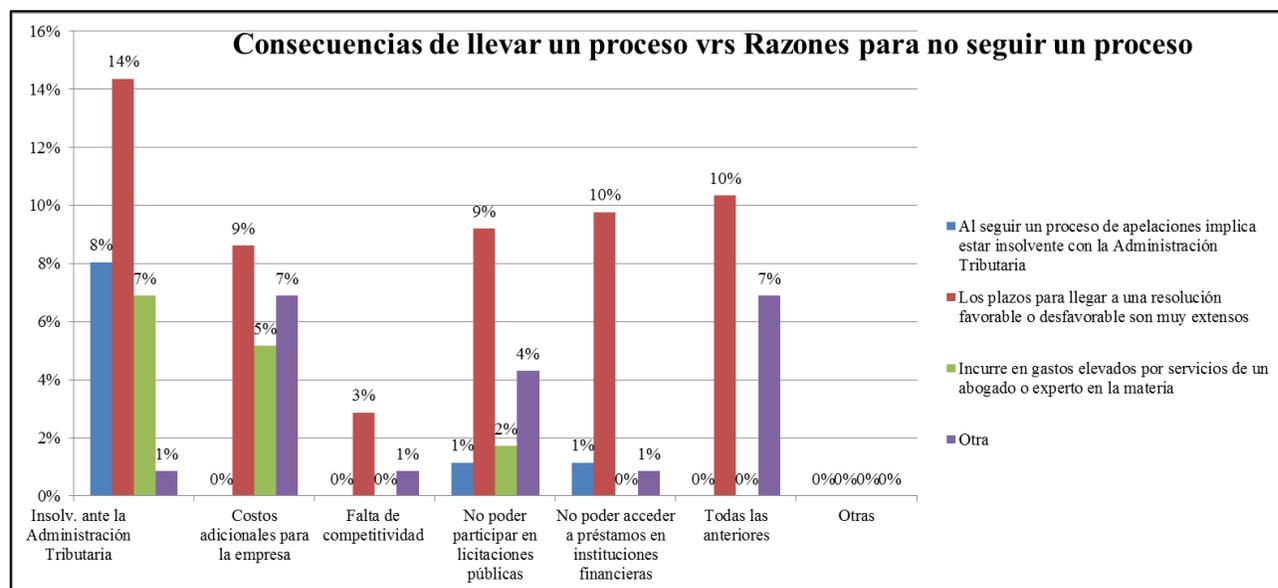
En la pregunta 6 se establecen una serie de razones por las que una empresa no hace uso de los recursos para repeler una sanción mientras que en la pregunta 7 se establecen algunas de las principales causas que afectarían a la entidad al momento de estar inmersa en un proceso administrativo sancionador, las respuestas de ambas preguntas se pueden relacionar y observar en cuales de éstas se incrementa su intersección, para la realización de esta acción se utilizaron los datos obtenidos por cada respuesta de una de las preguntas y como está se relacionaba con todas las demás respuestas de la otra interrogante dando como resultado la tabla 6 la cual muestra los resultados en forma porcentual respecto al total de encuestados.

Tabla 6: Tabulación Cruce N° 1

| CONSECUENCIA DE LLEVAR UN PROCESO | Razones para no seguir un proceso de apelación | | | | Total |
|---|---|---|---|------------|-------------|
| | Al seguir un proceso de apelaciones implica estar insolvente con la Administración Tributaria | Los plazos para llegar a una resolución favorable o desfavorable son muy extensos | Incurrir en gastos elevados por servicios de un abogado o experto en la materia | Otra | |
| Insolvencia ante la Administración Tributaria | 8% | 14% | 7% | 1% | 30% |
| Costos adicionales para la empresa | 0% | 9% | 5% | 7% | 21% |
| Falta de competitividad | 0% | 3% | 0% | 1% | 4% |
| No poder participar en licitaciones públicas | 1% | 9% | 2% | 4% | 16% |
| No poder acceder a préstamos en instituciones financieras | 1% | 10% | 0% | 1% | 12% |
| Todas las anteriores | 0% | 10% | 0% | 7% | 17% |
| Otras | 0% | 0% | 0% | 0% | 0% |
| Total | 10% | 55% | 14% | 21% | 100% |

Fuente: Elaboración propia según resultados de datos procesados

Figura 16: Gráfico Cruce N° 1



Fuente: Elaboración propia según resultados de datos procesados

Análisis e interpretación:

En el cruce 1 se relacionaron las respuestas que tienen como centro de estudio las razones por que no se sigue un proceso sancionador y cuáles serían las principales causas de esté, del total de encuestados solo el 8% coincidieron que la razón por la que no presentaban algún recurso para repeler una sanción con la consecuencia de estar inmersa en un proceso era el de estar insolvente con la administración tributaria, un 14% optó por no seguir este proceso porque los plazos eran extensos y eso tiene como consecuencia estar insolvente con la Administración Tributaria, un 10% seleccionó que los plazos son extensos y que la consecuencia es el no poder acceder a préstamos, otro 10% también indicó que los plazos son extensos y esto tendría como resultado todas las consecuencias mostradas por la pregunta 7 (ver anexo 1), un 9% señaló que los plazos son extensos y que tiene como consecuencia costos adicionales para la empresa, otro 9% seleccionó que los plazos son extensos y la consecuencia sería no poder participar en licitaciones públicas, un 7% mostró que la razón por las que no seguían un proceso sancionador era para no incurrir en gastos elevados y esto además tiene como consecuencia estar insolvente con la Administración Tributaria, según los datos obtenidos por los encuestados si se someten a apelar un proceso sancionador afectaría a las empresas, es por ello necesario proporcionar información completa en este ámbito que sirva para una mejor comprensión del tema a los encargados del área contable.

Cruce N° 2

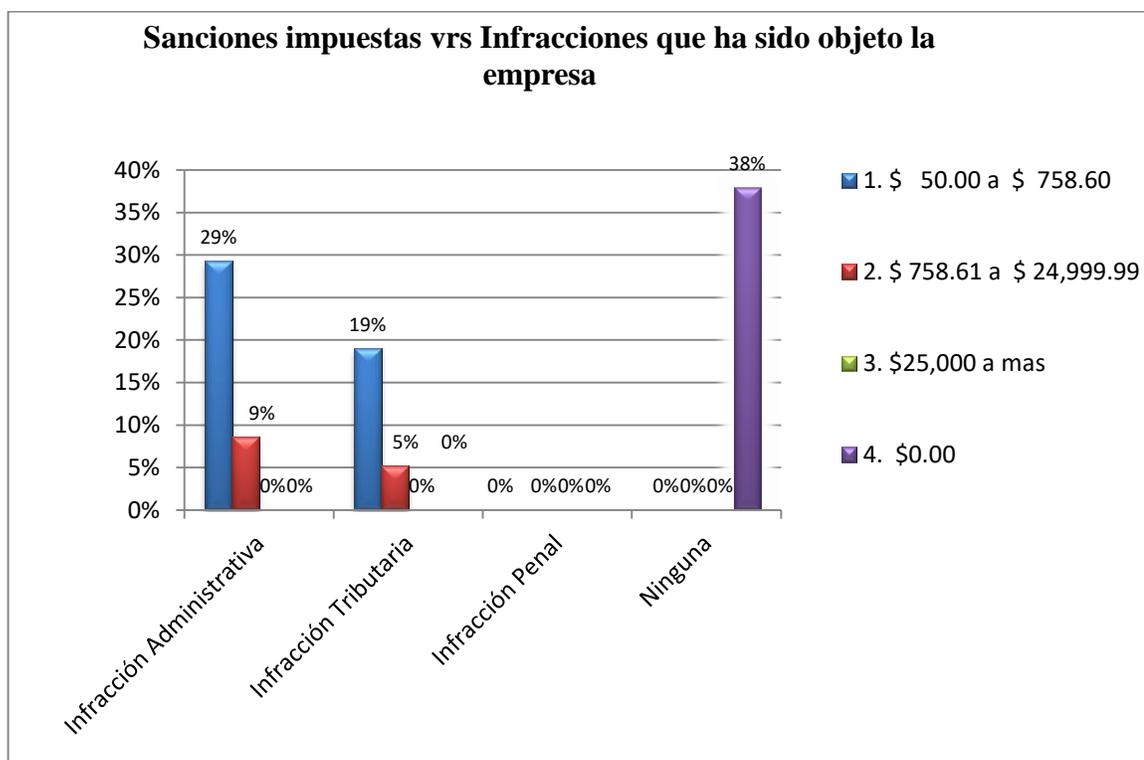
Se relacionó la pregunta 9 con la 10 con la finalidad de conocer si han sido sujetos de algún tipo de infracción y a cuanto ha ascendido en términos monetarios la sanción impuesta, esta relación se puede observar en la tabla 7.

Tabla 7: Tabulación Cruce N° 2

| Rango de sanción impuesta | Infracciones impuestas a la empresa | | | | Total |
|-----------------------------|-------------------------------------|-----------------------|------------------|------------|-------------|
| | Infracción Administrativa | Infracción Tributaria | Infracción Penal | Ninguna | |
| 1. \$ 50.00 a \$ 758.60 | 29% | 19% | 0% | 0% | 48% |
| 2. \$ 758.61 a \$ 24,999.99 | 9% | 5% | 0% | 0% | 14% |
| 3. \$25,000 a mas | 0% | 0% | 0% | 0% | 0% |
| 4. \$0.00 | 0% | 0% | 0% | 38% | 38% |
| Total | 38% | 24% | 0% | 38% | 100% |

Fuente: Elaboración propia según resultados de datos procesados

Figura 17: Gráfico Cruce N° 2



Fuente: Elaboración propia según resultados de datos procesados

Análisis e interpretación:

En la Ley Especial para Sancionar Infracciones Aduaneras se establecen los tipos de infracciones y sus respectivas sanciones a las que las empresas con actividades de importación pueden estar sujetas, en relación a esto se formuló la interrogante de que si han sido objeto de alguna infracción y a cuanto ascendió la multa impuesta por el cometimiento de dicha infracción mostrando que el 38% del total de las empresas encuestadas han sido sancionadas por una infracción administrativa pero solo el 29% fue sancionada entre \$ 50.00 a \$ 758.60, mientras que el 9% restante fue entre \$ 758.61 a \$ 24,999.99; el 24% han sido sancionadas por el cometido de una infracción tributaria, de estos solo el 19% osciló la sanción entre \$ 50.00 a \$758.60 y el 5% entre \$ 758.61 a \$ 24,999.99.

Según se muestran en los resultados las empresas que han cometido infracción administrativa o tributaria no tuvieron una sanción monetaria entre \$ 25,000 o más, asimismo el 38% de los profesionales encuestados manifestaron que en la empresa en la que laboran no han sido sancionadas por el cometido de alguna infracción y por lo tanto no han tenido una sanción pecuniaria.

Por lo tanto, se constata que el 62% de los profesionales de la contaduría pública encuestados que laboran en empresas con actividades de importación se han visto afectados por la problemática en estudio.

Cruce N° 3

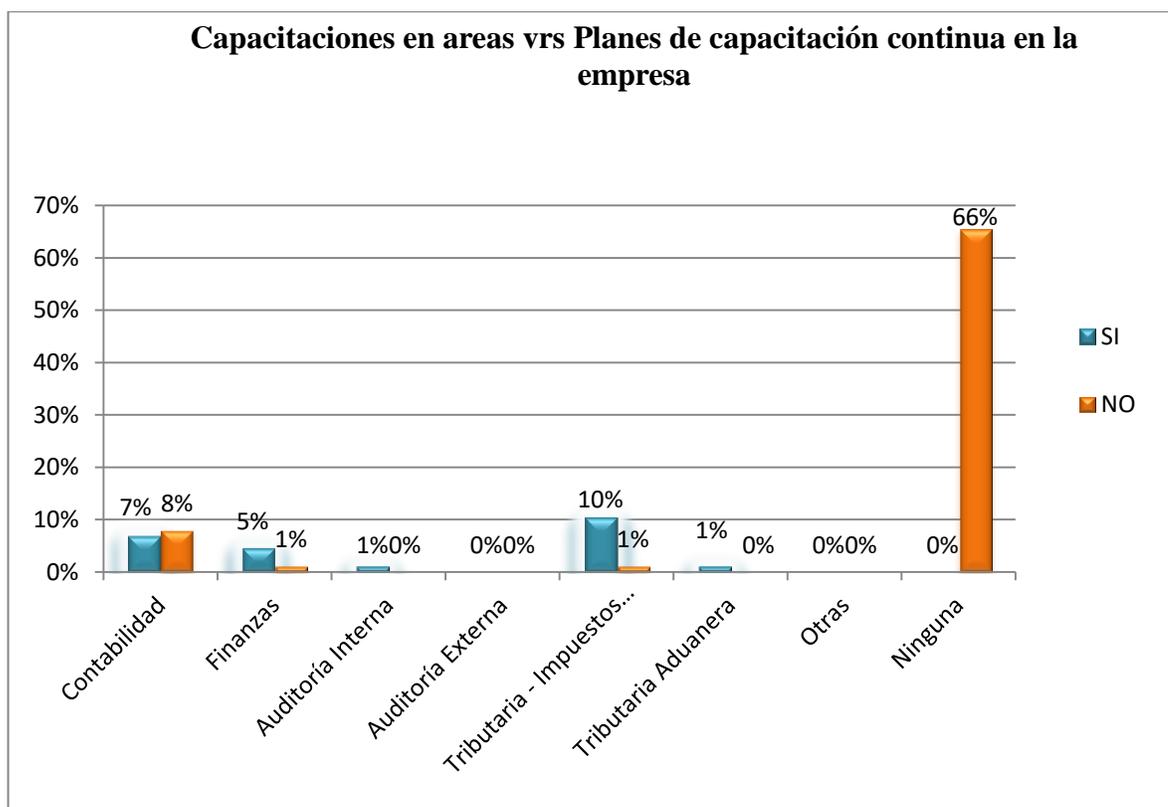
Se relacionó la pregunta 11 con la 12 para ver la relación que existe entre los planes de capacitación de la empresa para los encargados del área contable versus las áreas en las que el profesional ha sido capacitado ya sea por cuenta propia o por la empresa. (Ver tabla 8)

Tabla 8: Tabulación Cruce N° 3

| Capacitación en áreas | Existencia de plan de capacitación continua | | |
|---------------------------------|---|------------|-------------|
| | SI | NO | Total |
| Contabilidad | 7% | 8% | 15% |
| Finanzas | 5% | 1% | 6% |
| Auditoría Interna | 1% | 0% | 1% |
| Auditoría Externa | 0% | 0% | 0% |
| Tributaria - Impuestos Internos | 10% | 1% | 11% |
| Tributaria Aduanera | 1% | 0% | 1% |
| Otras | 0% | 0% | 0% |
| Ninguna | 0% | 66% | 66% |
| Total | 24% | 76% | 100% |

Fuente: Elaboración propia según resultados de datos procesados

Figura 18: Gráfico Cruce N° 3



Fuente: Elaboración propia según resultados de datos procesados

Análisis e interpretación:

El profesional de la contaduría pública para que sea integral en los servicios que brinda tiene que estar actualizado y capacitado en diferentes áreas, si bien es cierto que las empresas deberían de brindar los recursos necesarios para este fin muy pocas empresas lo hacen, esto se observa en los resultados del cruce N°3 en el cual se realizó la consulta a los profesionales que laboran en las empresas que tienen actividades de importación respecto a que si son capacitados por parte de la empresa y en qué áreas han recibido una capacitación continua; mostrando que el 24% de las empresas poseen un plan de capacitación continua para los encargados del área contable, de estos el 10% ha recibido en el área tributaria-impuestos internos, el 7% en el área de contabilidad, el 5% en el área de finanzas; asimismo el 1% ha recibido capacitación en el área tributaria aduanera.

Mientras que el 76% de las empresas no poseen un plan de capacitación continua, pero solo un 66% manifestó que no se ha capacitado en ningún área. Es importante resaltar que en los resultados se muestra que el 10% de los encuestados que manifestaron que no poseen capacitación continua por parte de la empresa han recibido capacitación por cuenta propia de forma externa en las áreas siguientes: un 8% en contabilidad, 1% en finanzas y 1% en el área tributaria-impuestos internos.

Según los resultados obtenidos es necesario brindar herramientas de apoyo para que el profesional en el área tributaria aduanera, ya que en el ámbito laboral se exigen actualizaciones continuas en diversas áreas relacionadas con la profesión para que sea más competitivo y así ofrecer un mejor servicio.

Cruce N° 4

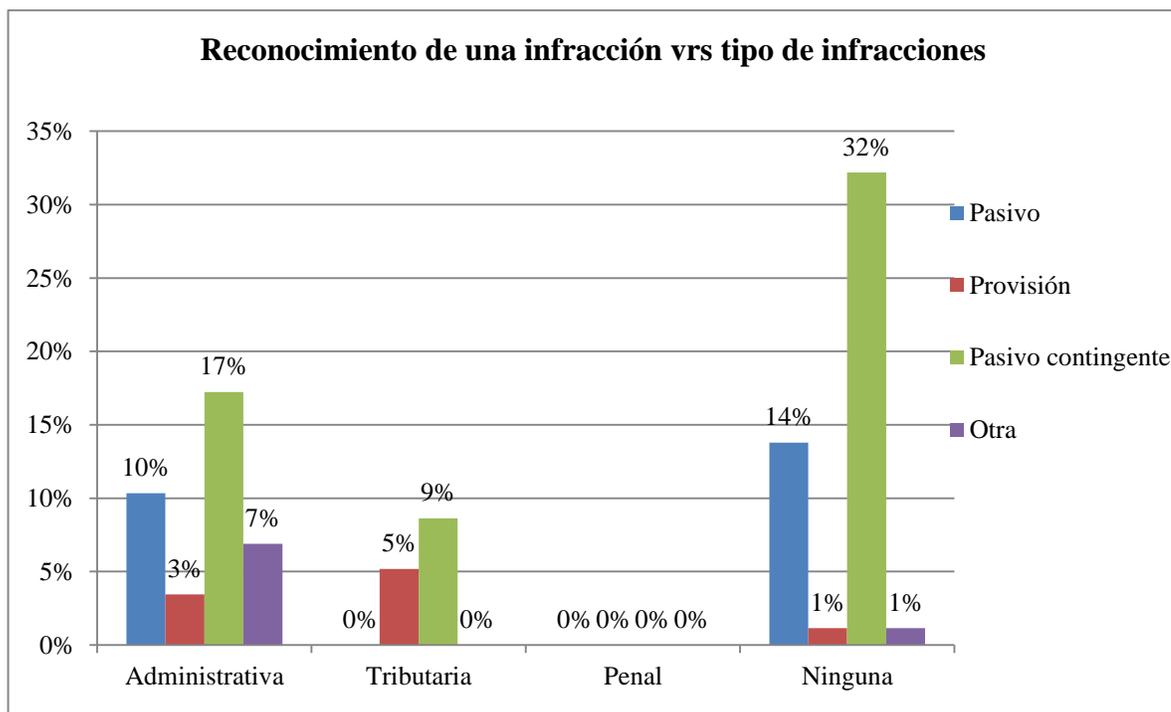
Se relacionó la pregunta 9 con la 16 para ver la relación que existe entre los tipos de infracción y su reconocimiento contablemente, de esta relación se obtuvo la tabla 9.

Tabla 9: Tabulación Cruce N° 4

| Reconocimiento de una infracción | Tipos de infracciones | | | | Total |
|----------------------------------|-----------------------|------------|-----------|------------|-------------|
| | Administrativa | Tributaria | Penal | Ninguna | |
| Pasivo | 10% | 0% | 0% | 14% | 24% |
| Provisión | 3% | 5% | 0% | 1% | 10% |
| Pasivo contingente | 17% | 9% | 0% | 32% | 58% |
| Otra | 7% | 0% | 0% | 1% | 8% |
| Total | 38% | 14% | 0% | 48% | 100% |

Fuente: Elaboración propia según resultados de datos procesados

Figura 19: Gráfico Cruce N° 4



Fuente: Elaboración propia según resultados de datos procesados

Análisis e interpretación:

En el cruce N° 4 se relacionaron los tipos de infracciones cometidas versus su reconocimiento en la contabilidad de la entidad, un 38% de los encuestados confirmaron que habían sido sancionados con una infracción administrativa el 17% de esté contestó que estas infracciones se registrarían como pasivo contingente mientras que un 3% lo registrarían como provisión; el 14% de los encuestados afirmó que habían sido sancionados por infracciones tributarias de esté el 9% revelaría este tipo de infracción como un pasivo contingente y un 5% lo registraría como provisión; un 48% reveló que nunca habían sido sancionadas con ningún tipo de infracción pero en caso de que se tuviera que registrar una infracción un 32% contestó que lo registraría como un pasivo contingente y 1% optó por la opción de registrarlo como provisión.

Cruce N° 5

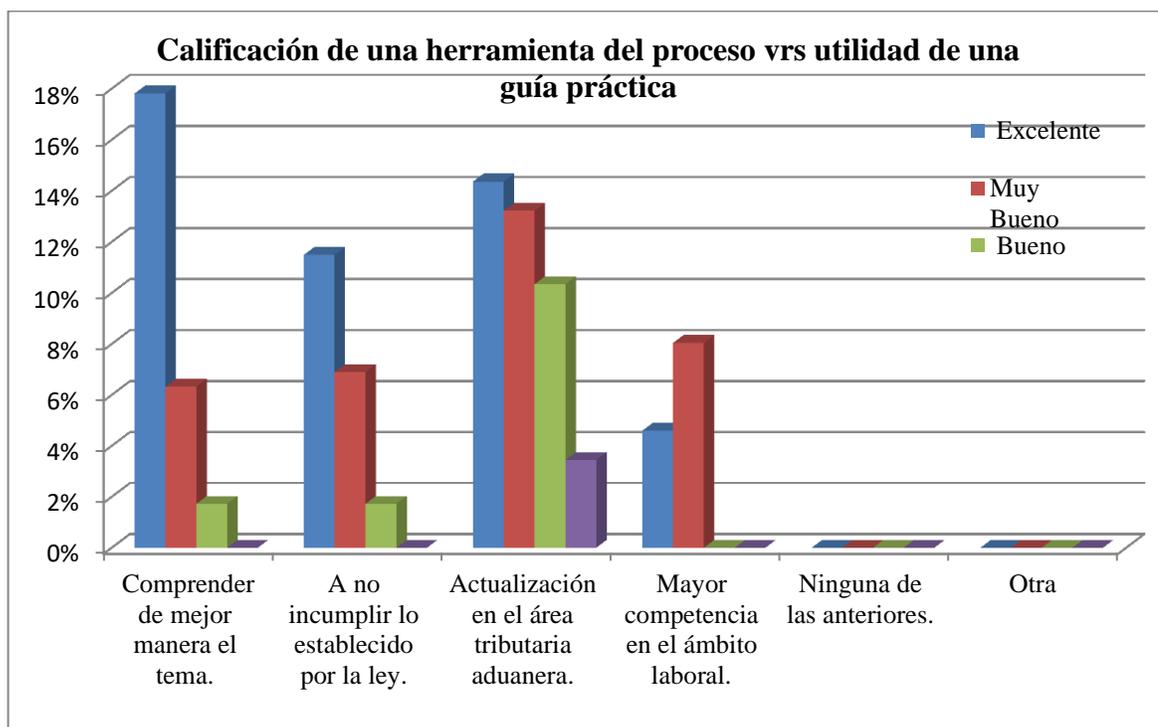
En este cruce se relacionó la pregunta 18 y 19, en relación de cómo calificaría una herramienta teórica y práctica relacionada con el proceso administrativo sancionador y en qué áreas sería más útil.

Tabla 10: Tabulación Cruce N° 5

| Áreas en que sería más útil una guía práctica | Calificación de una guía | | | | Total |
|---|--------------------------|------------|------------|-----------|-------------|
| | Excelente | Muy Bueno | Bueno | Regular | |
| Comprender de mejor manera el tema. | 18% | 6% | 2% | 0% | 26% |
| A no incumplir lo establecido por la ley. | 11% | 7% | 2% | 0% | 20% |
| Actualización en el área tributaria aduanera. | 14% | 13% | 10% | 3% | 41% |
| Mayor competencia en el ámbito laboral. | 5% | 8% | 0% | 0% | 13% |
| Ninguna de las anteriores. | 0% | 0% | 0% | 0% | 0% |
| Otra | 0% | 0% | 0% | 0% | 0% |
| Total | 48% | 34% | 14% | 3% | 100% |

Fuente: Elaboración propia según resultados de datos procesados

Figura 20: Gráfico Cruce N° 5



Fuente: Elaboración propia según resultados de datos procesados

Análisis e interpretación:

Según los resultados obtenidos el 48% calificarían como excelente la existencia de una guía solo un 18% de esté optó que sería más útil si esta ayuda a comprender de mejor manera el tema, un 11% identificó que le sería útil para cumplir con lo establecido en la ley y un 14% que le sería útil como herramienta de actualización; del 34% que contestaron que calificarían como muy bueno una guía, el 13% reveló que sería útil si ayudaba a actualizarse en el área aduanera, un 8% indicó que le sería útil si brinda conocimientos que ayuden a tener mejores competencias para desarrollarse en el ámbito laboral y el 10% lo clasificaron como bueno si les ayudará a actualizarse en el área aduanera.

3.7 Diagnóstico de la investigación

Todo estudio realizado tiene como fin el dar por lo menos una respuesta o alternativas que ayuden a solventar alguna problemática, con la situación observada en las empresas que tienen actividades de importación, que por su mismo giro económico pueden verse inmersas en infracciones de índole aduaneras dando así origen al proceso administrativo sancionador y a los recursos de apelación que se puede interponer ante distintas instancias. Fue imprescindible estudiar el manejo de información que poseen los encargados del área contable de estas empresas en cuanto a esos temas, la recolección de datos se dio por medio de la ejecución de una encuesta.

Los resultados de dicha encuesta se encuentran en el anexo 2, la cual proporcionó la información necesaria para ejecutar una evaluación de la situación actual.

Identificación de la problemática

La Ley Especial para Sancionar Infracciones Aduaneras forma parte de la legislación nacional la cual establece las distintas infracciones aduaneras, así como las respectivas sanciones y el procedimiento para aplicarlas; con la realización de la encuesta se logró identificar lo siguiente:

- a) Según los resultados, la gran mayoría de los encargados del área contable les suena conocida la ley que establece la forma de aplicación del proceso administrativo sancionador (pregunta N° 1), pero no tienen claro los pasos a seguir y los recursos administrativos que se pueden utilizar ante la Dirección General de Aduanas establecidas en dicha ley (pregunta N° 2).
- b) Con respecto al conocimiento del orden jerárquico de las instituciones a las que pueden avocarse para interponer un recurso de apelación por inconformidad en una sanción

tributaria aduanera impuesta, la investigación evidenció que los encargados del área contable lo desconocen (pregunta N° 3).

- c) De igual forma, se comprueba la necesidad que tienen los profesionales de la contaduría pública en manejar aspectos jurídicos relacionados al proceso administrativo sancionador en la Dirección General de Aduanas y en las distintas instancias; en virtud de que en la formación académica profesional no se incluye en forma detallada estos aspectos aplicables en el campo aduanero (pregunta N° 11, N° 12, N° 13 y N° 14).

