

UNIVERSIDAD AMERICANA

Facultad de Ciencias Jurídicas y Filosóficas



Análisis de los Recursos de los Contribuyentes ante la Dirección General de Ingresos

Juan Carlos Sandoval Miranda
Byron José Escorcía Vanegas

Monografía para optar al grado de:
Licenciatura en Derecho

Profesor tutor:
Dr. Elías Javier Álvarez Meza

Managua, Nicaragua, 07 de Febrero de 2008

DEDICATORIA

A mis padres, por su amor, esfuerzo y apoyo incondicional que me han brindado a lo largo de mi vida y por ser la mayor inspiración para la realización de este trabajo.

A mi hermano Roberto, por su amor y tolerancia, te deseo éxito y muchas bendiciones.

Los amo mucho.

Byron José Escorcía Vanegas

DEDICATORIA

A mis padres, a quienes amo, respeto, admiro y agradezco mucho el amor, enseñanza, y apoyo incondicional que me han otorgado a lo largo de mi vida.

A Norma Sofía de los Ángeles Montenegro, por apoyarme incondicionalmente con amor y por ser ella motivo de felicidad, para mí.

Juan Carlos Sandoval Miranda

AGRADECIMIENTOS

A Dios, por darme fuerzas para seguir adelante y alcanzar poco a poco las metas que me he trazado.

A mis padres Byron Escorcía Villavicencio y Martha Vanegas Pineda y mi hermano Roberto, por todo el apoyo que me brindaron, por todos los consejos que le han dado un sentido a mi vida y una sed de alcanzar el éxito. Ustedes son mi mayor inspiración, sin ustedes no habría logrado dar este gran paso en mi vida.

A mi tutor Elías Álvarez por su sabiduría y tolerancia, gracias por darnos una luz en la realización de nuestro trabajo.

A mis amistades, gracias por los múltiples consejos útiles y por su apoyo.

Byron José Escorcía Vanegas

AGRADECIMIENTOS

A Dios todopoderoso, por dar luz y sentido a mi vida, por toda su providencia, misericordia y amor.

A mis padres, por su constante amor, por su guía, por su tolerancia, por darme con sus sacrificios la oportunidad de finalizar esta etapa en mi vida.

A mi novia, Norma Sofía de los Ángeles Montenegro, quien me brindo su apoyo y comprensión en la elaboración del presente trabajo.

A Elías Álvarez, por brindarnos con disposición, sabiduría y tolerancia la guía en la elaboración de este trabajo

A mis amigos.

Juan Carlos Sandoval Miranda

INDICE

INTRODUCCIÓN	1
OBJETIVOS	3
HIPOTESIS	4
CAPÍTULO I: ASPECTOS GENERALES DEL DERECHO TRIBUTARIO	
1. CONCEPTO DE DERECHO TRIBUTARIO	5
2. FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO	6
3. TRIBUTOS	8
4. LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA	9
5. LA POTESTAD TRIBUTARIA	10
6. SUJETOS DE LA RELACIÓN TRIBUTARIA	11
CAPÍTULO II: FUNCIÓN DE FISCALIZACIÓN DE LA DGI	
1. DEFINICION DE FISCALIZACIÓN.	14
2. FUNCIÓN DE FISCALIZACIÓN	14
3. OBJETIVOS DE FISCALIZACIÓN	17
4. METODOS DE FISCALIZACIÓN	18
5. FACULTAD DEL ESTADO PARA EJERCER LA FISCALIZACIÓN	27
CAPÍTULO III: DERECHOS Y GARANTÍAS DE LOS CONTRIBUYENTES Y RESPONSABLES	
1. DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE	30
2. DERECHOS ANTE LA FACULTAD FISCALIZADORA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA	39
CAPÍTULO IV: RECURSOS DE LOS CONTRIBUYENTES ANTE LA DGI	
1. DEFINICIÓN DE RECURSO	42
2. RECURSO ADMINISTRATIVO	43
3. ELEMENTOS DEL RECURSO ADMINISTRATIVO	45
4. RESOLUCIÓN DEL RECURSO ADMINISTRATIVO	46
5. ANTECEDENTES DE LOS RECURSOS DE LOS CONTRIBUYENTES Y/O RESPONSABLES	47