Como consecuencia de esta problemática se enfrentan las siguientes:

- a) El desconocimiento conlleva al cometimiento de alguna o varias infracciones establecidas en la Ley Especial para Sancionar Infracciones Aduaneras (pregunta N° 9).
- b) Ser acreedor de multas por parte de la Dirección General de Aduanas por infringir lo establecido en la ley (pregunta N° 10).
- c) Cometimiento de errores dentro del proceso administrativo sancionador, plazos y/o recursos que se pueden utilizar dentro de la Dirección General de Aduanas y en las distintas instancias (pregunta N° 5).
- d) Pocos conocimientos en materia aduanera por falta de actualización del profesional en dicha área (pregunta N° 8 y N° 12).

Existencia de la problemática

En el estudio realizado se constataron los siguientes aspectos:

- a) Las empresas no han presentado recursos ante sanciones impuestas por la Dirección General de Aduanas, porque consideran que los plazos para llegar a una resolución tienden

- a extenderse demasiado y que los gastos de verse inmerso en un proceso sancionador son elevados (pregunta N° 4 y N° 6).
- b) En lo que respecta a que si han sido objeto de infracciones administrativas y/o tributarias, la mayoría de los encuestados afirmaron que si fueron sancionados (pregunta N° 9).
 - c) Dentro de las principales dificultades que han presentado los encargados del área contable al momento de enfrentarse a un proceso administrativo sancionador están el desconocimiento de los plazos y de los valores sobre los cuales se calcula la multa (pregunta N° 5).
 - d) Los encargados del área contable consideran que estar inmerso en un proceso administrativo sancionador trae como consecuencia a la empresa estar insolvente ante la Administración Tributaria, costos adicionales y no poder participar en licitaciones públicas (pregunta N° 7).

Aplicación de la problemática en la contabilidad

Las empresas en estudio aplican en su mayoría, como normativa técnica contable, la NIIF para las PYMES (pregunta N° 15); según los encargados del área contable ante una posible sanción establecida de un proceso administrativo sancionador por una infracción tributaria aduanera impuesta en una delegación de aduanas, manifestaron que dicho evento debe ser considerado como pasivo contingente (pregunta N° 16).

Necesidad de una propuesta

La investigación tiene como finalidad la elaboración de una guía teórica y práctica de procedimientos dirigido para el profesional de la contaduría pública en los procesos de apelaciones por sanciones tributarias aduaneras antes las distintas instancias, el efecto contable y financiero que se puede dar en el proceso y plantear una posible solución a la problemática actual.

- a) Los encargados del área contable no poseen guías o manuales relacionados al proceso administrativo sancionador (pregunta N° 17).
- b) De igual forma, son de la opinión que un manual o guía que tenga las herramientas necesarias en el desarrollo del proceso administrativo sancionador sería de gran ayuda en el desarrollo de los conocimientos profesionales (pregunta N° 18).
- c) Además, la guía servirá de actualización en el área tributaria aduanera para las empresas que tienen actividades de importación, encargados del área contable de dichas entidades, diversos profesionales, estudiantes y todo aquel interesado en la investigación (pregunta N° 19).

CAPÍTULO IV: PROPUESTA DE UNA GUÍA DE PROCEDIMIENTOS EN LOS PROCESOS DE APELACIONES POR SANCIONES TRIBUTARIAS ADUANERAS Y EL EFECTO FINANCIERO EN LAS EMPRESAS DE IMPORTACIÓN DEL MUNICIPIO DE SAN SALVADOR

4.1 Introducción

El profesional de la contaduría pública debe de ser competitivo en diferentes áreas, no solo debe de dedicarse a realizar estados financieros o partidas contables, sus funciones son de vital importancia para la toma de decisiones dentro de una empresa, para poder cumplir con esto el profesional debe de estar preparado para diferentes situaciones que se desarrollen dentro de la actividad económica en la que se encuentre la empresa, es necesario conocer y comprender aspectos que afecten o incidan en la contabilidad aunque estos no sean directamente contables.

4.2 Objetivo general

Brindar al profesional de contaduría pública los conocimientos necesarios para que esté desempeñe un rol de consultor en los procesos de apelaciones por sanciones tributarias aduaneras ante las diferentes instancias.

4.3 Objetivos específicos

1. Conocer la base legal aplicable a las infracciones tributarias aduaneras y las sanciones a que están sujetas.
2. Modelar mediante un caso práctico los procedimientos contables que se pueden desarrollar dentro de un proceso de apelaciones ante las diferentes instancias.
3. Orientar al profesional de la contaduría pública en la correcta utilización de la normativa técnica aplicable a las infracciones tributarias aduaneras.

4.4 Ámbito de aplicación

La presente guía está dirigida a los profesionales de la contaduría pública que laboren en empresas que tengan actividades de importación, a estudiantes y público en general que deseen conocer del proceso administrativo sancionador y sus implicaciones contables en los recursos de apelación que se interponen ante las diferentes instancias.

4.5 Importancia

Es esencial tener los conocimientos necesarios para la comprensión del proceso administrativo sancionador por infracciones tributarias aduaneras, el efecto financiero y contable que éstas pueden causar en las empresas así como los procedimientos a seguir en caso de desarrollarse tal situación.

4.6 Marco técnico legal aplicable

1. Constitución de la Republica de El Salvador.
2. Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA).
3. Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano (RECAUCA).
4. Ley Especial para Sancionar Infracciones Aduaneras (LEPSIA).
5. Convenio sobre el Régimen Arancelario y Aduanero Centroamericano.
6. Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas.
7. Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativo.
8. Ley de Procedimientos Constitucionales.
9. Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría Pública.
10. Ley de Contribución Especial para la Seguridad Ciudadana y Convivencia.
11. Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES).

4.7 Conceptos básicos aplicados al caso práctico.

- 1. Apoderado especial aduanero:** Es la persona que representa a una persona natural o jurídica ante la administración tributaria aduanera.
- 2. Auto de apertura:** Disposición emitida por el funcionario competente donde se ordena la apertura del procedimiento administrativo sancionador el cual concede derecho de audiencia y defensa al contribuyente.
- 3. Auto de prevención:** Disposición que advierte al contribuyente que tiene que cumplir con requisitos de ley el cual debe de ser subsanado.
- 4. Discrepancia:** Diferencia encontrada entre lo consignado en Declaraciones de Mercancías, Formulario Aduanero Único Centroamericano, Declaración de Equipaje y lo constatado físicamente en el control inmediato, asimismo puede encontrarse en el momento en el que se ejercen durante el control permanente y a posteriori en un proceso de cumplimiento y fiscalización.
- 5. Hoja de discrepancia:** Documento en el que establece la diferencia encontrada elaborada por el contador vista o el departamento jurídico luego de haber realizado los controles que sigue la Administración Tributaria Aduanera.
- 6. Informe de fiscalización:** Documento realizado por la División de Fiscalización de la DGA en el que recoge los resultados obtenidos en la verificación realizada a un contribuyente.
- 7. Notificación:** es un acto jurídico procesal por el cual se da conocimiento legal a la parte afectada sobre la discrepancia encontrada, emitida por la DGA o u ente competente.

8. Recurso: Acto jurídico por medio del cual las partes perjudicadas puede solicitar la modificación o anulación del hecho que se le imputa, haciendo uso de los derechos que la ley otorga para poder impugnarla.

4.8 Desarrollo de caso práctico

Para una mejor comprensión del tema se presenta un caso práctico en el que se ilustra los procedimientos a seguir al estar inmerso en un proceso administrativo sancionador, efecto contable según la NIIF para las PYMES y análisis financiero.

Por tanto se plantea los siguientes hechos:

- La empresa DAYSI, S.A. de C.V. ubicada en el municipio de San Salvador tiene como actividad económica la venta de otros productos no clasificados previamente según listado de actividades económicas del Ministerio de Hacienda, con Número de Identificación Tributaria y Registro de Contribuyente; 0614-131208-104-5 y 2345-4 respectivamente.

Bajo el supuesto en que la entidad se puede ver inmersa en un proceso administrativo sancionador por la naturaleza de su actividad económica la empresa debe considerar el establecimiento de procedimientos preventivos (**Pp**) entre los que se encuentran los siguientes:

Pp1. Capacitar a los empleados en temas relacionados a importaciones, exportaciones y trámites aduanales es fundamental y oportuno para un mejor desempeño laboral.

Pp2. Identificar mediante la lista emitida de los auxiliares de la función pública aduanera autorizados por la Dirección General de Aduanas, el estado y Nivel de Riesgo.

Pp3. Identificar si existen tratados o acuerdos arancelarios con los países en donde se adquieren las mercancías.

Pp4. Verificar que las mercancías que se importan no tengan ningún tipo de restricción en el país o requieran de permisos emitidos por las autoridades competentes.

Una vez establecidos algunos procedimientos preventivos se prosigue con el desarrollo del caso práctico, para ello se plantean los siguientes supuestos que darán inicio a una importación.

- El 25 de septiembre de 2015 realiza solicitud de requerimiento de productos a proveedor ELECTRA DE MEXICO, S.A., el 02 de octubre del mismo año remiten la cotización donde se detallan los siguientes productos:

Tabla 11: Cotización de Caso Práctico

| Cantidad | Descripción | Valor Unidad | Total |
|-----------------|-------------------------|---------------------|---------------------|
| 12 | Refrigeradoras de 5' | \$ 200.00 | \$ 2,400.00 |
| 20 | Televisión de 14" | \$ 125.00 | \$ 2,500.00 |
| 20 | Laptop 14" marca Lenovo | \$ 350.00 | \$ 7,000.00 |
| 115 | Hornos | \$ 125.00 | \$ 14,375.00 |
| 350 | Samsung Galaxy J2 | \$ 80.00 | \$ 28,000.00 |
| Total | | | \$ 54,275.00 |

Fuente: Elaborado para el caso práctico

- DAYSI, S.A. de C.V. requiere de los servicios del agente aduanero Carlos Alberto Guevara con código de identificación 036 contactado por la lista de auxiliares de la función pública aduanera de la DGA (esto se realizó dando cumplimiento al Pp2), para que realice los trámites aduaneros correspondiente, se determinan los honorarios, el régimen aduanero al que se someterán las mercancías el cual será importación definitiva.

En la tabla 12 se presenta la determinación de los impuestos que se declaran de la importación de las mercancías por parte de DAYSI, S.A. de C.V.

Tabla 12: Determinación de impuestos a pagar

IMPUESTOS DECLARADOS POR DAYSI, S.A. DE C.V.

| Partida Arancelaria | Descripción | Precio (FOB) | Flete | Seguro | CIF | DAI | Monto DAI | IVA | Impuestos Específicos (CESC) | Impuesto determinado |
|----------------------------|----------------------------|---------------------|--------------------|------------------|---------------------|------------|--------------------|--------------------|-------------------------------------|-----------------------------|
| 8418.10.00 | Refrigeradoras de 5' | \$ 2,400.00 | \$ 77.38 | \$ 36.00 | \$ 2,513.38 | 15% | \$ 377.01 | \$ 326.74 | | \$ 703.75 |
| 8525.50.10 | Televisión de 14" | \$ 2,500.00 | \$ 80.61 | \$ 37.50 | \$ 2,618.11 | 0% | | \$ 340.35 | | \$ 340.35 |
| 8471.30.00 | Laptop 14" marca Lenovo | \$ 7,000.00 | \$ 225.70 | \$ 105.00 | \$ 7,330.70 | 0% | \$ - | \$ 952.99 | | \$ 952.99 |
| 8516.50.00 | Hornos | \$ 14,375.00 | \$ 463.50 | \$ 215.63 | \$ 15,054.12 | 5% | \$ 752.71 | \$ 1,957.04 | | \$ 2,709.74 |
| 8517.12.00 | Samsung Galaxy J2 | \$ 28,000.00 | \$ 902.81 | \$ 420.00 | \$ 29,322.81 | 0% | \$ - | \$ 3,811.97 | \$ 1,466.14 | \$ 5,278.11 |
| | Total | \$ 54,275.00 | \$ 1,750.00 | \$ 814.13 | \$ 56,839.13 | | \$ 1,129.71 | \$ 7,389.09 | \$ 1,466.14 | \$ 9,984.94 |

Fuente: Elaborado para el caso práctico

- El 09 de octubre de 2015 se establece la condición de envío y pago del valor de los productos comprados a ELECTRA DE MEXICO, S.A., el cual será el pago al contado del 50% del valor de la mercancía y el resto a crédito con factura N°543214 con un valor FOB total de **\$54,275.00**, también se realizó el pago de flete por el transporte de la mercadería al proveedor, realizándose la retención del Impuesto sobre la Renta del 5% por el transporte internacional el cual se contabiliza de la siguiente manera:

Partida 1: Pago del 50% de la mercadería comprada a ELECTRA DE MEXICO, S.A

| Fecha | Concepto | Parcial | Debe | Haber |
|---|---|--------------|--------------|--------------|
| 09/10/2015 | Partida N° 1 | | | |
| | <u>Inventarios</u> | | \$ 56,025.00 | |
| | Pedidos en tránsito | | | |
| | Refrigeradoras de 5' | \$ 2,400.00 | | |
| | Televisión de 14" | \$ 2,500.00 | | |
| | Laptop 14" marca Lenovo | \$ 7,000.00 | | |
| | Hornos | \$ 14,375.00 | | |
| | Samsung Galaxy J2 | \$ 28,000.00 | | |
| | Fletes | \$ 1,750.00 | | |
| | <u>Efectivo y Equivalentes al efectivo</u> | | | \$ 28,800.00 |
| | Banco | | | |
| | <u>Cuentas por Pagar</u> | | | \$ 27,137.50 |
| | Proveedor del exterior | | | |
| | <u>Impuesto sobre la renta</u> | | | \$ 87.50 |
| | Retención 5% transporte internacional | | | |
| | TOTAL | | \$ 56,025.00 | \$ 56,025.00 |
| v/ Por compra de mercadería efectuada a proveedor del exterior ELECTRA DE MEXICO, S.A. pagando en efectivo el 50% y el resto al crédito y pago de flete por transporte internacional. | | | | |

La partida anterior muestra tres circunstancias las cuales son las siguientes: porque no se calculó el IVA, cual es la razón de la diferencia entre lo pagado en efectivo y la cuenta por pagar, y por último el cálculo de la retención.

En el artículo 15 de la Ley de IVA establece una serie de condiciones para que se cause el impuesto entre ellos están el pago, la emisión del documento que haga constar la operación, una de las condiciones ya se cumplieron, pero el registro de todos los impuestos se realizara al momento de la internación de la mercadería al país mediante la presentación de la declaración de mercancías que elaboro el agente aduanal.

La diferencia entre la cuenta por pagar y lo pagado en efectivo se da porque este último incluye el 50% del pago de mercadería más el pago del envío de la mercadería restado lo que se retendrá en concepto de impuesto sobre la renta definitivo mientras que la obligación solo queda abonada por el 50% restante al proveedor.

El artículo 158 del Código Tributario establece que las sumas pagadas a empresas por servicios de transporte internacionales se retendrán el 5% en concepto de impuesto sobre la renta como pago definitivo de este.

- El 10 de octubre de 2015 el agente aduanero Carlos Alberto Guevara procede a la elaboración de la declaración y pago de los impuestos correspondientes de la factura N°54321 en la Aduana Marítima de Acajutla en donde entraran las mercancías, el cual se detalla en la Tabla 12. Se contabilizara de la siguiente manera:

| Fecha | Concepto | Parcial | Debe | Haber |
|------------|--|-------------|-------------|-------------|
| 10/10/2015 | Partida N° 2 | | | |
| | <u>Inventarios</u> | | \$ 2,595.85 | |
| | Pedidos en transito | | | |
| | DAI | \$ 1,129.71 | | |
| | Impuestos Específicos | \$ 1,466.14 | | |
| | <u>IVA Crédito Fiscal</u> | | \$ 7,389.09 | |
| | IVA por importaciones | | | |
| | <u>Efectivo y Equivalentes al Efectivo</u> | | | \$ 9,984.94 |
| | Bancos | | | |
| | v/ Por pago de impuestos y derechos arancelarios por la importación de mercancías. | | \$ 9,984.94 | \$ 9,984.94 |

Para el cálculo del impuesto IVA se tomó en cuenta lo establecido en art. 48 de la Ley de IVA referente a la base imponible, que toma el valor aduanero o valor CIF tomándose este último para el cálculo, es de tener cuidado con los valores tomados para el registro, debido a que el valor CIF no es el monto total que se ha cancelado en concepto de compra en el exterior, la empresa no adquirió una póliza de seguro para las mercancías compradas pero la Ley de Simplificación Aduanera establece en su artículo 2 que si la empresa no se acredita una prima de seguro la Administración Aduanera utilizara el 1.50% sobre el valor FOB por transporte internacional, en la tabla 12 se realiza esta distribución.

También se realizó el cálculo en concepto de impuestos específicos el de la Contribución Especial para la Seguridad Ciudadana y Convivencia (CESC) establecido en la ley del mismo nombre, el impuesto a cancelar es del 5% sobre el valor aduanero más los Derechos Arancelarios de Importación, en el caso de los celulares no tiene DAI por lo que el impuesto se calculó solamente sobre el valor CIF de los celulares importados.

- El 12 de octubre de 2015 las mercancías se embarcan desde México llegando a El Salvador a la Aduana Marítima de Acajutla el 18 de octubre de 2015.

En esta parte es importante que la empresa identifique en que momentos puede surgir un proceso administrativo sancionador:

1. El primer momento se da cuando las mercancías ingresan al país, porque en las distintas delegaciones de aduanas establecen controles para el ingreso y salida de las mismas, mediante la selectividad.
2. Cuando se realizan revisiones a posteriori mediante la División de Fiscalización de la DGA.

- El 19 de octubre de 2015 el agente aduanero Carlos Alberto Guevara presenta la declaración de mercancías en la Aduana Marítima de Acajutla, con lo que se inicia la verificación documental y el proceso de selectividad dando como resultado rojo. El 20 de octubre de 2015 se inicia la revisión física del contenedor encontrándose diferencias en lo declarado por mala clasificación de la partida arancelaria, por lo que el contador vista procede a la elaboración de la hoja de discrepancia.

Los sucesos anteriormente detallados no ocasionan registro contable, pero es preciso conocer cada uno de ellos para prevenir sucesos que puedan ocurrir con posterioridad.

- En la hoja de discrepancia emitida se atribuye el cometimiento de una infracción tributaria según se establece en la LEPSIA en el artículo 8 literal a) y posteriormente se notifica a la empresa el auto de apertura del procedimiento administrativo sancionador, detallando en la documentación que se mostrada más adelante:

MINISTERIO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS

****HOJA DE DISCREPANCIA****

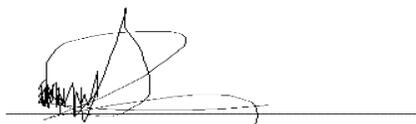
No. Expediente: PA.03.15.GA.000356342027

| | |
|---------------|--------|
| No. Registro: | 2345-4 |
|---------------|--------|

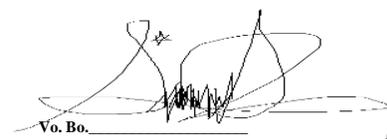
| | |
|--------------------------------------|----------------------|
| Aduana de Registro de Discrepancias: | 03 |
| NIT: | 0614-131208-104-5 |
| Empresa: | DAYS, S.A DE C.V. |
| Aduana de Registro: | MARITIMA DE ACAJUTLA |
| Fecha de Registro: | 22/10/2015 |
| Declarante: | DAYS, S.A DE C.V. |
| Referencia: | 0267945325 |
| No. Registro: | 2345-4 |

| | |
|------------------------------------|-------------|
| Fecha de Registro de Discrepancia: | 21/10/2015 |
| Fecha de Impresión: | 21/10/2015 |
| Hora de Impresión: | 10:00 |
| Operación: | Impresión |
| Funcionario Autorizado: | Saúl Méndez |

Sujeto pasivo: **DAYS, S.A DE C.V.** Al efectuarse el análisis documental se encontró la existencia de una posible infracción Tributaria por: **Mala clasificación arancelaria**, al haberse declarado: cantidades menores de productos en la declaración de mercancía, **DAYS, S.A DE C.V.**, produjo perjuicio fiscal; dicha conducta es constitutiva de una posible infracción aduanera tipificada como Tributaria, de conformidad a lo establecido en el Art. 8 literal "a" de la Ley Especial para Sancionar Infracciones Aduaneras y sancionada con el pago de una multa según el art. 10, del **TRESCIENTOS POR CIENTO DE LOS DERECHO E IMPUESTOS EVADIDOS O EL TRECIENTOS POR CIENTO SI EL PERJUICO FISCAL CUATROMIL QUINIENTOS DIESISEIS 23/100 (\$4,516.23)** de conformidad a lo establecido en el Art. 10 de la referida ley especial.



FUNCIONARIO AUTORIZADO



Vo. Bo.

PA.03.15.GA.000356342027

AUTO DE APERTURA DE PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR ABREVIADO

“””””AUTO No. 2964---ADUANA MARITIMA DE ACAJUTLA. Acajutla, a las quince horas del día trece de noviembre de dos mil quince.

Vista la Hoja de Discrepancia No. **55993 de fecha trece de noviembre de dos mil quince**, mediante la cual se determinó la posible comisión de infracción **TRIBUTARIA, en la Declaración de Mercancía No 4-13658**, ya que al realizar la verificación inmediata se encontró: **MALA CLASIFICACION ARANCELARIA**, considerándose tal conducta constitutiva de una posible infracción aduanera, de conformidad al Artículo 8 literal “a” de la Ley Especial para Sancionar Infracciones Aduaneras; por lo que el Contador Vista **SAUL MENDEZ RODRIGUEZ**, procedió a emitir la Hoja de Discrepancia arriba relacionada. En vista de lo anterior, esta Autoridad considera procedente abrir procedimiento administrativo sancionador en contra de **DAYSI, S.A. DE C.V.**, por la posible comisión de la infracción tipificada, por lo que respetando los derechos de audiencia y defensa contemplados en los artículos 11 Inc. 1º y 13 de la Constitución de la República, se abre procedimiento administrativo sancionador y se le concede al Sujeto Pasivo el plazo de quince días hábiles, contados desde el día siguiente al de la notificación del presente Auto, como plazo de audiencia y prueba, para que dentro del mismo presente los alegatos y pruebas de descargo que estime pertinentes, a fin de desvirtuar la imputación efectuada por esta Administración de Aduanas; así mismo se notifica íntegramente el contenido de la Hoja de Discrepancias con **No. 55993 de fecha veintitrés de noviembre de dos mil quince**, para los efectos legales pertinentes; todo lo anterior, con base en lo establecido en los artículos 15, 16 y 17 de la Ley de Simplificación Aduanera, artículos 31, 32 y 33 de la Ley Especial para Sancionar Infracciones Aduaneras, y artículos 4, y 16 literal c) de la Ley Orgánica de la Dirección General de Aduanas.

POR TANTO: con base en lo antes expuesto, disposiciones legales citadas, y facultades que la Ley le confiere, esta Administración de Aduanas, **RESUELVE:**

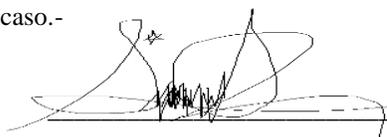
a) **ABRASE** Procedimiento Administrativo Sancionador por la posible comisión de infracción **TRIBUTARIA** atribuida a **DAYSI, S.A. DE C.V.**, como supuesto responsable de la comisión de la misma, en el **manifiesto de carga en la Declaración de Mercancías No. 4-13658**, a nombre de **DAYSI, S.A. DE C.V.**

b) **TÉNGASE POR NOTIFICADO** el contenido íntegro de la Hoja de Discrepancias **No. 55993 de fecha veintitrés de noviembre de dos mil quince**.

c) **SEÑALASE** Plazo de Audiencia y Prueba por el termino de quince días hábiles posteriores a la notificación del presente Auto dejándole expedito su derecho de comparecer ante esta Autoridad Aduanera durante cualquiera de los quince días posteriores a la notificación del presente Auto, pudiendo solicitar por escrito la

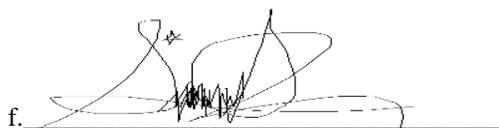
realización de dicho acto, a fin de ejercer su derecho de defensa de conformidad a lo establecido en los artículos 31 y 32 de la Ley Especial para Sancionar Infracciones Aduaneras.

d) ENTRÉGUESE transcripción del presente Auto, de la Hoja de Discrepancias **No. 55993 de fecha veintitrés de noviembre de dos mil quince**, para los efectos legales establecidos en el artículo 17 de la Ley de Simplificación Aduanera. Continúese con el proceso legal establecido. **HÁGASE SABER.** F) Ilegible, Administrador de la Aduana Aeropuerto Internacional El Salvador. "*****"Rubricado y Sellado. El que transcribo para su conocimiento y demás efectos del caso.-



Administrador de Aduanas

En la Administración de la Aduana Marítima de Acajutla, Acajutla, a las quince horas con cinco minutos del día trece de noviembre de dos mil quince. **NOTIFIQUE** el Auto de Apertura de Procedimiento Administrativo Sancionador que antecede, a **DAYSI, S.A. DE C.V.**, por medio de **EDUARDO ENRIQUE PRADO**, quien actúa en su carácter de Apoderado Especial, calidad que comprobé mediante copia de Escritura Pública de Poder Especial, quien se identifica por medio de Documento Único de Identidad **02463596-5**. Enviando transcripción del presente Auto y la hoja de Discrepancias **No. 55993 de fecha veintitrés de noviembre de dos mil quince**, al número de Fax **2261-2980**, por ser el medio señalado para recibir notificaciones, actuando de conformidad a las facultades que le confieren los Artículos 16 inciso segundo de la Ley de Simplificación Aduanera y 31 inciso segundo de la Ley Especial para Sancionar Infracciones Aduaneras.

f. 

Administrador de Aduana

f. 

Apoderado Especial

Recibido el 24/nov/2015

En este momento el profesional de la contaduría pública puede ser de apoyo a la entidad, siguiendo los Procedimientos Operativos (Po) que se plantean a continuación:

Po 1. Establecer controles de entrega inmediata de la documentación recibida por la autoridad aduanera al gerente general, dueño o en caso de estar delegado directamente al profesional de la contaduría pública, esto dependerá del control interno de cada empresa.

Po 2. Explicar a los mandos superiores el proceso administrativo sancionador que se sigue en la delegación en aduana con el fin de establecer una visión completa de lo que se llevará a cabo.

Como la sanción surgió en una delegación de aduana es indispensable conocer los procesos y plazos que se dan dentro de esta, los cuales se muestran en la tabla 13.

Tabla 13: Proceso Administrativo Sancionador en la Delegación de Aduana

| Procesos | Desarrollo | Realizado por |
|--|---|---|
| Apertura del proceso | Cuando se conoce el contenido íntegro del informe de fiscalización, hoja de discrepancia o informe de investigación | Delegación de Aduana donde se cometió la infracción |
| Presentación de alegatos y pruebas de descargo | 15 días desde el siguiente día de la notificación | Contribuyente |
| Dictar resolución | 20 días | Delegación de Aduana donde se cometió la infracción |
| Notificar resolución | 20 días | Delegación de Aduana donde se cometió la infracción |
| <i>Tiempo Estimado de duración</i> | 55 días | |

Fuente: Elaboración propia tomada de la respectiva ley

Po 3. Verificar el auto de apertura una vez recibido donde se notificó el proceso administrativo sancionador, verificar la fecha en la que se recibió la documentación para identificar si está dentro del plazo de los 15 días hábiles para presentar escritos, alegatos y pruebas que ayuden a desvirtuar la acusación.

En el auto de apertura se muestra la firma del Apoderado de la empresa y en la parte inferior se colocó la fecha en que se recibió la notificación.

Segunda página del Auto de Apertura

d) ENTREGUESE transcripción del presente Auto, de la Hoja de Discrepancias No. 55993 de fecha veintitrés de noviembre de dos mil quince, para los efectos legales establecidos en el artículo 17 de la Ley de Simplificación Aduanera. Continúese con el proceso legal establecido. HAGASE SABER. F) Ilegible, Administrador de la Aduana Aeropuerto Internacional El Salvador. Rubricado y Sellado. El que transcribo para su conocimiento y demás efectos del caso.


Administrador de Aduanas

En la Administración de la Aduana Marítima de Acajutla, Acajutla, a las quince horas con cinco minutos del día trece de noviembre de dos mil quince. NOTIFIQUE el Auto de Apertura de Procedimiento Administrativo Sancionador que antecede, a DAYSI, S.A. DE C.V., por medio de EDUARDO ENRIQUE PRADO, quien actúa en su carácter de Apoderado Especial, calidad que comprobé mediante copia de Escritura Pública de Poder Especial, quien se identifica por medio de Documento Único de Identidad 02463596-5. Enviando transcripción del presente Auto y la hoja de Discrepancias No. 55993 de fecha veintitrés de noviembre de dos mil quince, al número de Fax: 2261-2980, por ser el medio señalado para recibir notificaciones, actuando de conformidad a las facultades que le confieren los Artículos 16 inciso segundo de la Ley de Simplificación Aduanera y 31 inciso segundo de la Ley Especial para Sancionar Infracciones Aduaneras.

f. 
Apoderado Especial
Recibido el 24/nov/2015

Firma de Recibida la notificación

Po 4. Identificar el motivo de la sanción, si es una infracción administrativa, tributaria o ambas y si está dentro de alguna ley que la ampare.

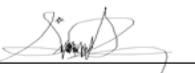
MINISTERIO DE HACIENDA
DIRECCION GENERAL DE ADUANAS
****HOJA DE DISCREPANCIA****

No. Expediente: PA03.15.GA.000356342027

| | |
|---------------|--------|
| No. Registro: | 2345-4 |
|---------------|--------|

| | | | |
|-------------------------------------|----------------------|------------------------------------|-------------|
| Aduana de Registro de Discrepancia: | 03 | Fecha de Registro de Discrepancia: | 21/10/2015 |
| NIT: | 0614-131208-104-5 | Fecha de Impresión: | 21/10/2015 |
| Empresa: | DAYSI, S.A DE C.V. | Hora de Impresión: | 10:00 |
| Aduana de Registro: | MARITIMA DE ACAJUTLA | Operación: | Impresión |
| Fecha de Registro: | 22/10/2015 | Funcionario Autorizado: | Saúl Méndez |
| Declarante: | DAYSI, S.A DE C.V. | | |
| Referencia: | 0267945325 | | |
| No. Registro: | 2345-4 | | |

Sujeto pasivo: DAYSI, S.A DE C.V. Al efectuarse el análisis documental se encontró la existencia de una posible infracción Tributaria por: Mala clasificación arancelaria, al haberse declarado: cantidades menores de productos en la declaración de mercancía, DAYSI, S.A DE C.V., produjo perjuicio fiscal; dicha conducta es constitutiva de una posible infracción aduanera tipificada como Tributaria, de conformidad a lo establecido en el Art. 8 literal "a" de la Ley Especial para Sancionar Infracciones Aduaneras y sancionada con el pago de una multa según el art. 10, del TRESIENTOS POR CIENTO DE LOS DERECHO E IMPUESTOS EVADIDOS O EL TRECIENTOS POR CIENTO SI EL PERJUICO FISCAL CUATROMIL SEISCIENTOS OCHO 64/100 (\$4,608.64) de conformidad a lo establecido en el Art. 10 de la referida ley especial.


 FUNCIONARIO AUTORIZADO

Hoja de Discrepancia

Identificación del tipo de infracción y cuantía de la sanción.

Po 5. Valoración de seguimiento del proceso, utilización de atenuante o de garantía en caso de requerir que la mercadería sea liberada y así seguir el proceso administrativo sancionador para la infracción determinada por la delegación de aduana.

La utilización del atenuante es un beneficio opcional de cada entidad ya que es la administración la que decide si harán uso de este beneficio para la entidad siempre y cuando se cumplan las condiciones para que se desarrolle el atenuante.

Si la empresa opta por cancelar la infracción tributaria y está dentro de los 15 días de aportación de prueba puede utilizar un atenuante del 50% del valor de la sanción impuesta establecido en el artículo 14 literal b) de la LEPSIA siempre y cuando presente la siguiente documentación para que se le extienda la resolución y pueda hacer el pago correspondiente:

- Aceptación de cargo por escrito el cual debe de llevar la siguientes formalidades:
 - i. Lugar y fecha.
 - ii. Designación de la autoridad a la que se dirige.
 - iii. Presentación y calidad en la que actúa (apoderado, mandante, interesado etc.).
 - iv. Petición (aceptación de los cargos que se imputan).
 - v. Señalamiento de lugar y forma de recibir notificación (dirección, fax, etc.).
 - vi. Firma y sello.
- Copia del documento de identificación del firmante.
- Acreditación de representación (Escritura de Constitución, Poder Especial, etc.)

Fuera de todas las formalidades que debe presentar ante la Dirección General de Aduanas, la empresa debe de establecer políticas contables por las cuales se rige la contabilidad de la entidad; a continuación se brinda un ejemplo de política referente a provisiones bajo NIIF para PYMES:

Provisión

La empresa registrará una provisión cuando se cumplan las siguientes condiciones:

- Se tenga una obligación surgida de sucesos pasados al momento que se informa.
- La posibilidad que ocurra el hecho es mayor.
- Se pueda medir fiablemente el importe por el cual se cancelara la obligación.

Por tanto, se procede a realizar el registro de está para observar el efecto contable por lo que se presenta el cálculo de la atenuante, registro de provisión y el pago de la multa por la infracción impuesta a DAYSI, S.A. de C.V.

En la tabla 17 presentada más adelante se determina el valor de la sanción a pagar, el cálculo del atenuante en un 50% del valor establecido siempre y cuando acepten voluntariamente los cargos, se encuentre dentro del plazo de 15 días de audiencia y no se hubiese otorgado en el plazo de 6 meses con anterioridad.

$$\text{Sanción disminuida} = (\text{Sanción}) \times (\text{Atenuante})$$

$$\text{Sanción disminuida} = (\$ 4,516.41) \times (50\%)$$

$$\text{Sanción disminuida} = \$2,258.11$$

Bajo el supuesto de que la empresa aceptó cancelar la multa se procedió a realizar la provisión de la multa e impuestos dejados de pagar dando como resultado la siguiente partida:

| Fecha | Concepto | Parcial | Debe | Haber |
|------------|---|-------------|-------------|-------------|
| 26/10/2015 | Partida N° 3 | | | |
| | <u>Inventarios</u> | | \$ 1,505.41 | |
| | Pedidos en tránsito | | | |
| | DAI | | | |
| | Hornos | \$ 1,505.41 | | |
| | <u>Gasto no Deducible</u> | | \$ 2,258.11 | |
| | Multa | \$ 2,258.11 | | |
| | <u>Provisión por impuesto y multa</u> | | | \$ 3,763.52 |
| | DAI | \$ 1,505.41 | | |
| | Multa | \$ 2,258.11 | | |
| | v/ Provisión de impuesto y multa atenuada | | \$ 3,763.52 | \$ 3,763.52 |

Luego de haber efectuado la provisión de los impuestos y multa se procederá a cancelarlos en el siguiente mes, para tal efecto se realiza la siguiente partida:

| Fecha | Concepto | Parcial | Debe | Haber |
|------------|---------------------------------------|-------------|-------------|-------------|
| 14/11/2015 | Partida N° 4 | | | |
| | <u>Provisión por impuesto y multa</u> | | \$ 3,763.52 | |
| | DAI | \$ 1,505.41 | | |
| | Multa | \$ 2,258.11 | | |
| | <u>Efectivo y Equivalente</u> | | | \$ 3,763.52 |
| | Bancos | | | |
| | v/ Pago de impuesto y multa atenuada | | \$ 3,763.52 | \$ 3,763.52 |

La empresa quedaría solvente ante la Administración Tributaria Aduanera y se finalizaría el proceso administrativo sancionador con el pago de la multa.

Po 6. Realización de un FODA de la situación en la que se encuentra al momento de ser notificado del procedimiento sancionador para tomar la decisión.

Con el apoyo del profesional de la contaduría pública se realizó un estudio de posibilidades y afectación económica que se pueden llevar a cabo con la infracción impuesta, debido a estos fue necesario hacer un FODA de la entidad, el cual se muestra a continuación:

Tabla 14: FODA de estar inmerso en un proceso administrativo sancionador

| Fortalezas | | Debilidades | |
|----------------------|---|--------------------|---|
| 1. | Buena utilización de los recursos humanos y de capital. | 1. | Desconocimiento del proceso administrativo sancionador. |
| 2. | Conocimiento del proceso administrativo sancionador. | 2. | Insolvencia económica. |
| 3. | Personal capacitado. | 3. | Agotamiento de inventarios. |
| 4. | Liquidez económica. | 4. | Dependencia del mercado interno. |
| 5. | Solvencia de inventarios. | 5. | Disminución en los niveles de venta |
| Oportunidades | | Amenazas | |
| 1. | Seguir con el proceso. | 1. | Insolvencia tributaria. |
| 2. | Uso de atenuante. | 2. | Pérdida de prestigio institucional. |
| 3. | Uso de garantías. | 3. | Pérdida de oportunidades de trabajo |
| 4. | Hacer uso de recursos administrativos y judiciales. | 4. | Mayor oportunidad para la competencia en el mercado. |
| 5. | Obtención de pruebas a favor. | 5. | Limitación a créditos bancarios. |
| 6. | Plazos extensos para aportar pruebas. | 6. | Verificación a posteriori de todas las importaciones similares o iguales de parte de la administración tributaria aduanera. |

- Después de analizar los pro y contra de estar inmerso en un proceso administrativo sancionador, el 04 de diciembre de 2015 DAYSI, S.A. de C.V. decide continuar con el proceso administrativo sancionador.

Una vez decidido seguir con el proceso es necesario que se realicen los siguientes Procedimientos verificadores (**Pv**) para sustentar los alegatos y pruebas de descargo:

Pv 1. Reconstruir los hechos que han sucedido y verificar si hay inexactitud o falta de la veracidad sobre los hechos descritos.

Pv 2. Identificar sobre qué valores se está estableciendo la infracción para verificar su correcta aplicación en el cálculo de la sanción.

Tabla 15: Determinación de DAI

| Partida Arancelaria | Descripción | Precio (FOB) | DAI | Monto DAI |
|----------------------------|--------------------|---------------------|------------|------------------|
| 8516.50.00 | Hornos | \$14,375.00 | 5% | \$ 752.71 |

Fuente: Tomado del caso práctico

En la tabla anterior se detallan las partidas arancelarias de los productos importados (Hornos) los cuales fueron declarados con DAI tasa 5%.

Tabla 16: Impuestos determinados por la DGA

| Partida Arancelaria | Descripción | CIF | DAI | Monto DAI |
|----------------------------|-------------------------|---------------------|------------|--------------------|
| 8418.10.00 | Refrigeradoras de 5' | \$ 2,513.38 | 15% | \$ 377.01 |
| 8525.50.10 | Televisión de 14" | \$ 2,618.11 | 0% | |
| 8471.30.00 | Laptop 14" marca Lenovo | \$ 7,330.70 | 0% | \$ - |
| 8516.60.00 | Hornos | \$ 15,054.12 | 15% | \$ 2,258.12 |
| 8517.12.00 | Samsung Galaxy J2 | \$ 29,322.81 | 0% | \$ - |
| Total | | \$ 56,839.13 | | \$ 2,635.13 |

Fuente: Tomado del caso práctico

En la tabla anterior se detallan las partidas arancelarias determinado por el contador vista, por la que decidió establecer una sanción por mala clasificación arancelaria presentada en la declaración de mercancía, sancionando a la empresa DAYSI, S.A. de C.V. con una infracción tributaria sobre los productos declarados con DAI tasa 5% siendo lo correcto DAI tasa 15%.

Tabla 17: Establecimiento de infracción y multa**Base Legal: Artículo 8 literal a) y 10 LEPSIA**

| Descripción | Monto (Hornos) |
|--|---------------------------|
| CIF | \$ 15,054.12 |
| Impuestos pagados base 5% DAI | \$ 752.71 |
| Impuestos determinados DGA base 15% DAI | \$ 2,258.12 |
| Impuesto dejado de pagar DAI 15% | \$ 1,505.41 |
| Aplicación Multa 300% | \$ 4,516.23 |

Fuente: Tomado del caso práctico

Pv 3. En caso de ser necesario contactarse con el proveedor para que brinde alguna información que ayude a identificar claramente el valor, características y distintivos de las mercancías importadas.

Una vez determinado e identificado como se efectuaron los calculos de la posible infracción cometida es necesario que el profesional tenga presente la documentacion de sustento de las declaración que se le esta siendo sancionada, para ello se pueden dar los siguientes procedimientos preventivos (**Pp**) respecto al resguardo de la documentacion.

Pp 5. Establecer un expediente físico o virtual que sustente como respaldo las operaciones realizadas de importación en los diferentes periodos, el cual deberá de contener la declaración de mercancía, factura de proveedor, garantía, facturas de fletes, seguros, gastos por trámites aduanales, entre otros.

Pp 5.1 El expediente virtual puede resguardar mediante un backup de la información física de forma escaneada y resguardada en microfilm, dispositivos USB, disco duro, almacenamiento en la nube, entre otros.

- El 11 de diciembre de 2015 DAYSI, S.A. de C.V. presenta sus alegatos y pruebas de descargo en la División Técnica Jurídica de la Aduana Marítima de Acajutla.
- El 15 de enero de 2016 el Administrador de la Aduana Marítima de Acajutla emite resolución del proceso administrativo sancionador de la empresa DAYSI, S.A. de C.V. en el cuál se confirma la infracción tributaria establecida por el contador vista Saúl Méndez Rodríguez y por tanto la sanción impuesta en la hoja de discrepancia emitida el 21 de octubre de 2015.
- El 01 de febrero de 2016 DAYSI, S.A. de C.V. recibe la resolución del proceso administrativo sancionador.

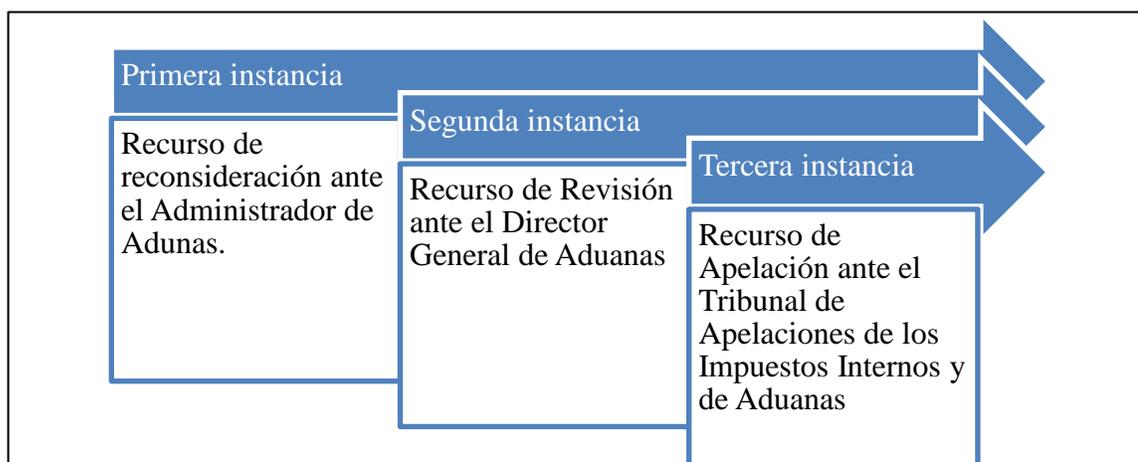
Al momento de recibir la resolución el profesional de la contaduría pública debe de realizar el siguiente Procedimiento Operativo (**Po**):

Po 7. Analizar la situación en el área contable de la empresa.

Po 7.1 Revisar las alternativas que puede utilizar la empresa.

Cuando se notifique la resolución del proceso administrativo sancionador y no es favorable, puede avocarse a las instancias intervinientes en sede administrativa mostradas en la figura 21.

Figura 21: Instancias intervinientes en sede administrativa



Fuente: Elaboración propia

Como se puede visualizar existen tres instancias en sede administrativa a las cuales puede avocarse siempre y cuando la infracción como la sanción haya sido iniciada en una delegación de aduanas y exista una resolución definitiva.

La primera instancia a la que es ante el Administrador de la Aduana donde se estableció la infracción mediante la interposición del recurso de reconsideración, éste es muy poco utilizada.

La segunda instancia es ante el Director General de Aduanas mediante el recurso de revisión donde conoce de los hechos sucedidos e infracción impuesta en la Delegación de Aduana.

La última instancia es ante el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas (TAIIA) el cuál se trata más adelante en el desarrollo del caso práctico.

Los plazos establecidos dentro de la Dirección General de Aduanas se muestran en la tabla 18.

Tabla 18: Procesos desarrollados en la Dirección General de Aduanas

| Instancia | Sede Administrativa | | |
|--|----------------------------|---------------------|---------------|
| | DGA | | |
| Procesos | Recurso de Reconsideración | Recurso de Revisión | Realizado por |
| Interposición del recurso posterior a la notificación de la resolución | 10 días | 10 días | Contribuyente |
| Admitir o mandar a subsanar el recurso | 5 días | 5 días | DGA |
| Emitir auto de prevención | 10 días | 10 días | DGA |
| Notificar auto de prevención | 5 días | 5 días | DGA |
| Resolución del recurso | 20 días | 15 días | DGA |
| Notificación del recurso | 20 días | 20 días | DGA |
| <i>Tiempo Estimado de duración</i> | 70 días | 65 días | |

Fuente: Elaboración propia tomada de la respectiva ley

- Luego de analizado las alternativas que tiene, el 10 de febrero de 2016 DAYSI, S.A. de C.V. interpone el recurso de revisión ante el Director General de Aduanas presentando lo siguiente:

1. Escrito de respuesta al proceso administrativo sancionador
 - i. Lugar y fecha.
 - ii. Designación de la autoridad a la que se dirige.
 - iii. Presentación y calidad en la que actúa (apoderado, mandante, interesado etc.).
 - iv. Relatos de hechos ocurridos: descripción de los acontecimientos ocurridos así como la aportación de pruebas que refuerzan los hechos descritos.
 - v. Señalamiento de lugar y forma de recibir notificación (dirección, fax, etc.).
 - vi. Firma y sello.
2. Fundamentos legales.
3. Argumentos de descargo.
4. Adjuntar los documentos de prueba, entre los que se encuentran los siguientes:
 - i. Factura.
 - ii. BL, guía aérea o carta de porte.
 - iii. Un contrato.
 - iv. Una acuerdo privado o público.
 - v. TLC.
 - vi. Certificado de origen.
 - vii. Especificaciones técnicas del producto.
 - viii. Manuales de uso.
 - ix. Criterios de especialistas.
 - x. Análisis químicos.
 - xi. Entre otros.
5. Jurisprudencia: en caso de que se pudiera encontrar algún caso similar o igual que ya se haya resuelto de forma favorable al importador.

6. Petición
7. Señalamiento de lugar y forma de recibir notificación (dirección, fax, etc.).
8. Firma y sello.

Para efectos contables conlleva el reconocimiento de un pasivo contingente en el momento que DAYSI, S.A. de C.V. decide continuar el proceso en las distintas instancias en sede administrativa por lo que se revela los hechos ocurridos.

La empresa debe de establecer políticas contables por las cuales se rige, entre estas la política referente a los pasivos contingentes, quienes están bajo NIIF para PYMES se presenta la siguiente:

Pasivos contingentes

La empresa revelará un pasivo contingente cuando sea poco probable la salida de recursos económicos, dando una descripción de los hechos y cuando fuese practicable se revelaran las siguientes condiciones:

- Una evaluación de los efectos financieros que puede ocasionar el pasivo contingente.
 - Indicar la existencia de incertidumbre en el importe o tiempo en que se pueda cancelar la obligación surgida de hechos pasados.
 - Informar si existe la posibilidad de reembolsos.
-
- El 17 de febrero de 2016 el Director General de Aduanas admite el recurso de revisión presentado por DAYSI, S.A. de C.V.

 - El 07 de marzo de 2016 el Director General de Aduanas emite resolución del recurso de revisión presentado por DAYSI, S.A. de C.V., confirmando la infracción tributaria impuesta y la sanción acreditada el 21 de octubre de 2015 en la Aduana Marítima de Acajutla.

- El 08 de abril de 2016 DAYSI, S.A. de C.V. recibe la resolución del recurso de revisión.

Recurso de Apelación

DAYSI, S.A. de C.V. puede avocarse ante el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas (TAIIA) interponiendo el recurso de apelación, en esta institución termina el proceso en sede administrativa.

Antes de interponer dicho recurso el profesional de la contaduría pública debe establecer el siguiente Procedimiento Verificador (**Pv**):

Pv 4. Cerciorarse que la resolución que pretende apelar la empresa tenga lo siguiente:

- a) Sea una resolución definitiva.
- b) Que la resolución sea por valoración aduanera, clasificación arancelaria y origen de las mercancías.

Luego de realizar el procedimiento el profesional debe de conocer los procesos y plazos que se realizan en el TAIIA, por lo que se presenta en la tabla 19.

Tabla 19: Procesos desarrollados en el TAIIA

| Instancias | Sede Administrativa | |
|--|----------------------|---------------|
| | TAIIA | |
| Procesos | Recurso de Apelación | Realizado por |
| Interposición del recurso posterior a la notificación de la resolución | 15 días | Contribuyente |
| Solicitar Expediente | 3 días | TAIIA |
| Pedir informe a efectos que conteste los puntos reclamados | 15 días | TAIIA |
| Apertura de pruebas | 5 días | TAIIA |
| Alegatos finales | 8 días | TAIIA |
| Resolución del recurso | 9 meses | TAIIA |
| Notificación de la sentencia | | |
| Tiempo Estimado de duración | | 316 días |

Fuente: Elaboración propia tomada de la respectiva ley

Es fundamental que el profesional conozca los requisitos para presentar el recurso, los cuales se presentan a continuación.

- **Requisitos para la presentación del recurso**

1. El escrito debe de ir dirigido al Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas y presentar en original y copia en papel simple.
2. Identificar la resolución que se busca impugnar y presentar la resolución emitida por la Dirección General de Aduanas.
3. Expresar las razones de hecho, es decir las circunstancias objetivas o actuaciones y/o hechos de la realidad que realizó la Administración Tributaria que motiva la interposición de recurso de apelación, y de derecho, es decir las leyes o normas que se consideran que han sido violentadas por la Administración Tributaria en que apoya sus agravios o razones de inconformidad.

4. Si es persona natural la que presenta el recurso y es presentado por el mismo debe identificarse con su Documento Único de Identidad (DUI) u otro documento legal.
5. Consignar en el escrito de interposición del recurso su Número de Identificación Tributaria (NIT) y Número de Registro de Contribuyente (NRC).
6. Si la persona no acude personalmente a presentar el escrito debe de enviarlo con su firma autenticada por un Notario para que pueda ser representado por otra persona.
7. En caso de ser presentado por un apoderado de la empresa debe de comprobarse la personería con la que actúa.
8. Si es persona jurídica la que presenta el recurso el escrito debe presentarlo el representante legal identificándose con su Documento Único de Identidad (DUI) u otro documento legal, anexando los documentos que comprueben su calidad como tal o citando que ya se encuentra acreditada su personería ante la Dirección General de Aduanas.
9. Señalar lugar para oír notificaciones y demás diligencias dentro del radio urbano de San Salvador.
10. Lugar y fecha del escrito que se está presentando.
11. Indicar y enumerar los documentos que acompañan al escrito.
12. Firmar escrito de interposición del recurso y si es necesario agregar autentica.

Pv 5. Cerciorarse de cumplir con las formalidades para la presentación de escritos al momento de interponer el recurso de apelación.

Es importante que durante este proceso todo escrito que se presente tiene que estar debidamente autenticado ante notario, cuando no comparezca personalmente el interesado y debe ser presentado con una copia. De igual manera de presentarse documentos anexos que no sean los originales, si éstos no estuvieran debidamente certificados ante notario juntamente con el original, deberá presentarse fotocopia para efectos de confrontación.

- El 25 de abril de 2016 DAYSI, S.A. de C.V. interpone el recurso de apelación en el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas (TAIIA) mediante la presentación del escrito.
- El 28 de abril de 2016 el TAIIA solicita el expediente del caso a la Dirección General de Aduanas.

La solicitud del expediente a la Dirección General de Aduanas se realiza por lo siguiente:

- a) Estudiar la admisibilidad del recurso en relación a la presentación en tiempo y forma.
- b) Constatar que las partes involucradas son las que realmente interponen el recurso.

Ante la petición del TAIIA de los informes ante la Dirección General de Aduanas pueden ocasionarse una de las situaciones siguientes:

- a) La DGA no presente el informe dentro del plazo de quince días hábiles: El TAIIA mandará a recogerlos, una vez recibidos, haya o no contestación se apertura a pruebas.

- b) La DGA presente el informe dentro del plazo de quince días hábiles: El informe sirve para comprender e instruir a los miembros de Tribunal acerca del caso como uno de los elementos para emitir el fallo.
- El 20 de mayo de 2016 la Dirección General de Aduanas remite informe al TAIIA sobre el caso de DAYSI, S.A. de C.V.
 - El 25 de mayo de 2016 el TAIIA apertura a pruebas sobre el caso de DAYSI, S.A. de C.V.

En esta fase DAYSI, S.A. de C.V. presento escrito solicitando la producción de la prueba por él ofrecida.

- El 3 de junio de 2016 el TAIIA escucha al apelante DAYSI, S.A. de C.V. para que presente sus alegaciones finales acerca del caso.

En esta etapa puede suceder lo siguiente:

- a) En caso que el TAIIA realice prevención, el apelante presentará un escrito contestando la solicitud efectuada, las cuales deberán de ser cumplidas dentro del plazo que se señale en el auto.
- b) El TAIIA puede ordenar de oficio inspecciones y exhibición de documentos o contabilidades, practicar valúos y diligencias necesarias para establecer los puntos reclamados.

- c) El TAIIA puede recibir toda clase de prueba legal que no sea la prueba testimonial y la confesión de la DGA.

Una vez concluido el término de pruebas el TAIIA ordena traer el expediente para sentencia, la cual debe resolverse y notificarse sin excederse de nueve meses después de iniciado el proceso.

- El 02 de diciembre de 2016 el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas resuelve el recurso de apelación presentado por DAYSI, S.A. de C.V., en la resolución se establece lo siguiente:

“POR TANTO: De conformidad a las razones expresadas, disposiciones legales citadas y artículo 4 de la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas que rige a este Tribunal, **RESUELVE: CONFIRMASE** la resolución con referencia **654/16/DSC/2**, pronunciada por la Dirección General de Aduanas, a las ocho horas del día siete de marzo del año dos mil dieciséis, a nombre de DAYSI SOCIEDAD ANONIMA DE CAPITAL VARIABLE, que se puede abreviar DAYSI, S.A. DE C.V., por los conceptos y montos detallados al inicio de la presente sentencia.

Emítase el mandamiento de ingreso correspondiente.”

Como el TAIIA reconfirmo la resolución emitida por la Dirección General de Aduanas, DAYSI, S.A. de C.V. puede interponer una demanda ante la sede judicial en la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia ya que con el recurso de apelación se cumple con el requisito de agotamiento de la vía administrativa según se establece el artículo

7 de la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas.

La Sala de lo Contencioso Administrativo puede suspender el acto reclamado mientras se desarrolla el proceso de demanda. Los procesos y plazos se presentan en la tabla 20.

Tabla 20: Procesos desarrollados en la Sala de lo Contencioso Administrativo

| Instancias | Sede Judicial Sala de lo Contencioso Administrativo |
|--|--|
| Procesos | Demanda |
| Interposición del recurso posterior a la notificación de la resolución | 60 días |
| Admitir o mandar a subsanar el recurso | 3 días |
| Recibir informe luego de conocer la suspensión | 15 días |
| Apertura de pruebas | 20 días |
| Alegatos finales | 8 días |
| Resolución del recurso | 12 días |
| <i>Tiempo Estimado de duración</i> | 118 días |

Fuente: Elaboración propia tomada de la Ley de la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo

Así mismo, en esta sede puede avocarse ante la Sala de lo Constitucional mediante la interposición de una demanda de amparo si existe violación de los derechos establecidos en la Constitución de la República y que han afectado al contribuyente.

En esta etapa DAYSI, S.A. de C.V. debe de ser representada por una persona que tenga conocimientos en ciencias jurídicas para poder seguir el proceso en sede judicial.

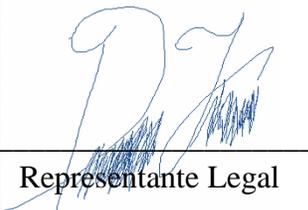
EFEECTO FINANCIERO

Para evaluar el efecto financiero que tiene una infracción y la multa asociada se puede hacer mediante razones financieras, esta se pueden establecer teniendo en consideración las cuentas que se verían afectadas en una entidad. Para el desarrollo de esta política se establecerán cuentas con valores supuestos para ejemplificar de mejor manera:

DAYSI S.A DE C.V
Estado de Situación Financiera al 31 de diciembre de 2015
Cifras expresadas en dólares de los Estados Unidos de América

| | | | |
|-------------------------------------|---------------------|------------------------------------|---------------------|
| ACTIVOS | | Pasivos corrientes | |
| Activos corrientes | | Préstamos bancarios a corto plazo | \$ 8,000.00 |
| Efectivo y equivalentes al efectivo | \$ 14,478.03 | Total Pasivos corrientes | \$ 8,000.00 |
| Inventarios | \$ 25,000.00 | Pasivos no corrientes | |
| Total Activos corrientes | \$ 39,478.03 | Préstamos bancarios a largo plazo | \$ 4,000.00 |
| | | Total Pasivos no corrientes | \$ 4,000.00 |
| | | Pasivos totales | \$ 12,000.00 |
| Activos no corrientes | | Patrimonio | |
| Propiedades, planta y equipo | \$ 10,000.00 | Capital social | \$ 30,000.00 |
| Total Activos no corrientes | \$ 10,000.00 | Utilidad del ejercicio | \$ 7,478.03 |
| Activos totales | \$ 49,478.03 | Total pasivos y patrimonio | \$ 49,478.03 |

F



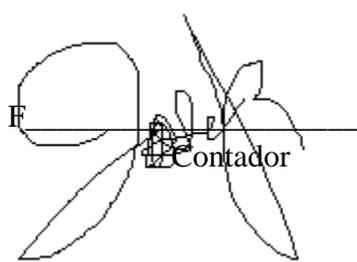
Representante Legal

F



Auditor

F



Contador

Con base a los montos proporcionados en el Estado de Situación Financiera se obtienen los análisis financieros de liquidez, razón rápida y el índice de endeudamiento.

Liquidez corriente

$$\text{Liquidez corriente} = \frac{\text{Activos corrientes}}{\text{Pasivos corrientes}}$$

$$\text{Liquidez corriente} = \frac{\$ 39,478.03}{\$ 8,000.00}$$

$$\text{Liquidez corriente} = 4.93$$

Razón rápida

$$\text{Razón rápida} = \frac{\text{Activos corrientes} - \text{Inventario}}{\text{Pasivos corrientes}}$$

$$\text{Razón rápida} = \frac{\$ 39,478.03 - \$ 25,000.00}{\$ 8,000.00}$$

$$\text{Razón rápida} = 1.81$$

Análisis e interpretación:

Según los resultados obtenidos muestra que la liquidez corriente de DAYSI, S.A. de C.V es aceptable cumpliendo con sus obligaciones en el corto plazo pues posee cuatro veces más dinero para ello.

Al ser acreedor de la infracción tributaria aduanera la liquidez se ve reducida y al optar por la alternativa de seguir en un proceso administrativo sancionador y seguir las instancias en sede administrativa afecta la capacidad de afrontar los gastos por representación, requerimientos solicitados, plazos extensos y a la posibilidad de una resolución desfavorable que implique el pago de la sanción y accesorios.

Cuando la liquidez es decreciente afecta a los flujos de efectivo y a la incertidumbre por parte de la gerencia.

Inventarios

Inventario al 31/12/2016 *Monto retenido en Aduana*

\$ 25,000.00
\$ 59,528.60

0.42

Análisis e interpretación:

Según el resultado el 42% del total de inventarios se ha retenido por la infracción tributaria cometida por DAYSI, S.A. de C.V. impuesta por la Delegación Marítima de Acajutla lo que implica que perdida de ventas y clientes pues ello genera las utilidades de la empresa, costos adicionales en la contratación de la garantía que cubra el impuesto dejado de pagar y permita la entrega de la mercancía.

Endeudamiento

$$\text{índice de Endeudamiento} = \frac{\text{Total Pasivos}}{\text{Total Activos}}$$

$$\text{índice de Endeudamiento} = \frac{\$ 12,000.00}{\$ 49,478.03}$$

$$\text{índice de Endeudamiento} = 0.24$$

Análisis e interpretación:

El apalancamiento externo es útil para cualquier empresa, pero es importante saber que son obligaciones serias y que al incumplirlas puede verse en problemas legales y de insolvencia, en el caso de DAYSI, S.A. de C.V. posee un índice de endeudamiento del 24% de largo plazo como de corto plazo lo cual es indispensable conocer los proveedores, clientes, gobierno y usuarios de los estados financieros pues muestra la capacidad que tiene para cancelar los pasivos que se adquirieron.

En esta alternativa el apalancamiento se ve seriamente afectado pues los resultados del decrecimiento de la liquidez afecta al pago oportuno de sus deudas y por tanto cae en impago incrementando la incertidumbre.

CONCLUSIONES

Una vez terminada la investigación surgida de la problemática planteada en el capítulo I, la cual se enfocó a la necesidad de contar con un material bibliográfico en materia de tributaria aduanera que ayude al establecimiento de procedimientos de parte del profesional de la contaduría pública en su rol de consultor en los procesos por sanciones tributarias aduaneras, se puede concluir lo siguiente:

1. Con los resultados obtenidos de la encuesta pasada a las empresas con actividad de importación, respondida por los profesionales de contaduría pública destacados en éstas, la totalidad de encuestados carecen de una guía que les ayude a comprender el proceso, plazo y recursos que puede utilizar para repeler una sanción tributaria aduanera ante las diferentes instancias a las que se puede recurrir, por lo tanto la elaboración de una guía de procedimientos que ayude a este fin sería de gran ayuda para los lectores interesados.

2. El proceso administrativo sancionador está regulado tanto por leyes nacionales como regionales, las cuales los profesionales de la contaduría pública deben de conocer su implicación en dicho proceso, para prestar de forma integral sus servicios, además de éstas leyes también debe de manejar la normativa técnica contable aplicable, de todas las secciones de la NIIF para PYMES la principal en el desarrollo de un procedimiento sancionador es la sección 21.

3. El 72% de los encuestados desconocen ante que instancia se pueden avocar para impugnar una resolución emitida por la Dirección General de Aduanas, esto tiene como consecuencia que la empresa recurra al pago de la multa cuando ha sido sancionada, ya que desconoce ante que instancia puede avocarse. En caso de querer apelar el proceso mediante el cual está siendo sancionado tiene que incurrir en gastos adicionales por la contratación de personal externo que conozca el proceso ante las diferentes instituciones.

4. Los profesionales en contaduría pública, necesitan tener material bibliográfico que les sirva de apoyo, con el desarrollo de la guía se establecieron una serie de procedimientos a seguir dentro de un proceso sancionador para que el profesional pueda obtener una base de conocimiento que les sirva para afrontar los desafíos en materia aduanal y así contribuir a la formación de profesionales integrales en diferentes ramas del derecho y economía.

RECOMENDACIONES

En relación a lo anteriormente concluido se considera que es importante llevar a cabo las siguientes recomendaciones, para disminuir la situación problemática planteada.

1. Los profesionales que prestan sus servicios a las empresas que tienen actividades de importación, deben de estar a la vanguardia con las actualizaciones en materia técnica como legal en diferentes áreas sea por medio de capacitaciones por parte de la empresa o personal, haciendo uso de un plan de estudio continuado de las diferentes leyes o normas aplicables a procesos aduanales u otra área afín a la carrera.

2. Todo conocimiento nuevo tiene que ser adquirido gradualmente y para ello se requiere que el profesional busque textos en los cuales le ayuden a adquirirlos, sean estos trabajos de investigación, informes o seminarios, cualquiera que sea la forma en la que se adquieran es indispensable para que los profesionales estén a la vanguardia de los cambios económicos del país como del entorno que envuelve la economía nacional como internacional.

3. Estudiar el actual texto como referencia bibliográfica de los procedimientos y conocimiento que debe de tener y ejecutar un profesional de la contaduría pública para poder asesorar a una empresa que puede estar o no dentro de un proceso administrativo sancionador.

BIBLIOGRAFÍA

- Aduana Nacional. (1 de 1 de 2012). *Inicio: Aduana Nacional*. Obtenido de Legislación Aduanera: <http://www.aduana.gob.bo/aduana7/content/organizaci%C3%B3n-mundial-de-aduanas-oma>
- Apuntes Juridicos. (1 de 1 de 2012). *Nocion de Derecho Aduanero*. Recuperado el 23 de marzo de 2016, de Derecho Aduanero: <http://jorgemachicado.blogspot.com/2012/10/nda.html>
- Asamblea Legislativa de la Republica de El Salvador. (1999). *Ley de Simplificación Aduanera, art. 1*. San Salvador: Editorial Juridica Salvadoreña.
- Asamblea Legislativa de la Republica de El Salvador. (2001). *Ley Especial para Sancionar Infracciones Aduaneras, art. 1*. San Salvador: Editorial Juridica Salvadoreña.
- Asamblea Legislativa de la Republica de El Salvador. (2001). *Ley Especial para Sancionar Infracciones Aduaneras, art. 1*. San Salvador: Editorial Juridica Salvadoreña.
- Asamblea Legislativa de la Republica de El Salvador. (2001). *Ley Especial para Sancionar Infracciones Aduaneras, art. 51*. San Salvador: Juridica Salvadoreña.
- Asamblea Legislativa de la Republica de El Salvador. (2001). *Ley Especial para Sancionar Infracciones Aduaneras, art.47*. San Salvador: Juridica Salvadoreña.
- Asamblea Legislativa de la Republica de El Salvador. (2006). *Ley Organica de la Dirección General de Aduanas, art. 21*. San Salvador: Editorial Juridica Salvadoreña.
- Asamblea Legislativa de la Republica de El Salvador. (2006). *Ley Orgánica de la Dirección General de Aduanas, artículo 18*. San Salvador: Editorial Juridica Salvadoreña.
- Banco Central de Reserva de El Salvador. (2015). *Informe de Comercio Exterior de El Salvador enero - diciembre 2015*.
- BCR, B. C. (1 de Mayo de 2016). *Balanza Comercial*. Obtenido de Balanza Comercial: <http://www.bcr.gob.sv/bcrsite/?x21=35>

Consejo de Ministros de Integración Económica. (2008). *Código Aduanero Centroamerica*, art. 46. Ciudad de Guatemala: Editorial Juridica Salvadoreña.

Consejo de Ministros de Integración Económica. (2008). *Codigo Aduanero Centroamericano*, art. 18. Ciudad de Guatemala: Editorial Juridica Salvadoreña.

Consejo de Ministros de Integración Económica. (2008). *Código Aduanero Uniforme Centroamericano; articulo 6*. San Salvador: Editorial Juridica Salvadoreña.

Consejo de Ministros de Integración Económica. (2008). *Reglamento del Código Aduanero Centroamericano*, art. 218. Ciudad de Guatemala: Editorial Juridica Salvadoreña.

Constitución de la República de El Salvador, Art. 14. (1983). San Salvador : Corte Suprema de Justicia .

Constitución de la República de El Salvador, Art. 223. (1983). San Salvador: Corte Suprema de Justicia.

Europea, U. (4 de MAYO de 2016). *Web oficial de la Unión Europea*. Obtenido de Qué es la UE: http://europa.eu/about-eu/basic-information/about/index_es.htm

Ley de Simplificación Aduanera, Art. 1. (1999). San Salvador.

Ley Organica de la Direccion General de Aduanas, Art. 1. (2006). San Salvador.

Organizacion de Mundial de Comercio. (30 de 11 de 2015). *Miembros y Observadores*. Recuperado el 24 de 3 de 2016, de Economía: https://www.wto.org/spanish/thewto_s/whatis_s/tif_s/org6_s.htm

Ramírez, A. (1 de 1 de 2004). *La Aduana*. Recuperado el 23 de MARZO de 2016, de Enero de 2005 | Boletín #12: http://www.aduanas.com.ve/boletines/boletin_12/aduana.htm

ANEXOS

ÍNDICE DE ANEXOS

Anexo 1: Modelo de encuesta

Anexo 2: Tabulación de encuestas

Anexo 3: Estadísticas de infracciones aduaneras

Anexo 4: Importaciones según principales productos

Anexo 5: Organigrama de la Dirección General de Aduanas

Anexo 6: Directorio de empresas con actividades de importación de la DIGESTYC

Anexo 7: Entrevista administrador de aduana



Modelo de encuesta

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
ESCUELA DE CONTADURÍA PÚBLICA



CUESTIONARIO

DIRIGIDO A: Encargados del área de contabilidad de las empresas importadoras del municipio de San Salvador.

OBJETIVO: Obtener información relevante de cómo los encargados del área de contabilidad de las empresas importadoras implementan sus conocimientos en legislación aduanera y tributaria.

PROPÓSITO: La presente guía de preguntas ha sido elaborada por estudiantes de la carrera de licenciatura en contaduría pública, con el propósito de sustentar el trabajo de investigación relativo a la creación de una guía de procedimientos para el profesional de la contaduría pública en su rol de consultor en los procesos de apelaciones por sanciones tributarias aduaneras ante las diferentes instancias y su efecto financiero en las empresas de importación del municipio de San Salvador.

INDICACIONES: Marque con una “X” la(s) respuesta(s) que usted considere más conveniente o complementar según el caso.

Abreviaturas Utilizadas

| | |
|---------|--|
| DGA | Dirección General de Aduanas |
| TAIIA | Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas |
| SCA | Sala de lo Contencioso Administrativo |
| FGR | Fiscalía General de la Republica |
| SC | Sala de lo Constitucional |
| LEPSIA | Ley Especial para Sancionar Infracciones Aduaneras |
| RECAUCA | Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano |
| CT | Código Tributario |

1. Según la legislación nacional, ¿cuál de las siguientes opciones establece la forma de aplicación a un proceso administrativo sancionador determinado por una delegación de aduana? (Puede marcar la opción que considere adecuada)

- 1. Código Aduanero Único Centroamericano (CAUCA) y su reglamento
 - 2. Ley Especial para Sancionar Infracciones Aduaneras
 - 3. Ley Orgánica de Dirección General de Aduanas
 - 4. Ley de Simplificación Aduanera
 - 5. Todas las anteriores
 - 6. Ninguna de las anteriores
 - 7. Otra
- Especifique:
-

2. ¿Cuál de los siguientes recursos se pueden utilizar en el proceso administrativo sancionador ante la DGA? (Puede marcar la opción que considere adecuada)

- 1. Recurso de reconsideración y después recurso de revisión
 - 2. Recurso de revisión y después recurso de reconsideración
 - 3. Recurso de apelación
 - 4. Ninguna de las anteriores
 - 5. Otra
- Especifique:
-
-

3. ¿Cuál de las siguientes combinaciones refleja el correcto orden jerárquico al que deben avocarse las empresas para apelar en un proceso administrativo sancionador? (Puede marcar la opción que considere adecuada)

- 1. DGA, TAIIA, SCA, FGR y SC
- 2. TAIIA, DGA, SC, SCA y FGR
- 3. DGA, TAIIA, SCA, SC y FGR
- 4. FGR, SC, SCA, TAIIA y DGA
- 5. Ninguna de las anteriores
- 6. Otra

Especifique:

4. ¿Alguna vez la empresa ha presentado algún tipo de recurso ante la de DGA?

1. SI 2. NO

Si su respuesta es la opción 2 pase a la pregunta 6

5. ¿Cuáles son las principales dificultades que se presentan al momento de enfrentarse a un proceso administrativo sancionador? (Puede marcar más de una opción)

- 1. Desconocimiento de los valores sobre los que se ha calculado la multa
- 2. Desconocimiento de los plazos establecidos para el proceso
- 3. Desconocimiento de la documentación a presentar
- 4. Desconoce completamente del proceso
- 5. Todas las anteriores
- 6. Otras

Especifique:

6. ¿Por cuál de las siguientes opciones no ha presentado algún recurso o seguido un proceso de apelación ante las diferentes instancias? (Puede marcar la opción que considere adecuada)

- 1. Al seguir un proceso de apelaciones implica estar insolvente con la Administración Tributaria
- 2. Los plazos para llegar a una resolución favorable o desfavorable son muy extensos
- 3. Incurre en gastos elevados por servicios de un abogado o experto en la materia
- 4. Otra

Especifique:

7. En su opinión, ¿cuál de los siguientes aspectos afectaría a la empresa al estar inmersa en un proceso administrativo sancionador? (Puede marcar más de una opción)

- 1. Insolvencia ante la Administración Tributaria
- 2. Costos adicionales para la empresa
- 3. Falta de competitividad
- 4. No poder participar en licitaciones públicas
- 5. No poder acceder a préstamos en instituciones financieras
- 6. Todas las anteriores
- 7. Otras:

Especifique:

8. ¿Cuál es el plazo aplicado que establece la legislación aduanera para la extinción de la obligación tributaria?

- 1. 4 años según RECAUCA
- 2. 5 años según LEPSIA
- 3. 7 años
- 4. 10 años según CT
- 5. Otras

Especifique: _____

9. De las siguientes infracciones ¿De cuál ha sido objeto la empresa? (Puede marcar más de una opción)

- 1. Infracción Administrativa
- 2. Infracción Tributaria
- 3. Infracción Penal
- 4. Ninguna

Si su respuesta es la opción 4 pase a la pregunta 11.

10. ¿A qué monto ha ascendido la sanción impuesta?

- 1. \$ 50.00 a \$758.60
- 2. 758.61 a \$ 24,999.99
- 3. \$25,000 a mas

11. ¿En la entidad que labora existe un plan de capacitación continua para los encargados del área contable?

- 1. SI
- 2. NO

Si su respuesta es la opción 2 pase a la pregunta 13

12. ¿En cuáles de las siguientes áreas, ha recibido algún tipo de capacitación? (Puede marcar más de una opción)

- 1. Contabilidad
- 2. Finanzas
- 3. Auditoría Interna
- 4. Auditoría Externa
- 5. Tributaria - Impuestos Internos
- 6. Tributaria Aduanera
- 7. Otras

Especifique: _____

13. ¿Ha recibido algún tipo de capacitación sobre los pasos e implicaciones que tiene un proceso administrativo sancionador ante alguna de las siguientes instancias? (Puede marcar más de una opción)

- 1. DGA
- 2. DGA y TAIIA
- 3. SCA, SC y FGR
- 4. Todas las anteriores
- 5. Ninguna

Si su respuesta es la opción 5 pase a la pregunta 15.

14. ¿De qué manera obtuvo el conocimiento que posee sobre el proceso administrativo sancionador? (Puede marcar más de una opción)

- 1. Capacitaciones por parte de la empresa
- 2. Capacitaciones externas a la empresa
- 3. Personalmente
- 4. Ninguna
- 5. Otros

Especifique:

15. ¿Qué normativa técnica contable aplica en la empresa?

- 1. NIIF Completas
- 2. NIIF para las PYMES
- 3. PCGA
- 4. Otras

Especifique: _____

16. Según su criterio, ¿cómo se reconoce contablemente una infracción de un proceso administrativo sancionador? (Puede marcar más de una opción)

- 1. Pasivo
- 2. Provisión
- 3. Pasivo contingente
- 4. Otra

Especifique: _____

17. ¿Actualmente posee la empresa guías o manuales de procedimientos relacionados con el proceso administrativo sancionador?

1. SI 2. NO

18. ¿Cómo calificaría la existencia de una herramienta teórica y de aplicación práctica en lo relacionado al proceso administrativo sancionador?

1. Excelente
2. Muy Bueno
3. Bueno
4. Regular

19. En cuál de las siguientes áreas le sería más útil una guía de aplicación práctica sobre el proceso administrativo sancionador por sanciones tributarias aduaneras. (Puede marcar más de una opción)

1. Comprender de mejor manera el tema.
2. A no incumplir lo establecido por la ley.
3. Actualización en el área tributaria aduanera.
4. Mayor competencia en el ámbito laboral.
5. Ninguna de las anteriores.
6. Otra

Especifique: _____

Tabulación de encuestas

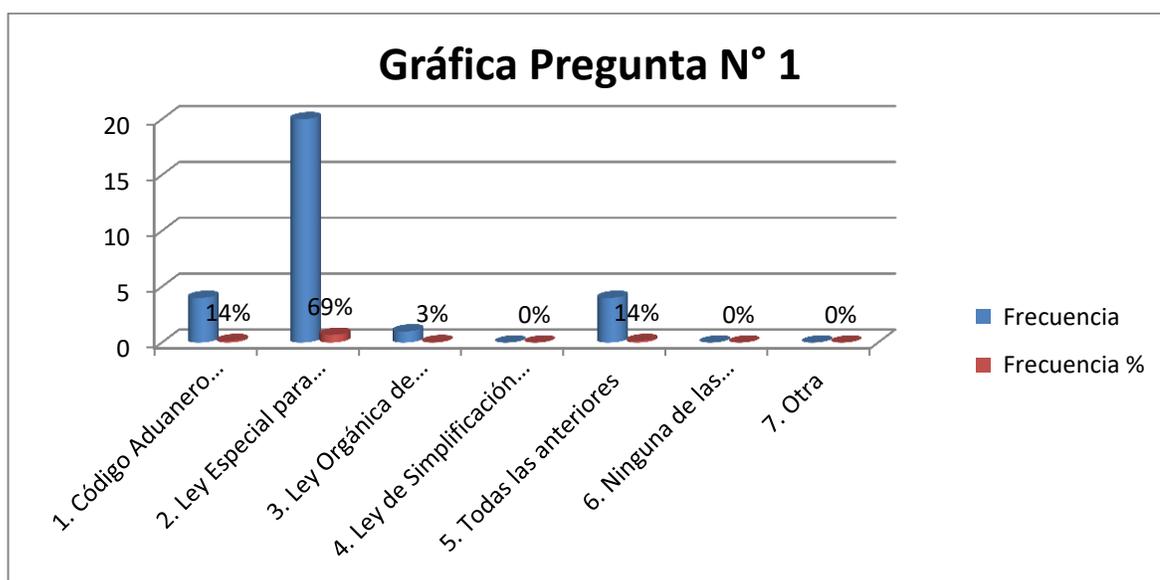
Pregunta N° 1

Según la legislación nacional, ¿cuál de las siguientes opciones establece la forma de aplicación a un proceso administrativo sancionador determinado por una delegación de aduana? (Puede marcar la opción que considere adecuada)

Objetivo: Indagar si los encargados del área contable conocen la ley que establece la forma de aplicación de un proceso administrativo sancionador.

Tabulación Pregunta N°1

| Respuesta | Frecuencia Absoluta | Frecuencia Relativa |
|--|---------------------|---------------------|
| 1. Código Aduanero Único Centroamericano (CAUCA) y su reglamento | 4 | 14% |
| 2. Ley Especial para Sancionar Infracciones Aduaneras | 20 | 69% |
| 3. Ley Orgánica de Dirección General de Aduanas | 1 | 3% |
| 4. Ley de Simplificación Aduanera | 0 | 0% |
| 5. Todas las anteriores | 4 | 14% |
| 6. Ninguna de las anteriores | 0 | 0% |
| 7. Otra | 0 | 0% |
| Total general | 29 | 100% |



Análisis e interpretación:

El proceso administrativo sancionador es abarcado por leyes nacionales como regionales como lo es el CAUCA y su reglamento pero la pregunta va enfocada a si el profesional de la contaduría pública conoce la ley nacional que establece la forma de aplicación a un proceso administrativo sancionador; del resultado obtenido en esta interrogante se refleja que el 69% de los contadores encuestados conoce la legislación aplicable a un proceso sancionatorio que se tendría que aplicar en un momento que la empresa se vea inmersa en un proceso administrativo sancionador, el 14% de los encuestados son de la opinión que se establece en el CAUCA, un 14% que son todas las anteriores, un 3% que es la Ley Orgánica de la Dirección General de Aduanas lo que da como resultado que el 31% de los encuestados desconocen la ley nacional aplicable a las infracciones determinadas por una delegación de aduana.

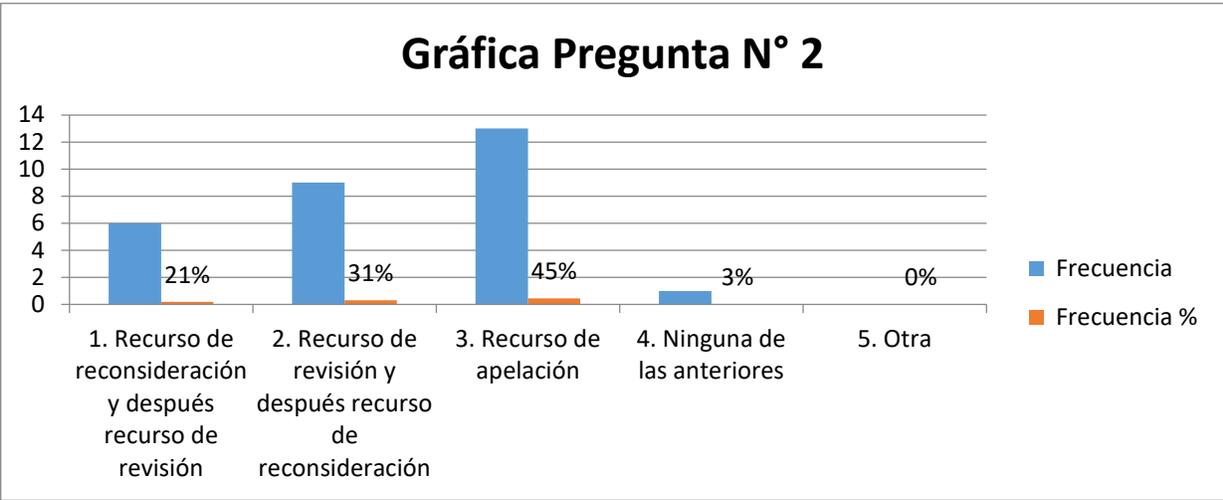
Pregunta N° 2

¿Cuál de los siguientes recursos se pueden utilizar en el proceso administrativo sancionador ante la DGA? (Puede marcar la opción que considere adecuada)

Objetivo: Verificar si los encargados del área contable conocen los recursos jurídicos que puede utilizar la empresa dentro de un proceso administrativo sancionador ante la DGA.

Tabulación Pregunta N°2

| Respuestas | Frecuencia Absoluta | Frecuencia Relativa |
|---|----------------------------|----------------------------|
| 1. Recurso de reconsideración y después recurso de revisión | 6 | 21% |
| 2. Recurso de revisión y después recurso de reconsideración | 9 | 31% |
| 3. Recurso de apelación | 13 | 45% |
| 4. Ninguna de las anteriores | 1 | 3% |
| 5. Otra | 0 | 0% |
| Total general | 29 | 100% |



Análisis e interpretación:

Los recursos que el contribuyente puede presentar ante las diferentes instancias son varios pero ante la DGA son solamente dos los cuales tienen un orden jerárquico ya establecido el primero es el recurso de reconsideración ante el Administrador de Aduana y después es el revisión ante el Director General de Aduanas; mediante la recolección de información se constató que los profesionales de contaduría pública tienen un conocimiento mínimo de que recursos se pueden utilizar en un proceso de inconformidad ante la DGA, ya que solo el 21% de los encuestados contesto que primero es el recurso de reconsideración y posteriormente el de revisión mientras que un 31% de los encuestados contesto correctamente los recursos que se pueden utilizar pero se equivocaron en el orden que siguen, por lo que se puede decir que en un 52% de los encuestados conocen los recursos que se pueden interponer ante la DGA aunque no se conoce el orden jerárquico que se debe seguir, el 45% considera que es el recurso de apelación pero este es el recurso que se utiliza al llegar al TAIIA o en otras de las instituciones que el contribuyente puede avocarse en caso de inconformidad con el proceso administrativo sancionador y un 3% considera que ninguna de las anteriores lo queda como resultado

que un 48% de los encuestados desconocen los recursos que pueden utilizarse ante la DGA.

Pregunta N° 3

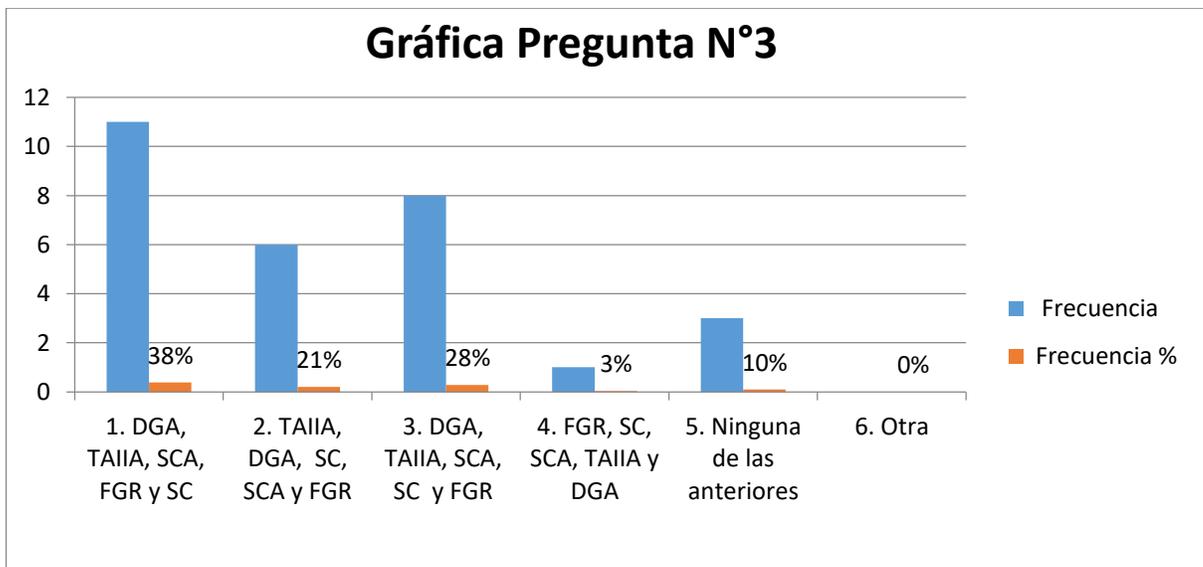
¿Cuál de las siguientes combinaciones refleja el correcto orden jerárquico al que deben avocarse las empresas para apelar en un proceso administrativo sancionador? (Puede marcar la opción que considere adecuada).

Objetivo: Verificar si los encargados del área contable conocen el orden jerárquico de las instituciones a las que puede avocarse en un proceso administrativo sancionador.

Tabulación Pregunta N° 3

| Respuestas | Frecuencia Absoluta | Frecuencia Relativa |
|------------------------------|---------------------|---------------------|
| 1. DGA, TAIIA, SCA, FGR y SC | 11 | 38% |
| 2. TAIIA, DGA, SC, SCA y FGR | 6 | 21% |
| 3. DGA, TAIIA, SCA, SC y FGR | 8 | 28% |
| 4. FGR, SC, SCA, TAIIA y DGA | 1 | 3% |
| 5. Ninguna de las anteriores | 3 | 10% |
| 6. Otra | 0 | 0% |
| Total general | 29 | 100% |

Gráfica Pregunta N°3



Análisis e interpretación:

El contribuyente puede apelar ante diferentes instancias un proceso sancionador que se inicia en la DGA, pero estas instancias tienen un orden jerárquico el cual debe de cumplirse, con esta interrogante se pudo constatar que del 100% de la población, solo el 28% de profesionales de contaduría conoce cuál es el orden jerárquico que tienen que seguir al momento de apelar en un proceso sancionador, un 38% considera la opción dos es la correcta pero no lo es por la última instancia de esta opción es la Sala de lo Constitucional cosa que contradice el orden jerárquico, el 21% cree que es TAIIA, DGA, SC, SCA y FGR; el 10% considera que ninguna de las anteriores y un 3% dice que es FGR, SCA, TAIIA y DGA., por lo que un 72% de los encuestados desconocen cuál es el orden jerárquico al que pueden avocarse.

Pregunta N° 4

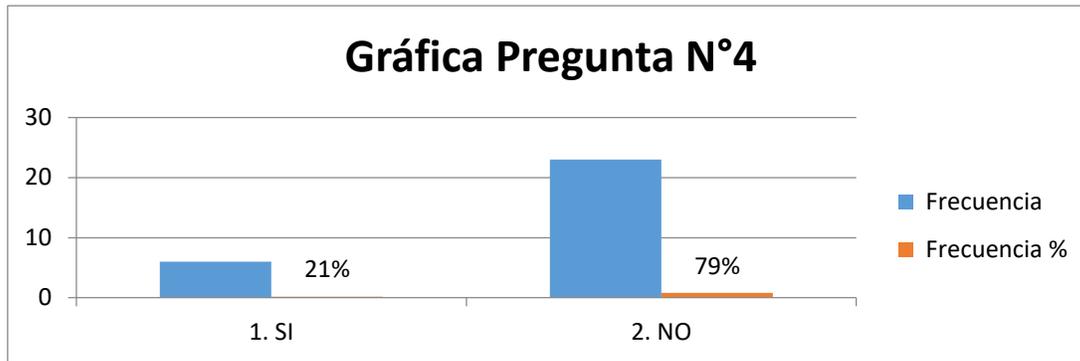
¿Alguna vez la empresa ha presentado algún tipo de recurso ante la de DGA?

Si su respuesta es la opción 2 pase a la pregunta 6

Objetivo: Conocer si la empresa ha sido sujeta a una infracción tributaria aduanera y si ha presentado algún recurso.

Tabulación Pregunta N° 4

| Respuestas | Frecuencia Absoluta | Frecuencia Relativa |
|----------------------|----------------------------|----------------------------|
| 1. SI | 6 | 21% |
| 2. NO | 23 | 79% |
| Total general | 29 | 100% |



Análisis e interpretación:

Con esta interrogante se pretendía obtener qué porcentaje de empresas encuestadas han sido sancionadas y si la sanción ha hecho necesario la interposición de uno de los dos recursos que se pueden interponer ante la DGA, el resultado obtenido indica que el 79% de las empresas hasta la fecha no ha interpuesto ningún recurso y que solo el 21% afirmó que si ha presentado un recurso ante la DGA, una de las causas por las cuales la mayoría no interponen recursos se es porque las sanciones interpuestas no son muy onerosas o las sanciones interpuestas por las delegaciones de aduana son en su mayoría administrativas como lo demuestra la pregunta 9.

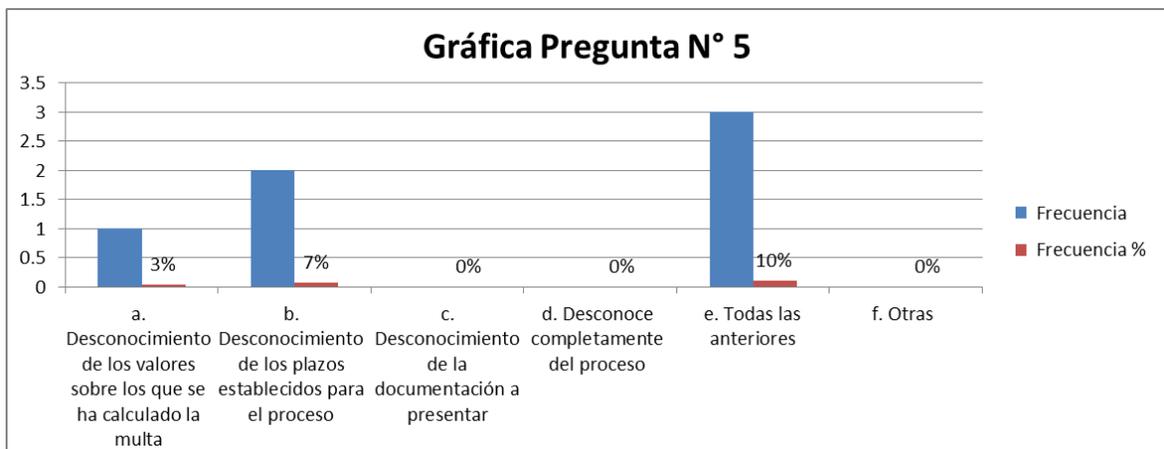
Pregunta N° 5

¿Cuáles son las principales dificultades que se presentan al momento de enfrentarse a un proceso administrativo sancionador? (Puede marcar más de una opción).

Objetivo: Conocer las deficiencias a las que se enfrenta la empresa en el momento de ser objeto de una sanción aduanera.

Tabulación Pregunta N° 5

| Respuestas | Frecuencia Absoluta | Frecuencia Relativa |
|--|---------------------|---------------------|
| a. Desconocimiento de los valores sobre los que se ha calculado la multa | 1 | 3% |
| b. Desconocimiento de los plazos establecidos para el proceso | 2 | 7% |
| c. Desconocimiento de la documentación a presentar | 0 | 0% |
| d. Desconoce completamente del proceso | 0 | 0% |
| e. Todas las anteriores | 3 | 10% |
| f. Otras | 0 | 0% |
| Total general | 6 | 21% |



Análisis e interpretación:

Las respuestas obtenidas con esta interrogante revela que dificultades se presentan al momento de enfrentarse a un proceso administrativo sancionador, en la pregunta anterior el 21% de las empresas encuestadas que manifestaron que si han seguido este proceso han presentado las siguientes dificultades: un 7% de la población encuestada afirma que desconocen los plazos, el 3% desconocen los valores sobre los que se ha calculado la multa y un 10% son de la opinión que todas las anteriores, es por ello necesario contar con una guía que contenga los pasos, periodos y procedimientos que les ayude a comprender esta área.

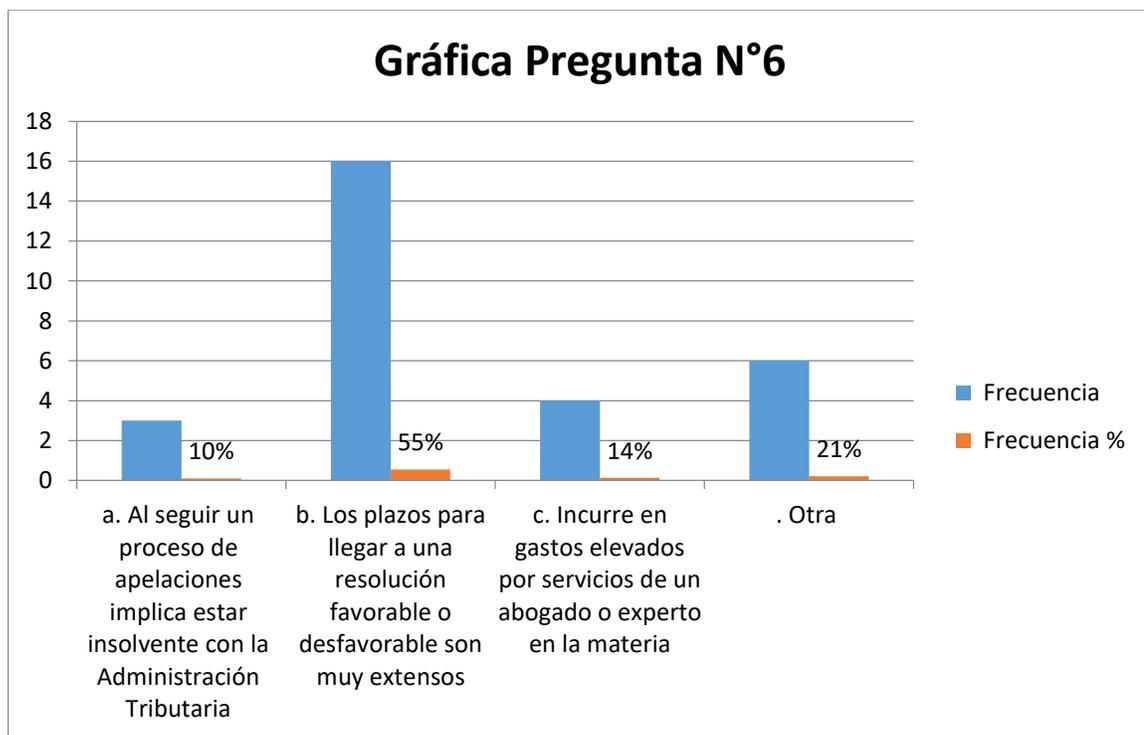
Pregunta N° 6

¿Por cuál de las siguientes opciones no ha presentado algún recurso o seguido un proceso de apelación ante las diferentes instancias? (Puede marcar la opción que considere adecuada).

Objetivo: Identificar la razón por la cual las empresas deciden no seguir un proceso sancionador.

Tabulación Pregunta N° 6

| Respuestas | Frecuencia Absoluta | Frecuencia Relativa |
|--|---------------------|---------------------|
| 1. Al seguir un proceso de apelaciones implica estar insolvente con la Administración Tributaria | 3 | 10% |
| 2. Los plazos para llegar a una resolución favorable o desfavorable son muy extensos | 16 | 55% |
| 3. Incurrir en gastos elevados por servicios de un abogado o experto en la materia | 4 | 14% |
| 4. Otra | 6 | 21% |
| Total general | 29 | 100% |



Análisis e interpretación:

Con el resultado de esta pregunta se obtuvo que el 55% de los encuestados no presenta ningún recurso porque los plazos para llegar a una resolución favorable o desfavorable son muy extensos, el 21% menciona que por otra razón entre ellas están implementación de mejores controles para que no se les sancione entre los que están las verificaciones previas, el 14% porque incurre en gastos elevados por servicios de un abogado experto y un 10% dijo que al seguir un proceso de apelación implica estar insolvente con la Administración tributaria.

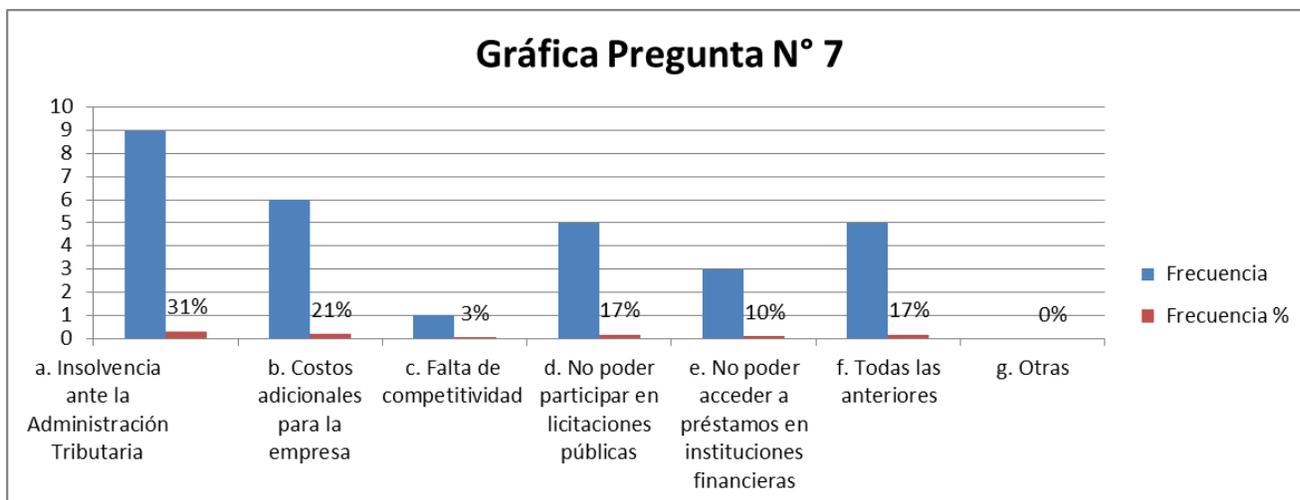
Pregunta N° 7

En su opinión, ¿cuál de los siguientes aspectos afectaría a la empresa al estar inmersa en un proceso administrativo sancionador? (Puede marcar más de una opción).

Objetivo: Conocer en qué aspectos afecta a la empresa estar inmersa en un proceso administrativo sancionador.

Tabulación Pregunta N° 7

| Respuestas | Frecuencia Absoluta | Frecuencia Relativa |
|--|----------------------------|----------------------------|
| a. Insolvencia ante la Administración Tributaria | 9 | 31% |
| b. Costos adicionales para la empresa | 6 | 21% |
| c. Falta de competitividad | 1 | 3% |
| d. No poder participar en licitaciones públicas | 5 | 17% |
| e. No poder acceder a préstamos en instituciones financieras | 3 | 10% |
| f. Todas las anteriores | 5 | 17% |
| g. Otras | 0 | 0% |
| Total general | 29 | 100% |



Análisis e interpretación:

Las situaciones por las que se puede ver afectada la empresa al ser sancionada y llevar un proceso de apelación son varios, ya que algunos de ellos afectan la operatividad de la compañía por medio de la interrogante se obtuvieron las siguientes estadísticas en las cuales el profesional de contaduría encuestado respondió al tema relacionado obteniendo que el 31% dice le afectaría a la empresa el estar insolvente ante la Administración Tributaria, el 21% que generaría costos adicionales a la empresa, 17% le impediría participar en licitaciones públicas, un 10% que no podría acceder a préstamos un 17% mencionó que le afectaría en todas las anteriores mencionadas, estas son las más significativas.

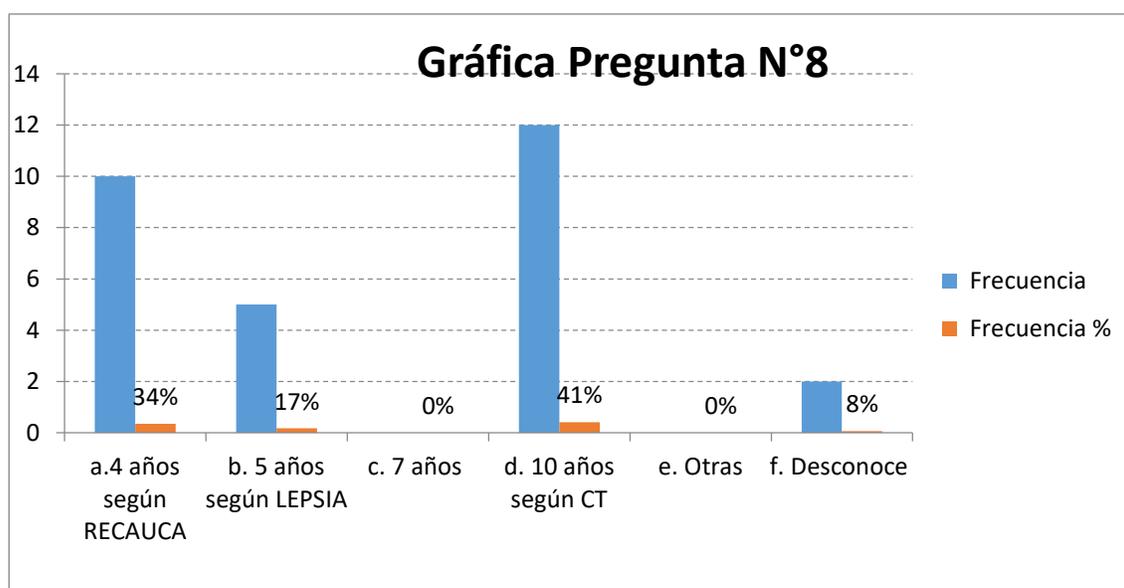
Pregunta N° 8

¿Cuál es el plazo aplicado que establece la legislación aduanera para la extinción de la obligación tributaria?

Objetivo: Verificar si los encargados del área contable conocen el plazo que se aplica dentro de un proceso sancionador para la extinción de la obligación tributaria.

Tabulación Pregunta N° 8

| Respuestas | Frecuencia Absoluta | Frecuencia Relativa |
|-------------------------|---------------------|---------------------|
| a. 4 años según RECAUCA | 10 | 34% |
| b. 5 años según LEPSIA | 5 | 17% |
| c. 7 años | 0 | 0% |
| d. 10 años según C. T | 12 | 41% |
| e. Otras | 0 | 0% |
| f. Desconoce | 2 | 8% |
| Total general | 29 | 100% |



Análisis e interpretación:

Para las diferentes obligaciones tributarias ante el FISCO se cuentan con distintos plazos uno de estos es en materia tributaria aduanera, ya que se encuentra regulado tanto en leyes nacionales como regionales, en esta situación es necesario conocer el orden jerárquico de las leyes para poder contestar adecuadamente a la pregunta, que en este caso el plazo para que se extinga la obligación es de cuatro años según establece el CAUCA y RECAUCA, es decir solo el 34% de los encuestados supo contestar correctamente también se encontró que un 8% desconocen completamente del plazo en el

cual se extingue la obligación tributaria aduanera y el 59% restante seleccionaron otras opciones que están dentro de las legislaciones nacionales aunque no necesariamente en materia aduanera, por lo que se determina que 66% del total de encuestados desconocen el plazo para la extinción de una obligación tributaria aduanera.

Pregunta N° 9

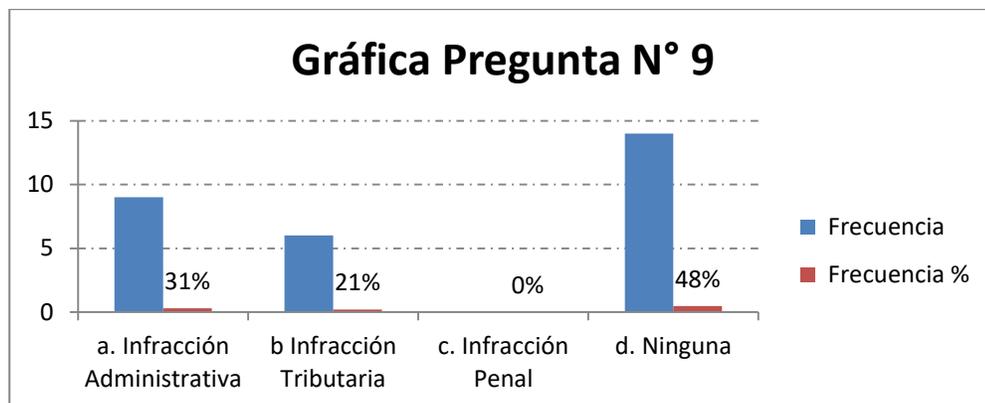
De las siguientes infracciones ¿De cuál ha sido objeto la empresa? (Puede marcar más de una opción)

Si su respuesta es la opción 4 pase a la pregunta 11.

Objetivo: Conocer si la empresa en estudio ha sido objeto de una sanción tributaria aduanera.

Tabulación Pregunta N° 9

| Respuestas | Frecuencia Absoluta | Frecuencia Relativa |
|------------------------------|---------------------|---------------------|
| a. Infracción Administrativa | 9 | 31% |
| b Infracción Tributaria | 6 | 21% |
| c. Infracción Penal | 0 | 0% |
| d. Ninguna | 14 | 48% |
| Total general | 29 | 100% |



Análisis e interpretación:

Todas las instituciones que tengan actividades de importaciones están propensas a ser sancionadas por algún tipo de infracción que se pueda dar en el proceso de importación o después de que se haya terminado el proceso, es necesario conocer qué porcentaje de las empresas encuestadas han sido sujetas de una sanción tributaria aduanera en este caso solo el 21% del total de encuestados confirmo que han tenido una sanción de índole tributaria ante la DGA mientras que el 31% confirmo que han sido sancionadas por infracciones administrativas ante esta entidad, lo que indica que por lo menos el 52% del total de encuestados han tenido que seguir lo que es un proceso administrativo sancionador y se han visto en la necesidad de conocer lo básico del proceso mientras que 48% restante no han sido sujetas a ningún tipo de sanción .

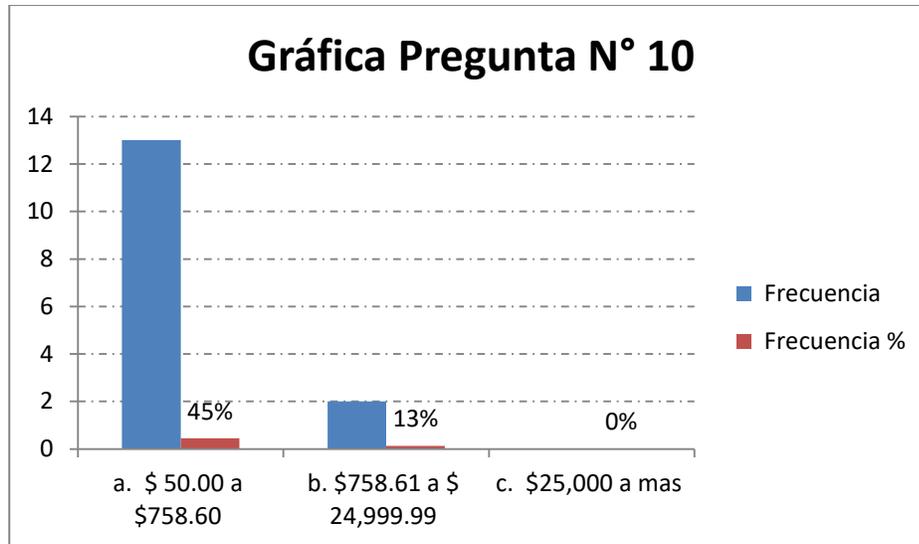
Pregunta N° 10

¿A qué monto ha ascendido la sanción impuesta?

Objetivo: Conocer el nivel de afectación económica que la empresa ha cancelado en concepto de multa por una infracción tributaria aduanera.

Tabulación Pregunta N°10

| Respuestas | Frecuencia Absoluta | Frecuencia Relativa |
|----------------------------|----------------------------|----------------------------|
| a. \$ 50.00 a \$758.60 | 13 | 45% |
| b. \$758.61 a \$ 24,999.99 | 2 | 13% |
| c. \$25,000 a mas | 0 | 0% |
| Total general | 15 | 58% |



Análisis e interpretación:

Es necesario conocer el nivel de afectación económica que han tenido las empresas que tienen actividades de importación, en la pregunta anterior dio un resultado de 31% de los encuestados han sido sancionados por infracciones administrativas mientras que el 21% han sido sancionados por infracciones tributarias aduaneras, con el resultado de la pregunta 10 se puede observar que solo el 13% del total de encuestados han cancelado en concepto de sanciones por infracciones tributarias montos superiores a \$ 758.61 pero menores a \$25,0000.00 dólares, lo que implica que hay 8% del total de encuestados que han sido sancionados por infracciones tributarias aduaneras pero la afectación económica no ha sido elevada, esta puede ser una de las razones por las que no se han visto en la necesidad de hacer uso de ningún recurso ya sea de revisión, reconsideración ante la DGA o apelación ante cualquier otra institución que puede recurrir el contribuyente, el 45% que se muestra en la gráfica es la sumatoria del 31% de encuestados que han cancelado multas por infracciones administrativas y el 14% faltante es el porcentaje de empresas sancionadas por infracciones administrativas aduaneras inferiores a los \$758.61 dólares.

Pregunta N° 11

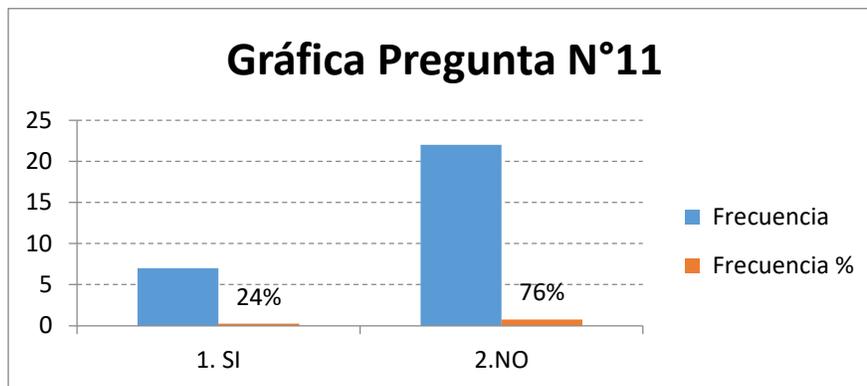
¿En la entidad que labora existe un plan de capacitación continua para los encargados del área contable?

Si su respuesta es la opción 2 pase a la pregunta 13

Objetivo: Conocer si dentro de las empresas importadoras se implementan medidas de educación continuada para los encargados del área de contable.

Tabulación Pregunta N°11

| Respuestas | Frecuencia Absoluta | Frecuencia Relativa |
|----------------------|---------------------|---------------------|
| a. SI | 7 | 24% |
| b. NO | 22 | 76% |
| Total general | 29 | 100% |



Análisis e interpretación:

Entre las leyes que regulan al profesional de la contaduría pública esta Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría, dentro de la cual incita al profesional a tener educación continuada en diferentes áreas las cuales sean de utilidad y vanguardia para la

profesión, es por ello necesario conocer si dentro de las empresas que laboran los contadores se brinda este beneficio.

Según la recolección de datos solo un 24% del total de encuestados tiene dentro de las empresas un plan de capacitación para el profesional de la contaduría mientras que el 76% no cuenta con tal beneficio y se hace necesario la publicación de guías informes o cualquier tipo de información que sirva para tal fin y así mantener activa e innovada la profesión.

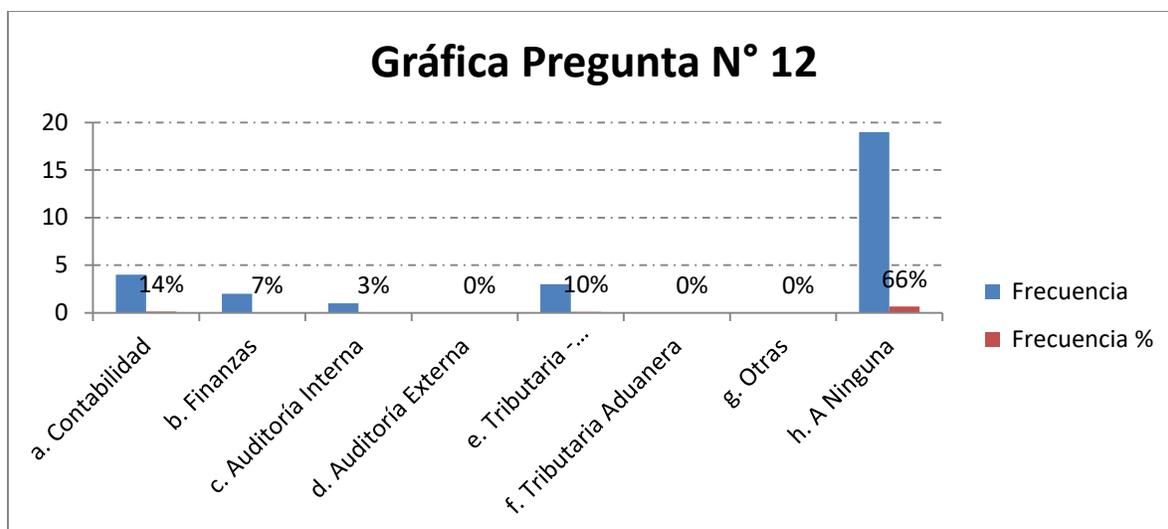
Pregunta N° 12

¿En cuáles de las siguientes áreas, ha recibido algún tipo de capacitación? (Puede marcar más de una opción)

Objetivo: Identificar las áreas en las que los encargados de contabilidad son capacitados.

Tabulación Pregunta N° 12

| Respuestas | Frecuencia Absoluta | Frecuencia Relativa |
|------------------------------------|----------------------------|----------------------------|
| a. Contabilidad | 4 | 14% |
| b. Finanzas | 2 | 7% |
| c. Auditoría Interna | 1 | 3% |
| d. Auditoría Externa | 0 | 0% |
| e. Tributaria - Impuestos Internos | 3 | 10% |
| f. Tributaria Aduanera | 0 | 0% |
| g. Otras | 0 | 0% |
| h. A Ninguna | 19 | 66% |
| Total general | 29 | 100% |



Análisis e interpretación:

Según los datos proporcionados por la pregunta 11 el 76% de las empresas no tiene un plan de capacitación pero según los datos recolectados con la pregunta 12 solo un 66% de los profesionales no tienen ningún tipo de capacitación lo que implica que se encuentra una diferencia de 10% los cuales se capacitan por cuenta propia en diferentes áreas que se han de utilidad a la profesión y el 24% a que hace referencia la pregunta 11 esta repartida en diferentes áreas de utilidad para la profesión pero ninguno de los encuestados se capacita en el área tributaria aduanera lo cual implica un grado de desconocimiento del área tributaria aduanera del 100% de encuestados.

Pregunta N° 13

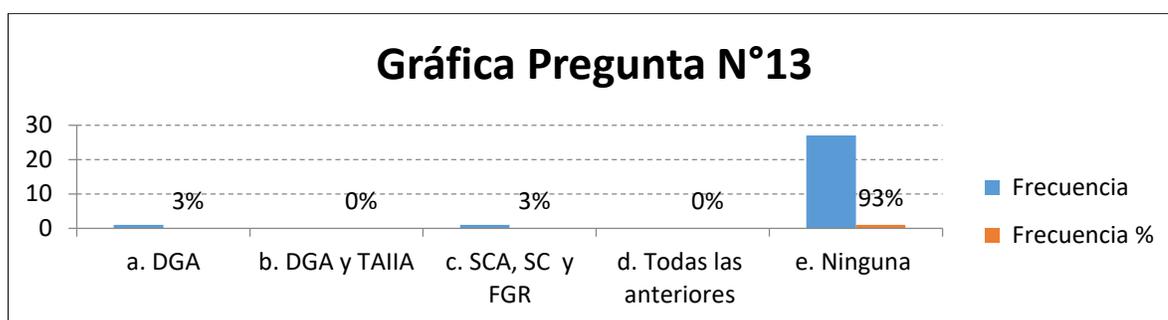
¿Ha recibido algún tipo de capacitación sobre los pasos e implicaciones que tiene un proceso administrativo sancionador ante alguna de las siguientes instancias? (Puede marcar más de una opción)

Si su respuesta es la opción 5 pase a la pregunta 15.

Objetivo: Determinar si el encargado del área contable posee conocimientos necesarios de los pasos e implicaciones que tiene un proceso administrativo sancionador.

Tabulación Pregunta N° 13

| Respuestas | Frecuencia Absoluta | Frecuencia Relativa |
|-------------------------|---------------------|---------------------|
| a. DGA | 1 | 3% |
| b. DGA y TAIIA | 0 | 0% |
| c. SCA, SC y FGR | 1 | 3% |
| d. Todas las anteriores | 0 | 0% |
| e. Ninguna | 27 | 94% |
| Total general | 29 | 100% |



Análisis e interpretación:

Es necesario conocer si el profesional de la contaduría pública conoce los pasos o implicaciones que lleva consigo un proceso administrativo sancionador en las diferentes instituciones en las cuales puede avocarse para apelar el contribuyente, y así puede el profesional ser de apoyo a la entidad en la que labora y desarrollar así un papel poco utilizado como lo es el profesional de contaduría pública como consultor, pero la obtención de datos demuestra que solo un 3% del total de encuestados han recibido algún tipo de capacitación de dicho proceso ante la DGA y un 3% a recibido algunas nociones de los procesos que se pueden llevar ante la Sala de lo

Contencioso Administrativo, Sala de lo Constitucional y Fiscalía General de la Republica pero el 94% restan no tiene noción alguna de los proceso dentro de estas entidades.

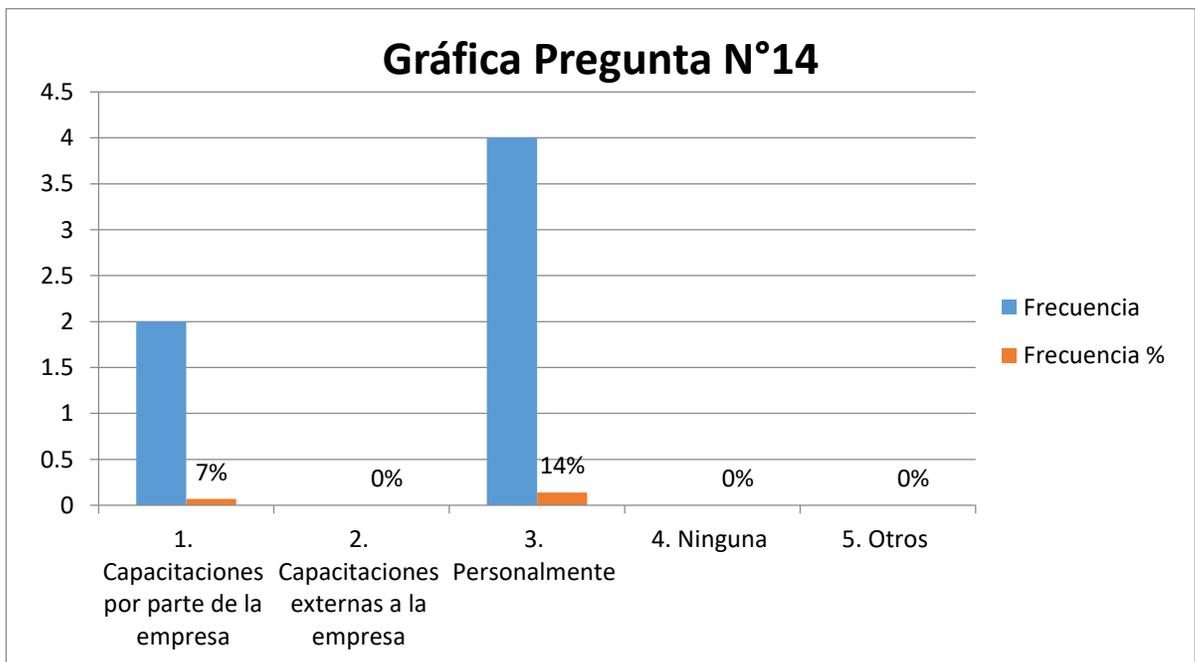
Pregunta N° 14

¿De qué manera obtuvo el conocimiento que posee sobre el proceso administrativo sancionador? (Puede marcar más de una opción)

Objetivo: Conocer la forma bajo la cual el encargado del área contable alcanzó el grado de conocimiento que posee sobre el proceso administrativo sancionador.

Tabulación Pregunta N°14

| Respuestas | Frecuencia Absoluta | Frecuencia Relativa |
|---|---------------------|---------------------|
| 1. Capacitaciones por parte de la empresa | 2 | 7% |
| 2. Capacitaciones externas a la empresa | 0 | 0% |
| 3. Personalmente | 4 | 14% |
| 4. Ninguna | 0 | 0% |
| 5. Otros | 0 | 0% |
| Total general | 6 | 21% |



Análisis e interpretación:

Según los datos revelados los encargados del área de contabilidad manifestaron que han adquirido conocimiento del proceso administrativo sancionador por iniciativa personal con el 14%, buscando conocer y comprender dicho proceso para poseer mayores en el ámbito profesional; asimismo revela que el 7% ha recibido capacitaciones por parte de la empresa sobre el proceso administrativo sancionador. En consecuencia la realización de nuestra investigación fortalecerá los conocimientos a los contadores que de forma personal buscan actualizarse del proceso administrativo sancionador con un enfoque contable y financiero para el 79% restante de la población encuestada tenga un mejor comprensión de la situación.

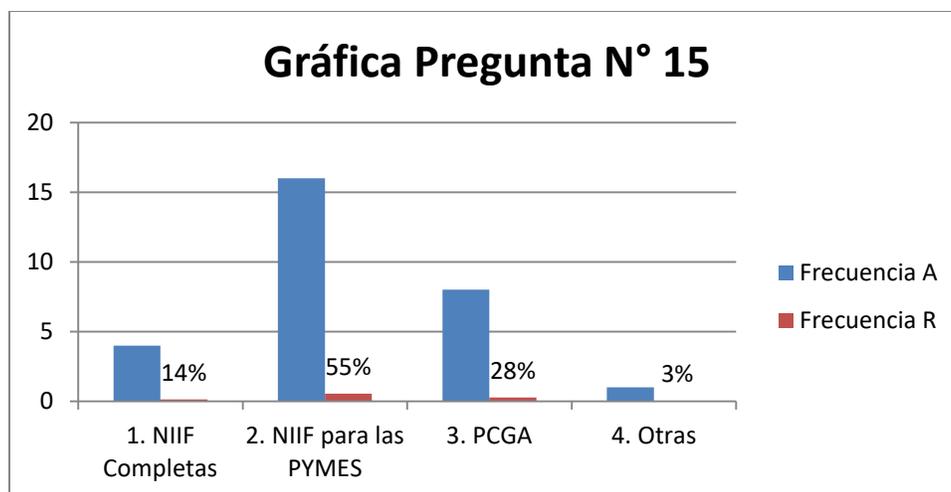
Pregunta N° 15

¿Qué normativa técnica contable aplica en la empresa?

Objetivo: Indagar sobre la normativa técnica que las empresas importadoras aplican.

Tabulación Pregunta N° 15

| Respuestas | Frecuencia Absoluta | Frecuencia Relativa |
|------------------------|----------------------------|----------------------------|
| 1. NIIF Completas | 4 | 14% |
| 2. NIIF para las PYMES | 16 | 55% |
| 3. PCGA | 8 | 28% |
| 4. Otras | 1 | 3% |
| Total general | 29 | 100% |



Análisis e interpretación:

Es importante conocer la normativa técnica que aplican las empresas objeto de nuestro estudio con el fin que nuestra investigación sea un instrumento de aplicabilidad real, por lo tanto el resultado de esta pregunta arroja que el 55% aplica NIIF para las PYMES, el 28% aplica Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA), el 14% las NIIF Completas y el restante 3% aplica otra normativa contable.

Tal motivo nos da como base que el desarrollo de nuestra investigación será realizado según lo establecido en la NIIF para las PYMES.

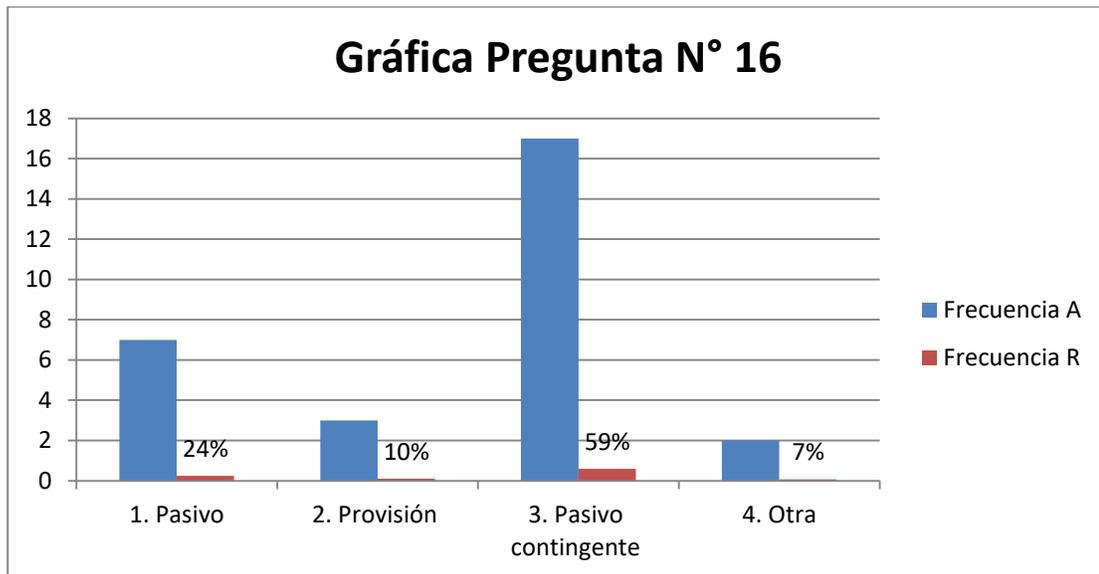
Pregunta N° 16

Según su criterio, ¿cómo se reconoce contablemente una infracción de un proceso administrativo sancionador? (Puede marcar más de una opción)

Objetivo: Indagar sobre el conocimiento que los contadores tienen respecto a la aplicación de las normas técnicas de contabilidad en un proceso administrativo sancionador.

Tabulación Pregunta N° 16

| Respuestas | Frecuencia Absoluta | Frecuencia Relativa |
|-----------------------|---------------------|---------------------|
| 1. Pasivo | 7 | 24% |
| 2. Provisión | 3 | 10% |
| 3. Pasivo contingente | 17 | 59% |
| 4. Otra | 2 | 7% |
| Total general | 29 | 100% |



Análisis e interpretación:

Según los encargados del área contable encuestados, el 59% considera que cuando existe una infracción establecida de un proceso administrativo sancionador son de la opinión que se genera en la contabilidad un pasivo contingente ya que es una obligación presente en el que pueda o no exigir salida de recursos en el proceso de una apelación en las distintas instancias, el 24% considera que es un pasivo considerándose como una obligación a pagar a corto plazo, el 10% como una provisión, mientras que el 8% considera que es con otra cuenta entre las mencionadas son como cuentas no deducibles ya que se hizo alusión al ámbito fiscal.

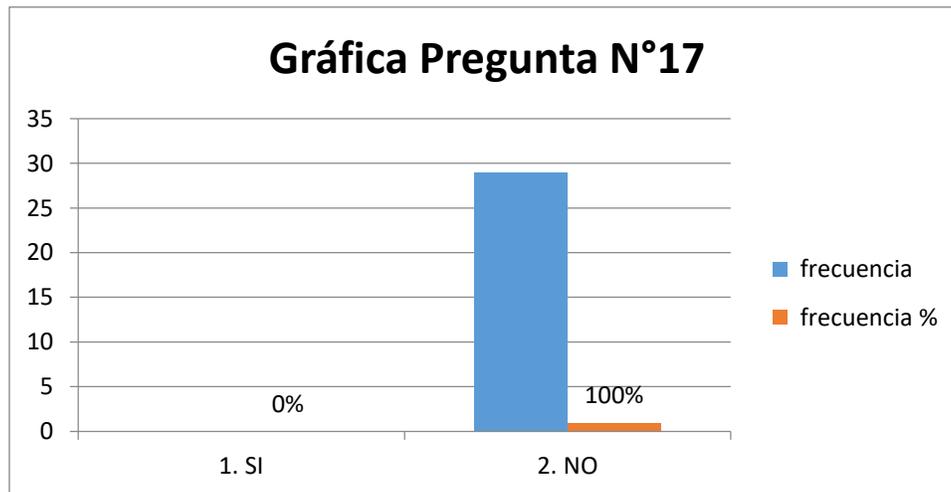
Pregunta N° 17

¿Actualmente posee la empresa guías o manuales de procedimientos relacionados con el proceso administrativo sancionador?

Objetivo: Conocer si la empresa posee actualmente lineamientos respecto al proceso administrativo sancionador.

Tabulación Pregunta N°17

| Respuestas | Frecuencia Absoluta | Frecuencia Relativa |
|----------------------|---------------------|---------------------|
| 1. SI | 0 | 0% |
| 2. NO | 29 | 100% |
| Total general | 29 | 100% |



Análisis e interpretación:

Del total de las empresas dedicadas a actividades de importación encuestadas ninguna de ellas posee algún tipo de guías o manuales de procedimientos relacionados con el proceso administrativo sancionador que les ayude a comprender de mejor manera

en caso de verse inmersa en esta, por lo que contar con una herramienta como esta facilitaría la comprensión de esta situación en caso de ser necesario.

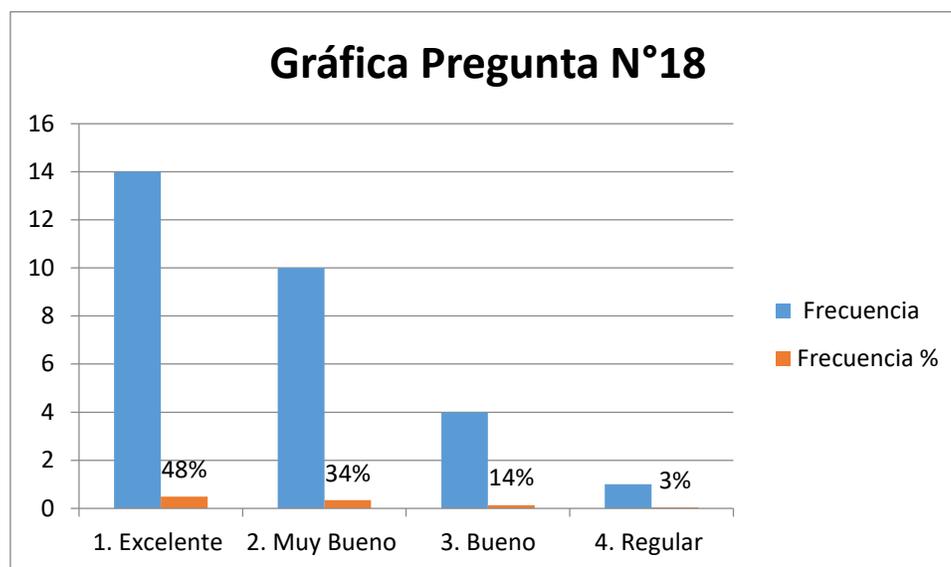
Pregunta N° 18

¿Cómo calificaría la existencia de una herramienta teórica y de aplicación práctica en lo relacionado al proceso administrativo sancionador?

Objetivo: Determinar cuan útil resulta la creación de una guía teórica y de aplicación práctica para un proceso administrativo sancionador.

Tabulación Pregunta N°18

| Respuestas | Frecuencia Absoluta | Frecuencia Relativa |
|----------------------|---------------------|---------------------|
| 1. Excelente | 14 | 48% |
| 2. Muy Bueno | 10 | 34% |
| 3. Bueno | 4 | 14% |
| 4. Regular | 1 | 3% |
| Total general | 29 | 100% |



Análisis e interpretación:

Según la opinión de los encargados del área contable de las empresas, el 48% califica como excelente la existencia de material relacionado al proceso administrativo sancionador, el 34% considera que es muy bueno, el 14% bueno y el 3% como regular. Dichos resultados indican que es necesaria la elaboración de una guía de procedimientos enfocada al contador para que desarrolle un mejor rol y este puede ser considerado como consultor dentro de la empresa en la que labora.

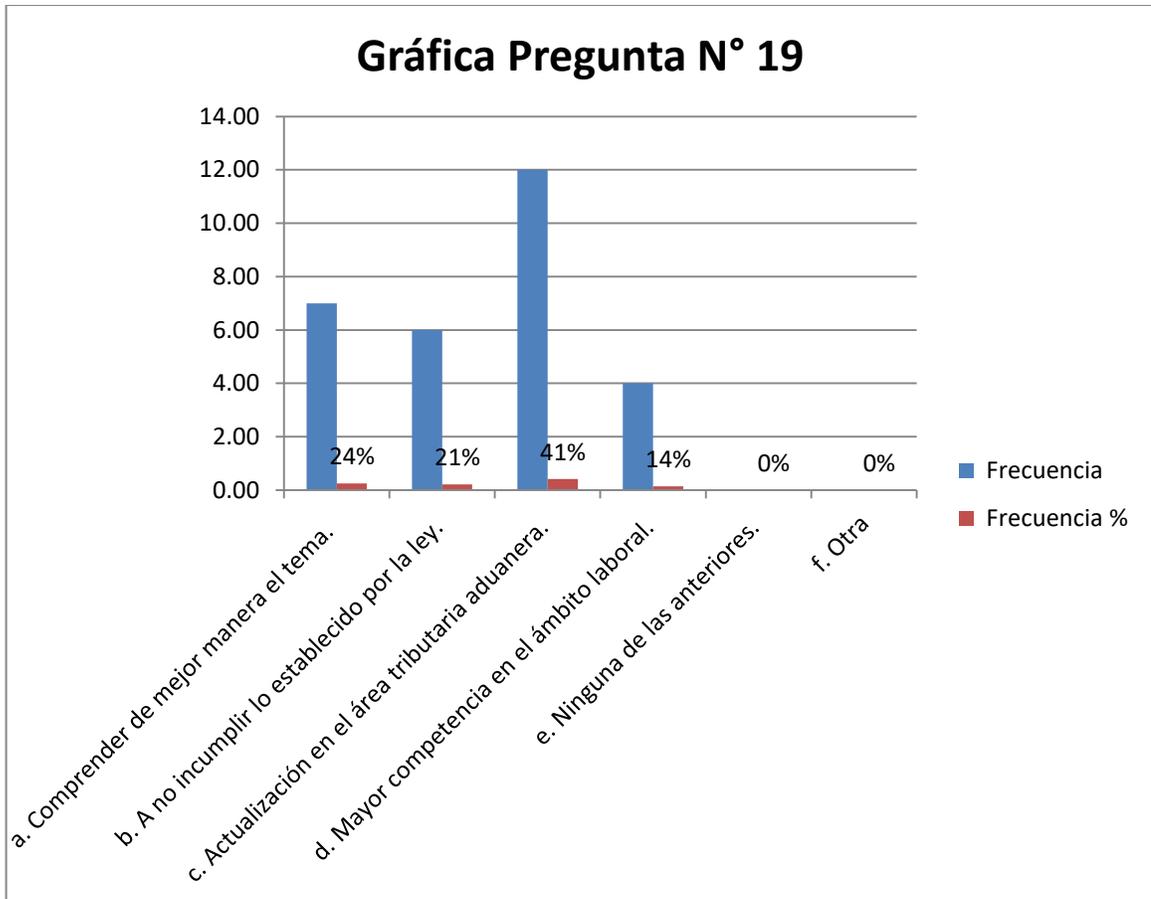
Pregunta N° 19

¿En cuál de las siguientes áreas le sería más útil una guía de aplicación práctica sobre el proceso administrativo sancionador por sanciones tributarias aduaneras? (Puede marcar más de una opción)

Objetivo: Determinar en qué áreas beneficiaría al contador una guía de aplicación práctica sobre el proceso administrativo sancionador por sanciones tributarias aduaneras.

Tabulación Pregunta N°19

| Respuestas | Frecuencia Absoluta | Frecuencia Relativa |
|--|----------------------------|----------------------------|
| a. Comprender de mejor manera el tema. | 7 | 24% |
| b. A no incumplir lo establecido por la ley. | 6 | 21% |
| c. Actualización en el área tributaria aduanera. | 12 | 41% |
| d. Mayor competencia en el ámbito laboral. | 4 | 14% |
| e. Ninguna de las anteriores. | 0 | 0% |
| f. Otra | 0 | 0% |
| Total general | 29 | 100% |



Análisis e interpretación:

Los resultados obtenidos indican que el 41% de los encuestados les ayudaría a actualizarse en el área tributaria aduanera, el 24% les ayudaría a comprender de mejor manera el tema, el 21% para no incumplir con lo establecido de la ley y el 14% les brindaría mayor competencia en el ámbito laboral.

Por lo tanto, es importante la existencia de una guía de aplicación práctica del proceso administrativo sancionador, en diferentes áreas para que se de utilidad para todo el interesado, además resalta la tendencia que ayudaría a actualizarse en el área tributaria aduanera, supliendo la falta de material relacionado a dicho proceso.

Estadísticas de infracciones aduaneras

| Cuento Infracciones | ENE | | FEB | | MAR | | ABR | | MAY | | JUN | | JUL | | AGO | | SEPT | | OCT | | NOV | | DIC | |
|---|-----|----|-----|----|-----|----|-----|----|-----|----|-----|----|-----|----|-----|----|------|----|-----|----|-----|----|-----|----|
| | A | T | A | T | A | T | A | T | A | T | A | T | A | T | A | T | A | T | A | T | A | T | A | T |
| San Bartolo | 76 | 28 | 66 | 12 | 88 | 26 | 75 | 26 | 72 | 31 | 110 | 49 | 90 | 40 | 132 | 28 | 157 | 47 | 181 | 37 | 185 | 50 | 167 | 43 |
| Marítima De Acajutla | 90 | 9 | 47 | 7 | 90 | 13 | 66 | 6 | 96 | 10 | 75 | 9 | 93 | 6 | 68 | 6 | 89 | 6 | 103 | 9 | 248 | 14 | 175 | 11 |
| Aérea De Comalapa | 17 | 6 | 44 | 7 | 24 | 1 | 04 | 4 | 68 | 4 | 42 | 2 | 05 | 4 | 75 | 2 | 34 | 2 | 43 | 5 | 24 | 6 | 12 | 9 |
| Terrestre Las Chinamas | 4 | 4 | | 3 | 2 | 7 | 3 | 2 | 2 | 3 | 3 | 5 | 3 | 3 | 3 | 3 | 3 | 4 | 6 | 4 | 5 | 5 | 6 | 4 |
| Terrestre La Hachadura | 21 | | 20 | | 11 | 2 | 66 | 2 | 28 | 1 | 42 | 1 | 49 | 7 | 50 | 5 | 47 | 1 | 57 | 1 | 24 | 3 | 39 | 7 |
| Terrestre Santa Ana | 35 | 1 | 28 | 1 | 25 | 3 | 27 | 3 | 24 | 1 | 29 | 5 | 22 | 1 | 27 | 2 | 38 | 11 | 34 | 8 | 74 | 8 | 24 | 6 |
| Terrestre San Cristóbal | 14 | 15 | 29 | 11 | 44 | 9 | 36 | 14 | 20 | 11 | 28 | 4 | 17 | 5 | 18 | 4 | 23 | 5 | 34 | 5 | 33 | 9 | 18 | 16 |
| Terrestre Anguiatu | 25 | 2 | 23 | 5 | 25 | 7 | 20 | 4 | 30 | 5 | 24 | 6 | 23 | 6 | 26 | 2 | 18 | 5 | 24 | 5 | 43 | 6 | 11 | 2 |
| Terrestre El Amatillo | 37 | 4 | 48 | 5 | 41 | 6 | 45 | 5 | 33 | 4 | 53 | 5 | 42 | 9 | 44 | 5 | 64 | 2 | 65 | 5 | 65 | 3 | 63 | 10 |
| Terrestre El Poy Fardos Postales | 10 | 2 | 19 | 3 | 16 | 2 | 20 | 1 | 17 | 2 | 8 | 2 | 27 | | 16 | 2 | 21 | 3 | 25 | 6 | 34 | 7 | 28 | 2 |
| Z.F. San Marcos | 4 | | 6 | | 13 | | 8 | | 15 | 1 | 7 | 2 | 17 | | 18 | 1 | 5 | | 34 | 1 | 38 | 1 | 48 | |
| Z.F. El Pedregal | | 1 | | | | | | | | | 1 | | 2 | | | | 6 | | | | 2 | | 1 | |
| Z.F. San Bartolo | 1 | | 5 | | 1 | | 4 | | 1 | | 6 | 1 | 1 | | 3 | | 3 | | 1 | | 1 | | 2 | |
| Z.F. Exportsalva | 11 | 1 | 15 | 1 | 10 | 1 | 14 | | 14 | | 14 | | 17 | 1 | 12 | | 15 | | 9 | 1 | 7 | | 5 | 1 |
| Z.F. American Park | 9 | | 12 | | 13 | | 10 | | 20 | 1 | 8 | 1 | 16 | | 13 | 1 | 23 | | 29 | 1 | 20 | | 3 | |
| Z.F. Internacio | 21 | 1 | 11 | | 19 | | 25 | | 19 | | 12 | | 28 | 2 | 26 | 1 | 23 | | 40 | | 33 | | 20 | |
| Delg. Z. Fca. Diez | | | 2 | | 2 | | 3 | 2 | 2 | 1 | 2 | | 4 | | 2 | | 2 | | 2 | | 8 | | 1 | |
| Delg. Z.Fca. Miramar | 6 | | 11 | | 13 | | 6 | | 15 | | 12 | 1 | 13 | | 8 | | 12 | | 8 | 1 | 8 | | 25 | 1 |
| Delg. Zfca. Sto. Tomas | | | | | | | 2 | | | | 3 | 1 | | | | | | | 1 | | | | | |

| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
|--|-----|---|----|---|-----|---|----|---|-----|---|-----|---|-----|---|-----|---|-----|---|-----|---|-----|---|-----|---|
| Delg. Zfca. Santa Tecla | 5 | 1 | 7 | | 17 | | 23 | | 35 | | 18 | | 18 | 5 | 14 | 2 | 14 | | 10 | 1 | 14 | 1 | 13 | 4 |
| Delg. Zfca. Santa Ana | 5 | | | | 2 | | 3 | | 4 | | 3 | | 9 | | 7 | | 7 | | 8 | | 16 | | 2 | |
| Delg. Zfca. Calvo Conservas | 2 | | | | 3 | | | | | | | | | | 1 | | | | 1 | | | | | |
| Z.Fca. Parque Industrial Sam-Li | | | | | | | | | 2 | | 2 | | 1 | | | | 1 | | | | | | 2 | |
| Z.Fca. San Jose | 7 | | 9 | | 6 | 1 | 5 | 1 | 12 | | 13 | | 15 | | 11 | | 9 | | 11 | | 19 | 1 | 14 | 1 |
| Z.F. Las Mercedes | | | | | | | | | | | | | | | | | | | 3 | | | | | |
| Delg. Ad. Alm. Desarrollo,(ALDE SA) | 4 | | 5 | 3 | 9 | | 8 | | 14 | | 17 | 1 | 5 | 1 | 2 | | 13 | | 4 | 3 | 6 | | 4 | |
| Delg. Ad. Alm. Gral. Dep.Occide (Agdosa) | 37 | 3 | 32 | 4 | 36 | 4 | 32 | 2 | 32 | 2 | 41 | 7 | 19 | 2 | 35 | | 17 | | 28 | 3 | 28 | 1 | 16 | 1 |
| Delg. Ad. Bodega Gral. Deposi (Bodesa) | 8 | | 1 | | 3 | | 5 | | 5 | | 8 | | 6 | | 4 | | 8 | | 8 | | 7 | | 8 | |
| Delegación Dhl | 30 | | 09 | | 52 | | 17 | | 04 | | 9 | | 64 | 3 | 23 | | 50 | | 74 | 1 | 6 | 3 | 41 | |
| Deleg. Aduana TRANSAUTO, Bodega De Deposito (Servilogica) | 128 | | 92 | | 110 | | 89 | | 104 | | 164 | 2 | 132 | 2 | 297 | | 203 | 2 | 260 | 2 | 194 | 2 | 193 | |
| Almacena Nejapa, | 31 | | 22 | | 26 | 3 | 18 | 1 | 27 | | 34 | | 48 | 5 | 74 | | 46 | | 68 | | 52 | 3 | 73 | |
| Almacena Almaconsa | 5 | 1 | 2 | 1 | 7 | 2 | 4 | | 2 | | 9 | | 3 | 1 | 1 | | 6 | 2 | 3 | | 11 | 2 | 10 | 3 |
| Agdosa Soyapang | 2 | 1 | 2 | | 4 | | 2 | | 8 | | 3 | | 4 | | | | | | | | | | | |
| Alm. Gral. Depost Occidente (Apopa) | 23 | | 46 | | 49 | | 31 | 1 | 39 | | 67 | 3 | 67 | 1 | 67 | 1 | 42 | 2 | 60 | 4 | 92 | | 64 | 2 |
| Dirección General De Aduanas | 32 | | 94 | | | | 1 | | 1 | | | | 1 | | | | | | | | 3 | | | |

Importaciones según principales productos

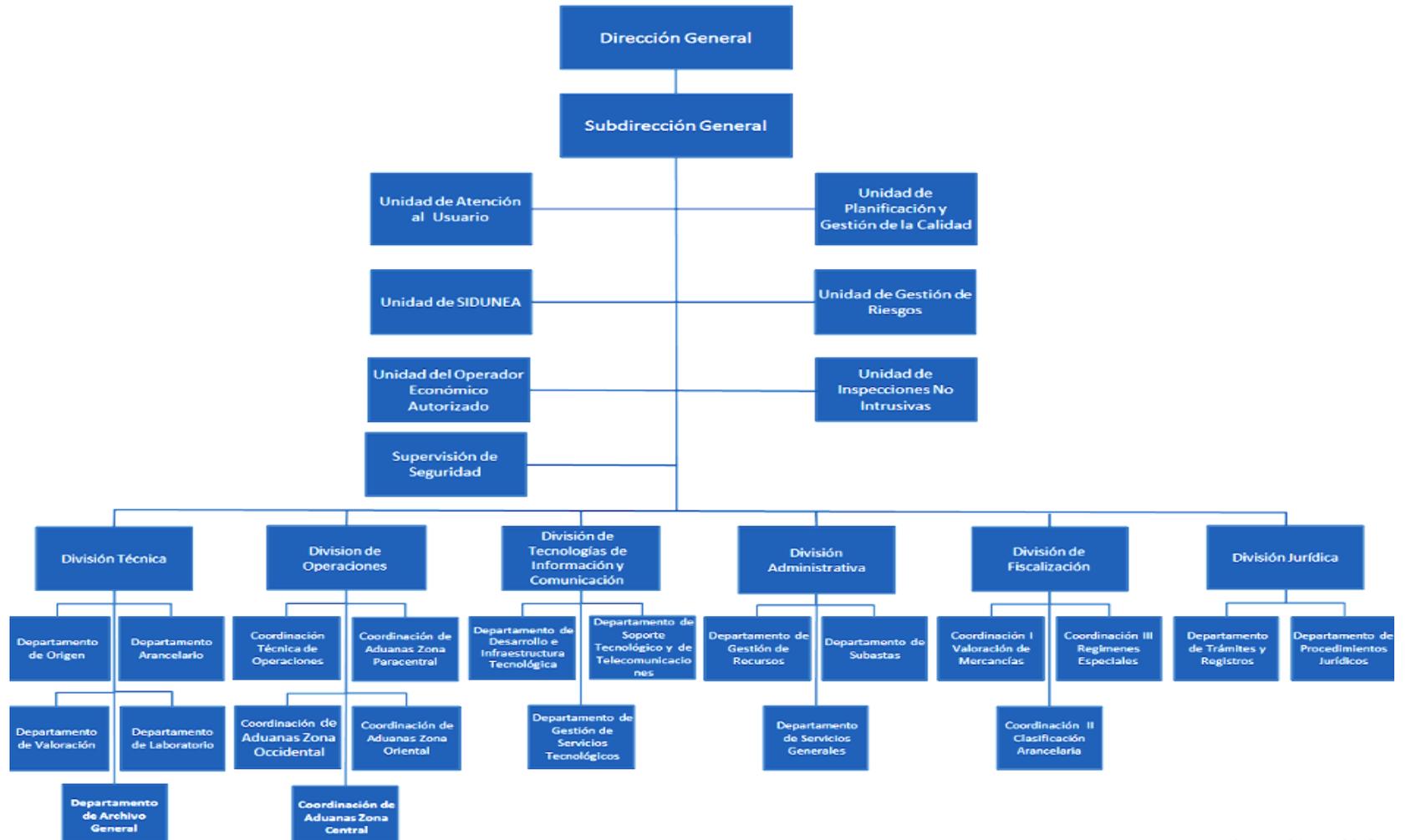
| (Millones de US\$) | | | | | | |
|--------------------|---|-------|---------|---------|---------|---------|
| Código | Descripción | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 |
| 2710 | Aceites de petróleo o de mineral bituminoso, excepto los aceites crudos; preparaciones no expresadas ni comprendidas en otra parte, con un contenido de aceites de petróleo o de mineral bituminoso superior o igual al 70% en peso, en las que estos aceites c | 928.0 | 1,331.0 | 1,788.4 | 1,520.8 | 1,213.1 |
| 3004 | Medicamentos (excepto los productos de las partidas 30.02, 30.05 ó 30.06) constituidos por productos mezclados o sin mezclar, preparados para usos terapéuticos o profilácticos, dosificados (incluidos los administrados por vía transdérmica) o acondicionado | 323.4 | 304.5 | 266.1 | 267.0 | 305.5 |
| 8517 | Teléfonos, incluidos los teléfonos móviles (celulares) y los de otras redes inalámbricas; los demás aparatos para emisión, transmisión o recepción de voz, imagen u otros datos, incluidos los de comunicación en red con o sin cable (tales como redes locales | 187.8 | 208.4 | 226.9 | 252.9 | 261.9 |
| 8703 | Automóviles de turismo y demás vehículos automóviles concebidos principalmente para el transporte de personas (excepto los de la partida 87.02), incluidos los del tipo familiar ("break" o "station wagon") y los de carreras | 97.8 | 120.6 | 147.0 | 136.6 | 162.8 |
| 2711 | Gas de petróleo y demás hidrocarburos gaseosos | 189.2 | 149.8 | 171.7 | 216.9 | 135.3 |
| 1005 | Maíz | 209.3 | 147.6 | 102.3 | 107.8 | 134.2 |
| 2106 | Preparaciones alimenticias no expresadas ni comprendidas en otra parte | 107.8 | 93.8 | 95.5 | 116.7 | 130.2 |
| 6006 | Los demás tejidos de punto | 98.1 | 98.3 | 105.2 | 115.3 | 122.2 |
| 5402 | Hilados de filamentos sintéticos (excepto el hilo de coser) sin acondicionar para la venta al por menor, incluidos los monofilamentos sintéticos de título inferior a 67 decitex | 74.6 | 92.5 | 119.1 | 128.2 | 122.1 |
| 0406 | Quesos y requesón | 86.0 | 96.7 | 100.8 | 104.9 | 119.6 |
| 3901 | Polímeros de etileno en formas primarias | 106.0 | 109.3 | 121.1 | 125.3 | 111.0 |
| 8704 | Vehículos automóviles para transporte de mercancías | 83.1 | 101.3 | 108.3 | 89.6 | 101.7 |
| 5205 | Hilados de algodón (excepto el hilo de coser) con un contenido de | 180.3 | 132.7 | 148.3 | 149.4 | 100.8 |

| | | | | | | |
|------|---|---------|---------|----------|---------|---------|
| | algodón superior o igual al 85% en peso, sin acondicionar para la venta al por menor | | | | | |
| 6115 | Calzas, panty-medias, leotardos, medias, calcetines y demás artículos de calcetería, incluso de compresión progresiva (por ejemplo, medias para várices), de punto | 90.1 | 97.1 | 86.2 | 93.8 | 100.7 |
| 3907 | Poliacetales, los demás poliéteres y resinas epoxi, en formas primarias; policarbonatos, resinas alcidicas, poliésteres alíficos y demás poliésteres, en formas primarias | 126.8 | 123.4 | 116.1 | 117.1 | 95.5 |
| 8471 | Máquinas automáticas para tratamiento o procesamiento de datos y sus unidades; lectores magnéticos u ópticos, máquinas para registro de datos sobre soporte en forma codificada y máquinas para tratamiento o procesamiento de estos datos, no expresados | 121.6 | 112.6 | 112.6 | 96.0 | 95.0 |
| 3923 | Artículos para el transporte o envasado, de plástico; tapones, tapas, capsulas y demás dispositivos de cierre, de plástico | 71.3 | 68.4 | 78.3 | 74.6 | 80.8 |
| 2304 | Tortas y demás residuos sólidos de la extracción del aceite de soja (soya), incluso molidos o en "pellets" | 64.1 | 78.4 | 82.0 | 97.5 | 79.4 |
| 1001 | Trigo y morcajo (tranquillón) | 89.3 | 100.4 | 84.0 | 84.9 | 76.4 |
| 3920 | Las demás placas, laminas, hojas y tiras, de plástico no celular y sin refuerzo, estratificación ni soporte o combinación similar con otras materias | 71.1 | 67.2 | 69.5 | 72.6 | 75.3 |
| | Sub-Total | 3,305.7 | 3,634.0 | 4,129.2 | 3,967.9 | 3,623.4 |
| | TOTAL | 9,327.7 | 9,540.9 | 10,019.6 | 9,834.6 | 9,740.8 |

Fuente: Dirección de Inteligencia Económica (SIECA) con datos de los Bancos Centrales de la Región, Ministerio de Fomento, Industria y Comercio (MIFIC)

de Nicaragua e Instituto Nacional de Estadística y Censo, Contraloría General (INEC) de Panamá.

Organigrama de la Dirección General de Aduanas



Directorio de empresas con actividades de importación de la DIGESTYC

| Correlativo | Municipio | Nombre Comercial | Actividad |
|-------------|--------------|---|----------------------------|
| 1 | SAN SALVADOR | GIOVANI ARMANDO ARTEAGA MENA | Actividades de importación |
| 2 | SAN SALVADOR | AMK TRADING, S.A. DE C.V. | Actividades de importación |
| 3 | SAN SALVADOR | CENAGRO S.A DE C.V. | Actividades de importación |
| 4 | SAN SALVADOR | LOS TRES ANGELES | Actividades de importación |
| 5 | SAN SALVADOR | ADRICSA | Actividades de importación |
| 6 | SAN SALVADOR | BOMICAPS COLLECTION, S.A. DE C.V. | Actividades de importación |
| 7 | SAN SALVADOR | ULTRA-TEK, S.A DE C.V. | Actividades de importación |
| 8 | SAN SALVADOR | INVERSIONES ENMANUEL, S.A. DE C.V. | Actividades de importación |
| 9 | SAN SALVADOR | CASARES INTERNATIONAL, S.A. DE C.V. | Actividades de importación |
| 10 | SAN SALVADOR | GANO EXCEL EL SALVADOR, S. A DE C. V. | Actividades de importación |
| 11 | SAN SALVADOR | JAUJA, S.A. DE C.V. | Actividades de importación |
| 12 | SAN SALVADOR | DIHACA, S.A DE C.V. | Actividades de importación |
| 13 | SAN SALVADOR | INNOVACION Y TECNOLOGIA, S.A. DE C.V. | Actividades de importación |
| 14 | SAN SALVADOR | SWEET IMPORTS, S.A DE C.V. | Actividades de importación |
| 15 | SAN SALVADOR | PROEQUIP, S.A. DE C.V. | Actividades de importación |
| 16 | SAN SALVADOR | CINTEC, S. A. DE C. V. | Actividades de importación |
| 17 | SAN SALVADOR | DISTRIBUIDORA LOPEZ LINARES, S.A. DE C.V. | Actividades de importación |
| 18 | SAN SALVADOR | PALACIO REAL, S. A DE C. V. (IMPORTADORA CHEN' S | Actividades de importación |
| 19 | SAN SALVADOR | QUIPRESA,S.A. DE C.V. | Actividades de importación |
| 20 | SAN SALVADOR | LUXOR GT SA DE CV | Actividades de importación |
| 21 | SAN SALVADOR | SUNBRIDGE LATINOAMERICA, S.A. DE C.V. | Actividades de importación |
| 22 | SAN SALVADOR | INDUSTRIAS VERDES DE EL SALVADOR | Actividades de importación |
| 23 | SAN SALVADOR | SINOCERAS, S.A DE C.V. | Actividades de importación |
| 24 | SAN SALVADOR | COMERCIALIZADORA COLON, S.A DE C.V. | Actividades de importación |
| 25 | SAN SALVADOR | IMPORTACIONES GLAMOUR, S.A. DE C.V. | Actividades de importación |
| 26 | SAN SALVADOR | SERPRODISA, S. A. DE C. V. | Actividades de importación |
| 27 | SAN SALVADOR | SERVENCA S.A DE C.V. | Actividades de importación |

| | | | |
|----|--------------|--|----------------------------|
| 28 | SAN SALVADOR | GRUPO TERRA, S.A DE C.V. | Actividades de importación |
| 29 | SAN SALVADOR | TRADING 247, S.A. DE C.V. | Actividades de importación |
| 30 | SAN SALVADOR | ASTRA INVERSIONES, S.A. DE C.V. | Actividades de importación |
| 31 | SAN SALVADOR | GRUPO DE INVERSIONES ATOCHA,S.A DE C.V. | Actividades de importación |
| 32 | SAN SALVADOR | JC INGENIERIA, S.A. DE C.V. | Actividades de importación |
| 33 | SAN SALVADOR | IMPORTADORA Y DISTRIBUIDORA LATINOAMERICANA,S.A DE C. V. | Actividades de importación |
| 34 | SAN SALVADOR | IMCOPAVA, S. A DE C. V. | Actividades de importación |
| 35 | SAN SALVADOR | DISTRIBUIDORA ARANGI,S.A. | Actividades de importación |
| 36 | SAN SALVADOR | INZADESA | Actividades de importación |
| 37 | SAN SALVADOR | AQUARIUS | Actividades de importación |
| 38 | SAN SALVADOR | SAVAL, S.A DE C.V. | Actividades de importación |
| 39 | SAN SALVADOR | PIBESA,S.A DE C.V. | Actividades de importación |
| 40 | SAN SALVADOR | CORPORACION FRANQUISUR, S.A. DE C.V. | Actividades de importación |
| 41 | SAN SALVADOR | IMPORTADORA GABY | Actividades de importación |
| 42 | SAN SALVADOR | IMPORTACIONES MANUEL | Actividades de importación |
| 43 | SAN SALVADOR | GABRIELA DISTRIBUIDORES | Actividades de importación |
| 44 | SAN SALVADOR | CALVBRUNNEN EL SALVADOR, S.A. DE C.V. | Actividades de importación |
| 45 | SAN SALVADOR | LATIN TRADE GROUP, S. A. DE C. V. | Actividades de importación |
| 46 | SAN SALVADOR | INVERSIONES YEKUANA, S.A DE C.V. | Actividades de importación |
| 47 | SAN SALVADOR | SERVENCA | Actividades de importación |

Entrevista administrador de aduana

Entrevistado: Lic. Mario Santiago Hernández Henríquez

Cargo: Administrador de Terminal de Carga del Aeropuerto Oscar Arnulfo Romero y Galdámez

1. ¿En qué consiste un proceso administrativo sancionador en aduanas?

“Consiste principalmente en un seguimiento de parte de la autoridad administrativa sobre las personas que están sometidas a una ley, en otras palabras se puede decir que es la parte del ámbito judicial y la parte administrativa nosotros como autoridades tributarias (administrador de delegaciones de aduanas) nos regimos básicamente de lo que es propiamente un derecho administrativo y de ahí viene el procedimiento administrativo sancionador el cual no tiene una consecuencia penal, más bien lo que tiene son sanciones de índole pecuniaria que se da sobre administrados de las diferentes leyes, por ejemplo:

En el caso de nosotros como aduana son sanciones que están contempladas en la legislación aduanera y tipifica en un marco legal que se llama la Ley Especial para Sancionar Infracciones Aduaneras, es la relación que tiene el Estado y los administrados todo se resuelve de manera administrativa

De ahí proviene el tema del procedimiento administrativo sancionador que se deriva de una falta que hacen los administrados en contra de una institución o digámoslo así porque han infringido una ley, que en aduana se da específicamente cuando surgen incumplimientos a la normativa aduanera y que ocasionan ya sea un perjuicio fiscal o simplemente no ocasionan un perjuicio fiscal pero que tienen una sanción de tipo administrativa.”

2. ¿Cuáles son las causas más frecuentes por la que se establecen infracciones del tipo tributarias aduanera?

“En esta aduana y de índole tributaria pues lo que más nos afecta es el tema de clasificaciones arancelarias y que a la larga es el fuerte que tiene que tener un contador

vista y esa clasificación arancelaria deriva a una infracción tributaria porque se dejan de pagar impuestos.”

3. Según su experiencia ¿las personas a las cuales se les determina una infracción tributaria aduanera conocen el proceso a seguir en caso de no estar de acuerdo con la sanción impuesta?

“*Realmente no lo conocen*, al final la gran mayoría inclusive aunque sean importadores viejos desconocen realmente el procedimiento sancionador, normalmente el procedimiento lo orienta el agente aduanero y hay veces que el agente aduanero anda más perdido, entonces al final el que supuestamente tiene que ser el asesor del importador en materia de trámites aduanales termina siendo una piedra de tropiezo porque anda más perdido que el mismo importador, en su mayoría lo desconocen, no saben ni siquiera que es un acto de notificación, no saben que es una aceptación de multa, uno los orienta en el sentido que venga a darse por notificado... “pero que de ahí voy a aceptar la multa”...no es eso solo es notificarle la sanción pero al final el usuario dice “no...que yo voy aceptar multa” “no...que el agente aduanero ya me dio la información”...no le ha dado la discrepancia porque...de hecho aquí está todavía y ni siquiera la he firmado la notificación...ni siquiera ha aperturado el proceso...que ese es el punto...entonces uno percibe que el usuario realmente tiene desconocimiento.”

4. ¿Cuáles son los bienes o rubro bajo el que se imputan más sanciones o no hay un tipo de bien en específico?

“Lo que pasa es que las aduanas terminan siendo hasta cierto punto aduanas especializadas, sobretodo en un tema de tributarias muchas veces depende el tipo de aduana, por ejemplo;

- Nosotros en esta aduana (Terminal de Carga del Aeropuerto Monseñor Oscar Arnulfo Romero) vemos bastante equipo de comunicación, equipos electrónicos obviamente esos son los rubros que más se sancionan pero es la naturaleza de la aduana, nosotros en esta aduana lo que más recibimos son servidores, routers, celulares y también vemos el tema de medicamentos entonces la mayor cantidad de productos importados en esta aduana se centra en esos

rubros las sanciones van sobre esos rubros sobre todo el equipo electrónico, si me dice respecto a esta aduana pues yo diría los equipos electrónicos aclarando aduana aeropuerto, esto varía dependiendo de qué aduana se trate

- Aduana San Bartolo donde hay más miscelánea de cosas muy probablemente sería un poquito más diferente el tipo de rubros que más se sancionan.
- Aduana el Amatillo posiblemente sean los productos lácteos los más sancionados
- Aduana la Hachadura probablemente sea el tema de legumbres y verduras y todo lo demás, dependiendo de la naturaleza así es el tipo de mercancía que se sancionan
- Aduana Acajutla podría ser que lo que más se sancionen son el tema de plásticos, papeles, materias primas porque es ese tipo de material el que más recibe en esa aduana.

Entonces si me hablan de aduana aeropuerto yo voy a decir los equipos electrónicos; el año pasado tuvimos una alta incidencia de sanciones en las pantallas LED, de esas que ven en los anuncios, tuvo una alta ocurrencia de ese tipo de multas pero por ejemplo hoy estamos entrando en el rubro de la joyería, nos estamos metiendo en otra área donde ya el tiempo nos va dando y empezamos a observar ciertas cosas, el tema de subvaluaciones de mercancías que están abarcando todo, entonces es relativo al final.”

5. ¿Puede el contador general de una empresa importadora realizar trámites de revisión o apelación ante la DGA si la empresa en la que labora le ha dado un poder especial para realizar estas diligencias?

“Si él es un apoderado de la empresa puede hacerse parte de un proceso, el tema está que tan calificado esté, como al final en el proceso sancionador no solamente involucra la parte técnica, no es tributos nada más sino que abarca temas de índole de derecho, debería de tener un conocimiento mediano de derecho para poder actuar, pero el sí puede darse parte, él puede notificarse, él puede presentar escritos porque es el apoderado de la empresa va a presentar un escrito como empresa, al final puede hacerse parte actuando en nombre de la empresa.”

6. En su opinión, ¿Qué limitantes podría tener el profesional de la contaduría pública en un proceso de esta índole?

“Realmente limitaciones como toda persona, si partimos del hecho que todos tenemos capacidad, no debería de tener más que solamente el tema de que si es apoderado o no y si conoce o no la parte aduanera, el tema es que al final el enfoque que tenemos, se lo digo como estudiante yo también al final, el enfoque que dan las universidades es un enfoque como una materia optativa, al final el tema aduanero lo miran como algo secundario, como algo que solamente le va a servir para efectos tributarios de la empresa pero solo para efectos del tema de impuestos, de cómo lo voy a cargar, como lo voy a manejar contablemente, netamente como un contador, la visión no esta tan mala realmente porque al final se supone que para eso debería de existir profesionales en el área de trámites aduanales, de hecho como en Colombia que existe el equivalente a licenciatura en derecho aduanal o los master en comercio, así como los profesionales que están saliendo del instituciones privadas en materia de logística de aduanas y soy sincero...ellos serían los profesionales indicados a seguir tramites en materia de aduana pero sería de ver si la formación de estos profesionales es la adecuada para las realidad que se vive, en algunos casos los licenciados y conozco muchos de la Nacional tienen una amplitud de conocimientos más que algunos que tienen el grado de ingenieros...no es que los menosprecie pero es la verdad.

Pero dificultad no deberían de tener los contadores...lo que pasa es que debe de estar bien informado...lo ideal sería que la materia optativa pasara ser algo del pensum y más que solo ver el tema contable o relacionado a una cuestión contable empezar a preparar el tema de una cuestión legal o sea si voy a preparar en CAUCA y RECAUCA platicar más en un procedimiento sancionador, en el tema de por ejemplo capacitarlos en Ley Especial para Sancionar Infracciones Aduaneras, sería más como un derecho aduanero así como compararlo como un derecho tributario y un derecho mercantil...algo así tendría que ser la modificación del pensum en las carreras tanto de Administración de Empresas como Contaduría Pública, usted conoce derecho mercantil para entender los documentos que están presentando y que ahí también en el derecho mercantil, en el Código de Comercio ver mucha documentación que aduaneramente sirve, aquí hay una parte, pero por ejemplo ver en tributario la parte de IVA pero ahí también poder ver la

parte de DAI de Derecho Arancelario a la Importación que va dentro del Derecho Tributario, entonces dentro del Derecho Aduanal poder empezar a ver estas cuestiones o sea sería como darle otro enfoque que realmente a la parte de la preparación más que no solo enfocarlo en el tema de términos contables sino que en el término de conocimiento legal sobre las actuaciones que debe de resguardar la empresa frente a la Administración Tributaria porque al final así el punto es que la preparación que tenemos como Contadores Públicos es como Administradores de Empresas en las diferentes universidades es una preparación enfocada al impuesto interno, no al impuesto de IVA o al aspecto tributario por relaciones de comercio exterior que pueda tener la empresa... eso no te lo preparan... entonces es como una modificación de ese pensum en relación...si bien es cierto puede verse aspectos contables pero entender el que las empresas también comercializan con el exterior... implica no solamente derecho aduanal, implica no solamente comercio exterior o sea para entender inclusive términos como por ejemplo si la factura expresa el tipo de incoterms FOB, CIF, CFR, FAS, etc... eso es comercio internacional... entonces es un poquito más como que cambiarle el enfoque pero de ahí donde entra ya y podrían decir “no es que entonces aquí lo que necesitamos más que el contador es alguien experto en aduanas porque el contador debe de estar en sus cuentas nada más” las relaciones de comercio exterior, preparación de documentación debería de ser por el experto en aduanas en íntima relación con el contador...lo que pasa que aquí no existe eso.

Es una debilidad de país en materia de aduanas y de comercio exterior que los profesionales no están siendo preparados en materia de comercio exterior, sino que al final los que se preparan en comercio exterior es porque ya entraron a trabajar y se van a diplomados o maestrías, pero su preparación base jamás fue orientada a comercio exterior, si nos ponemos a hablar esto es una deficiencia tremenda de visión de país, ya que debemos de preparar a nuestro estudiante a que se relacione con el exterior y no pensar solo en El Salvador, sino que pensar y preparáranos para salir hablando inglés y español como lenguas maternas si es posible e irse enfocando en un francés o en un chino, entonces el contador público tendría que ser alguien que entienda las relaciones de comercio inclusive que pueda asesorar contablemente y tributariamente el que la empresa haga un negocio con alguien en el exterior y decirle “mire usted va a tener una carga

impositiva contra esa mercancía de un 30% ¿Por qué? Porque ese producto en esta fracción arancelaria no goza de tratado de libre comercio” ¿para qué? Para que el administrador de la empresa tome la decisión adecuada pero aquí muchas veces dicen “nombre mira en Estados Unidos voy a traer esta máquina que está más barato” y cuando la traen “pum” mejor la hubiera comprado acá...pero porque...porque no echaron en cuenta la carga impositiva... ahí donde entra el contador como un asesor aduanal, los contadores perfectamente pudieran decirle “mire la carga impositiva por esto es esto” “usted tiene que pagar impuestos de IVA y de Derecho Arancelario a la Importación, impuestos específicos” “usted tiene que pagar de esto por importar tal producto” para que haga número y diga “no solamente es la importación sino que también tengo estos costos y que fueron sumados a la inversión que tuve que hacer”.

Normalmente el contador en nuestro país casi que es ocupado como un asesor aduanal financiero. *Error*, pero así se ocupa, la importancia es que al final si lo vamos a ver a profesionales en derecho aduanal entonces capacitemos a nuestros profesionales en materia económica en cuestiones de aduana para prepararlos frente a empresas internacionales, importadores, por ejemplo el régimen de exenciones que deben de tener por ejemplo las empresa que se dedique a importar materias primas y está bajo un régimen de exenciones dichas mercancías, ¿Cómo va a contabilizar esas mercancías? ¿Cómo va a deducir esos impuestos que según la contabilidad normal deberían de ir, como van a quedar deducidos esos impuestos o cómo van a quedar reflejados por qué no pagaron esos impuestos en su contabilidad? Realmente eso no se los enseña nadie...a nadie...si ni siquiera en un catálogo de cuenta están hay veces...que cuando ya llega la empresa se da cuenta el contador que tiene que crear unas partidas para esas operaciones especiales...esas cuentas para esas operaciones especiales... es una cosa bien amplia”

7. Según se establece en la LEPSIA están los recursos administrativos que se pueden utilizar los cuales son el recurso de reconsideración y el recurso de revisión ¿Qué condiciones deben de darse para que se desarrollen ambos? ¿o solo puede emplearse uno si ya se utilizó el otro? y ¿en cuál de las sentencias de estos recursos puede llevarse al TAIIA en caso de inconformidad?

“Los recursos son excluyentes pero igual el contribuyente puede prescindir sobre todo del de reconsideración, el recurso de reconsideración es ante la administración de aduana quien apertura un procedimiento y emite una resolución, el contribuyente tiene un plazo determinado por la ley para presentar ese recurso.

En ese lapso tiene que presentar el de reconsideración pero el usuario perfectamente puede hacer caso omiso y la sentencia en teoría o la resolución queda en firme para la administración aduanera, entonces vencido ese plazo el único que puede ya conocer es la instancia superior, en este caso la Dirección General de Aduanas...son 10 días si no me equivoco el recurso de reconsideración y si no se presenta el de reconsideración ellos pueden optar por el de revisión.

Entonces pueden hacer caso omiso el de reconsideración e irse directamente al de revisión que es lo que normalmente hacen porque muy difícilmente el administrador...es así como lo de la Corte ahora que dicen “difícilmente la Corte Suprema de Justicia revierte una opinión” es algo así...como que yo dudara...entonces normalmente cuando un administrador emite una resolución difícilmente un recurso de reconsideración va cambiar su opinión entonces va mejor al de revisión ante el Director General, el director si puede revocar la resolución del administrador.

Pero ambos pueden ser utilizados actualmente, yo tuve un caso tan solo una vez he conocido el caso...tan solo una vez he conocido de un recurso de reconsideración ante mí en Acajutla.

Solo una vez en los 6 años que tengo de ser administrador y en 6 años solo un caso he conocido...de reconsideración pero de revisión “uuuffff” hasta van a parar hasta la Corte Suprema de Justicia.

Entonces media vez hayan hecho uso del de reconsideración pueden hacer uso también del recurso de revisión siguiendo el plazo que están en la Ley Especial para Sancionar Infracciones Aduaneras, del 31 en adelante, yo me quedo casi siempre hasta los famosos 15-20-20 que son el de la aportación de pruebas el de la apertura, los 20 de la resolución y los 20 para la notificación que normalmente son los que a mí me toca, una vez cumplidos los plazo del recurso de reconsideración puede ir al de revisión ante la dirección pero media vez sea en los plazos establecidos en la ley él contribuyente puede optar por los dos.

Al hacer uso de ambos recursos alargarían un poco más en tiempo ya que tienen que cumplirse cada plazo”

8. Actualmente, ¿ambos recursos son utilizados?

Si son utilizados ambos recursos.

9. Del total de sanciones tributarias que se realizan en esta delegación, ¿cuál es el porcentaje de personas o empresas que interponen algún recurso con el fin de repeler la sanción impuesta?

“10%... no sé cuántas tributarias podrían ser ahorita pero lo más es el 10% no porque hasta menos podría ser...y casos antiguos son rarísimos...si es que ninguno tengo por ejemplo en el Tribunal de Apelaciones ahorita...miento...tengo uno por ahí en el Tribunal de Apelaciones de los viejitos...de ahí todo se resuelve aquí, el 90% restante por ejemplo son multas de \$80...no vale la pena...por ejemplo aquí tengo otra (sobre el escritorio tenía multas por firmar) este es de \$345.

Como pueden ver aquí no recurren...exagerado...y si ese 90% es por la cantidad de las multas...los que han recurrido muchas veces alguno es por el honor, porque no están de acuerdo y están cerrados en que ellos tienen la razón porque a futuro prevén que se les complique las cosas con otro tipo de importaciones o casos que ya pasaron y al aceptar cargos de una sanción eso implica lógicamente que esa misma conducta ya la hayan cometido y dicen “si aceptamos se nos viene encima todo lo demás” ejemplo de estas son las declaraciones que van para zonas francas o que tienen algún grado de exención porque les cobramos tributos...pero ya un criterio inclusive llego hasta del Tribunal de Apelaciones, lo que pasa es que en ese caso el criterio es de que al final el principio es que deben de someterse las mercancías al régimen, los sobrantes no están sometidos al régimen en principio para tener derecho debe de haber una declaración de mercancías, entonces si hay un sobrante esas no están con declaración de mercancías y ahí se les cobra un impuesto...es duro porque al principio nosotros decíamos “bueno pero si está exento... al final la zona franca está exenta no le cobramos, una administrativa puede ser” pero al final hay un caso que de aquí salió y emitió criterio el Tribunal de

Apelaciones donde dice si se deben de cobrar los impuestos, aunque los criterios emitidos por el tribunal de apelaciones pueden cambiar, diferente es la Corte...si el contribuyente hubiera apelado y lo mete al contencioso administrativo eso si sienta jurisprudencia porque ahí si ya sienta algo que es a nivel nacional, el Tribunal de Apelaciones solo es dentro de la Administración Tributaria...me sienta criterio pero solo del administrativo. ”

10. ¿Considera que los plazos establecidos para el proceso administrativo sancionador son acordes al tiempo requerido para dicho proceso?

En mi opinión hasta menos plazo debiera de ser.

11. ¿Cuál es el plazo que toma la Administración Aduanera para la extinción de la obligación tributaria? ¿Son los 5 años que establece el artículo 33 de la LEPSIA o los 4 años que establece el artículo 87 del CAUCA y artículo 223 del RECAUCA?

“Tengo entendido al final que van a hacer los 4 porque es CAUCA Y RECAUCA es un convenio.

El CAUCA como tal son los 4 años y es un convenio que forma parte del Tratado de Integración Centroamericana...habla de un anexo, está también en el Convenio del Régimen Arancelario Centroamericano Aduanero...ahí donde está el SAC y forma parte el CAUCA...pero en el Convenio como tal ahí está establecido que ellos forma parte y tiene potencia de tratado al final. ”

Entrevistador: “En la Constitución en el artículo 144 establece que media vez sea un convenio no un tratado me dice ahí tomado va a tener como relevancia sobre las leyes nacionales”

.

“Pero como no es ley nacional sino que es tratado”

Entrevistador: “Si pero como la ley nacional me establece otro plazo...entonces ahí es donde nos surgía la duda de que plazo prevalece”

“Ahí se va al CAUCA al final porque el CAUCA no es ley nacional es un tratado...o sea lo único que esta sobre el tratado es la Constitución...es lo único o sea la ley nacional no...vaya por ejemplo...le voy a poner el ejemplo más claro la Ley de Equipaje de Viajeros establece una exención de \$1,000 pero el CAUCA o el RECAUCA establece \$500... ¿Cuál cree que aplicamos? El criterio de \$500, porque el RECAUCA tiene potencia de convenio aunque la legislación nacional me diga \$1,000...es que al final va tratados...va la Constitución, tratados, leyes nacionales de ahí va para abajo reglamentos y todo lo demás...por eso es...es un tratado entonces tiene más potencia. ”

Entrevistador: “Entonces en este caso se tomaría los 4 años del CAUCA y RECAUCA?”

“Si los 4 años.”

Buscamos el Convenio del Régimen Arancelario y Aduanero Centroamericano... leímos el artículo 3...ahí le da la potencia al CAUCA y RECAUCA

12. Para que se cumpla el debido proceso que se da en una sanción tributaria tiene que ver con el orden jerárquico al cual los usuarios pueden abocarse para repeler la sanción, pero puede darse el caso en el que una sanción no siga este orden ya establecido y pase a la orden de un órgano judicial. ¿Porque se puede dar esta circunstancia? y ¿esto no afecta el debido proceso?

“La sanción en los únicos casos en donde ya nosotros como administradores no podemos conocer son en las infracciones de tipo penal...entonces no corresponden al procedimiento administrativo sancionador...porque la infracción es de tipo penal y debe de hacerse del conocimiento directamente de fiscalía...eso aplica contrabando...eso aplica defraudación de la renta de aduanas cuando los impuestos dejados de percibir superan los \$25,000.00, en esos casos yo lo que hago es un informe al director y el director remite el caso a fiscalía y esta lo hace del conocimiento del sistema judicial y eso

se resuelve de otra forma...ya no entramos nosotros porque es penal...ya no es administrativo..”

Entrevistador: ¿Aunque se haya detectado en sede administrativa?

“Aunque se haya detectado en sede administrativa...un ejemplo claro el año pasado hubo una defraudación que los impuestos dejados de percibir superaban los \$32,000.00 que con multa llegaban a los \$125,000 pero como la legislación estipula de que lo dejado de declarar supere los \$25,000 se considera defraudación de la renta de aduanas o defraudación aduanera...entonces es un delito...eso es ya constitutivo de un delito penal y por lo tanto nosotros no tenemos competencia más que los juzgados ahí si no tiene nada que ver con el procedimiento administrativo.”

Entrevistador: ¿Y el proceso sigue siendo un debido proceso?

“La legislación ya lo contempla que tengo que lanzarlo al director y el director lo lanza a investigación a la fiscalía que lo tiene que hacer del conocimiento del juzgado normalmente hay detenciones.”

Entrevistador: Entonces para dejar bien claro digamos para una infracción tributaria debe de seguir primero el proceso sancionador, de ahí debe de avocarse a las instancias pertinentes después de que haya pasado por este.

De índole tributaria el proceso se sigue aquí y se termina aquí y si al final no están de acuerdo con la decisión que emitimos nosotros está las instancias competentes...está el director, el TAIIA y la Corte.

Entrevistador: No puede irse de aquí digamos a otra instancia superior

“No porque al final no le van admitir el recurso porque le van a decir que no tienen...no pueden conocer del caso sin haber agotado la instancia anterior...es como que me dijeran de que al final en un delito penal no se agotaron las instancias de paz, de instrucción y de un solo se fueron a audiencia...tiene que seguir los pasos poco a poco...o sea al final recordemos un tema...las otras instancias conocen en base a una resolución que ya determino una sanción pero si no se ha determinado sanción...¿Qué va a apelar?”

13. ¿Qué condiciones debe de cumplir el importador para hacer uso de la “garantía” para poder retirar las mercancías en caso de discrepancias?

“No hay condiciones preestablecidas...lo que pasa es que al final las condiciones tienen que ser o van relacionados básicamente a garantizar las multas e impuestos que se pudieren imponer por parte de la Administración Tributaria en caso de apertura de un procedimiento sancionador...eso es lo que cubren las garantías al final...es decir condiciones no existen ... tiene que ir dirigida al Estado, tienen que cubrir los impuestos y las multas ... no hay condiciones para garantías porque al final ellos la pueden ocupar como no la pueden ocupar al final...esa en cuestión de ellos si quieren hacer uso o no de ese beneficio.”

Entrevistador: ¿Media vez tengan garantía también pueden seguir el proceso?

“La garantía se utiliza básicamente cuando se apertura el proceso sancionador y viene el usuario y dice...vamos a suponer que me notifican esto...vaya...ya me abrieron el proceso y me han notificado que es mi multa...tengo 15 días para aportar pruebas...a todo eso la carga la tengo atrapada...entonces normalmente eso opera cuando yo no acepto cargos y lo que quiero es...no...voy agotar los 15 días pero lo voy a garantizar y quiero sacar la mercancía entonces el procedimiento sancionador sigue pero con la garantía con la presentación de la garantía obtengo el levante de las mercancías o el despacho de las mercancías...entonces pero al final queda la otra opción en la que puede “esas cosas no se van arruinar por lo prefiero tenerlas ahí en la bodega y voy a pagar el almacenaje después...tengo suficiente plata para pagar y no me interesa y yo les voy a decir que no y voy a empezar a investigar para revertir eso y no me voy a quedar eternamente inclusive las mercancías que están adentro de las bodegas hasta que pague o

hasta que tenga la resolución de una instancia superior en donde diga que no” o inclusive el mismo administrador puede decir ya después prueba “no mira el contador realmente se equivocó la discrepancia no procede” emite un auto revirtiendo la discrepancia y le entrego la carga.”

Entrevistador: ¿Ese auto revirtiendo lo puede emitir el administrador o lo tiene que hacer director?

“Eso lo puedo hacer yo (Administrador de Aduana) en cualquier momento lo puedo hacer yo mientras no emita una resolución sancionando...para eso son las pruebas...yo tengo 15 días para conocer todas las pruebas de descargo y dentro de los 20 días emito una resolución dejando sin efecto la discrepancia ahí...no necesariamente la resolución es condenando o sancionando...puede ser una resolución dejando a favor y dejando sin efecto una discrepancia porque puedo tener elementos suficientes para decir “de verdad el importador declaro bien y nos excedimos” normalmente esos se evita porque se revisa la discrepancia y si alguien sale de disparado normalmente el contador termina pidiendo que se deje sin efecto la discrepancia para no llegar hasta ese rango...porque también hay una carga un poquito fea que donde un momento podemos ser sujetos de alguna demanda...nosotros no sabemos...pero puede darse.”

14. ¿Qué tan probable es que después de haberse encontrado alguna anomalía en una mercancía importada se realice una revisión retroactiva de las mercancías similares importadas por el mismo importador mediante la división de fiscalización de la DGA?

“Supongamos que al final yo sancione o yo acepte la facultad fiscalizadora se da si sanciono o no una declaración o a todo una serie de declaraciones...la ventaja de fiscalización es que ellos dicen “te voy a verificar 6 meses y todas las declaraciones” y no importa si estas fueron con multa, sin multa, con multa, no importa...yo te voy a ver todo el periodo porque te voy a cuadrar con ventas también, te voy a cuadrar con inventarios...o sea fiscalización tiene facultades de cuestionar “a vos decís que esto vale 100 pesos o \$100 te costó pero yo veo que lo estás vendiendo en \$1,000, como es eso que

estas teniendo un gran margen de ganancia o es que realmente no vale \$100 y me lo estás subvaluando, quiero ver bancos...con que pagaste esta factura”...fiscalización tiene amplia competencia por los plazos porque tiene acceso a una cuestión que operaciones no tiene entrar a la contabilidad de la empresa, te puedo ver inventarios...vos decís que importaste 1,000 piezas y veo yo que en factura solamente vendiste 500 pero en inventario no tienes las otras 500 ¿Qué las hiciste?...Dejaste de facturar...no emitiste factura...dejaste de pagar IVA y Renta por esas ventas o ¿Qué las hiciste?... ya entra otro aspecto...eso es fisca...entonces a que me refiero yo...la facultad fiscalizadora inclusive puede ir sobre una declaración que esté garantizada o que se garantizó y al final está en pleito sobre esas no van a conocer porque no se ha dirimido pero sobre las otras importaciones antes o después de esas puede conocer.”

Entrevistador: Pero fiscalización tiene como base quizás cuando entran acá a operaciones.

“Fiscalización puede conocer de los casos únicamente después que operaciones ya actuó ya sea verde, amarilla o rojo...fiscalización de hecho...hoy ya no se percibe eso...pero fiscalización inclusive cuando habían planes...había un director de aduanas diferente que mandaba al departamento de fiscalización junto con la policía a las aduanas ... por ejemplo habían veces que fiscalización aplicaba fiscalizaciones que la aduana despachaba y agarraba una declaración y empezaban a revisar para evitar cuestiones de corrupción...alguna cuestión que se daba...o sea con planes específicos o inclusive fiscalización lo que hacía en algunos planes que levantaban a todos, de repente caían dos camiones aquí (en las delegaciones de aduanas)... denme sus sellos... denme todos sus accesos bloqueados y siéntense los de fiscalización y ellos empezaban a liquidar...tal vez no liquidar sino que a inspeccionar ...entonces se quedaban los contadores en el sistema con códigos asignados y todos eran auditores fiscales y en vez que fueran los contadores eran los auditores fiscales los que verificaban...eso era antes...hoy no se da...visión de cada director...teníamos un director en esa época que era bien machete pero daba miedo...daba miedo...o sea de repente que te lleguen y vos estabas tranquilo...y te decían...aja dígame...vaya necesito que por favor desconéctese todos sus accesos, llévase

sus cosas, usted va trasladado para tal lugar y va a venir otro a ocupar su puesto...cuando era que iba trasladado...habían veces que vaya se para su casa y le vamos a notificar...no sabía si ya lo habían echado ...no sabía nada...simplemente lo mandaban a la casa así y esperando que lo llamaran ...fiscalización podía hacer eso...depende del director de como los use...al final fiscalización es eso...es prácticamente la verificación a posteriori del cumplimiento de las obligaciones aduaneras.”

15. En el caso de estar en un proceso de fiscalización, ¿Cuáles son los recursos que puede utilizar el importador?

Los mismos...lo que pasa es que ahí al final ya quien conoce es el director...el director es que emite una resolución ya no entramos nosotros...el director emite un informe de fiscalización... así se llama informe... y hay recursos que impone el director y el mismo viene con sus recursos de reconsideración, revisión...ahí es el director.

Entrevistador: El proceso tampoco cambia ¿sigue siendo el mismo?

“Si porque al final eso está contemplado dentro de la legislación aduanera...al final eso es el mismo”

16. ¿Qué criterios o aspectos inciden para suspender el acto administrativo llevado dentro de un proceso administrativo sancionador?

“Yo puedo suspender los plazos si necesito recopilar pruebas, ejemplo de esto viene el contador y me dice yo voy a sancionar a esta empresa por esto y esto él elabora la hoja de discrepancia pero yo como administrador doy el aval de esa es como si vistiera de juez y parte, por un lado el contador vista con su hoja de discrepancia y por otra con la empresa con sus pruebas de descargo, supóngase que el contador vista no hizo una extracción de muestras y el importador me alega entonces yo necesite dirimir entre ambos y ahí puedo suspender plazos, para obtener evidencia.