6. MEDIOS DE DEFENSA DE LOS CONTRIBUYENTES EN MATERIA FISCAL	49
7. REQUISITOS PARA SU INTERPOSICIÓN	50
8. PLAZOS	52
9. PRUEBAS	55
10. RESOLUCIÓN DEL RECURSO TRIBUTARIO	57
11. SILENCIO ADMINISTRATIVO EN LOS RECURSOS DEL CONTRIBUYENTE	59
12. RECURSOS EN EL CÓDIGO TRIBUTARIO DE LA REPÚBLICA DE NICARAGUA.	61
12.1. RECURSO DE REPOSICIÓN	64
12.2 RECURSO DE REVISIÓN	66
12.3 RECURSO DE APELACIÓN	67
12.4 RECURSO DE HECHO	70
13. TRIBUNAL TRIBUTARIO ADMINISTRATIVO	72
CONCLUSIÓN	80
RECOMENDACIONES	83
BIBLIOGRAFÍA	85
ANEXOS	

INTRODUCCION

La situación económica actual demanda un inmediato y sostenido incremento del ingreso público, una forma de lograrlo es mejorando sustancialmente la administración y control del cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes, lo que exige acciones integrales y coordinadas de la Administración Tributaria, políticas claras y soluciones definitivas adaptadas a los problemas que se presenten de acuerdo a las necesidades económicas del país.

En este contexto, la Administración Tributaria debe orientar sus esfuerzos, a fin de lograr incrementos sustanciales en la recaudación, principalmente impulsando el desarrollo de una cultura tributaria, ampliando la base de contribuyentes y verificando a través de la función fiscalizadora el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes.

La Administración Tributaria debe ser capaz de conocer y determinar el incumplimiento de las obligaciones fiscales, por lo tanto, debe de contar con los medios necesarios para poder determinarlos y estar en aptitud de forzar ese cumplimiento; no se puede esperar que haya cumplimiento voluntario de los contribuyentes si los mismos no perciben el riesgo por el incumplimiento de sus obligaciones impositivas.

El día 27 de octubre del año 2005, fue aprobado por primera vez en la historia de Nicaragua el Código Tributario, publicado en La Gaceta, Diario Oficial N° 227 del 23 de Noviembre del año 2005, que entró en vigencia el día 23 de mayo del 2006, estableciéndose como el instrumento jurídico tributario que regula las relaciones de los particulares, como contribuyentes o sujetos pasivos y del Estado, como Dirección General de Ingresos o sujeto activo, anteriormente regulado en la Ley “Legislación Tributaria Común”, (LTC), publicada en La Gaceta, Diario Oficial N° 146 del 30 de Junio de 1962.

El Capítulo N° VI referido a la Administración Tributaria, contiene en su artículo 147, las facultades legales de la Administración Tributaria para ejercer la función de fiscalización ante los contribuyentes, teniendo como objetivo la verificación del cumplimiento de las obligaciones impositivas de los sujetos pasivos. La función fiscalizadora es la que permite a la Administración Tributaria determinar razonablemente el cumplimiento que los contribuyentes hacen de sus obligaciones impositivas.

Cabe señalar que la acción fiscalizadora puede generar un efecto económico a los contribuyentes, al determinar impuestos no cancelados o producto de la acción fiscalizadora, al notificar resultados de auditoría que contengan ajustes basados en criterios subjetivos que perjudiquen al mismo, puesto que de esta manera también se puede crear una deuda tributaria arbitraria, la que tendrá efectos negativos en el desarrollo de las funciones propias de éstos.

Tomando en consideración lo antes expuesto, presentamos la importancia de los medios de impugnación de las actuaciones y resoluciones de la Administración Tributaria, así como propuestas para el fortalecimiento de las relaciones entre los actores antes mencionados.

En vista de que los medios de impugnación previstos en el Código Tributario constituyen los mecanismos de defensa de los contribuyentes y/o responsables contra todo acto o resolución emitida por la Administración Tributaria que afecte los derechos o intereses de los administrados, podemos afirmar la importancia vital de conocer el contexto práctico y legal de éstos, para su correcta aplicación y mejoramiento.

Otro aspecto presente en esta investigación, es el estudio de las principales características presentes en el Tribunal Tributario Administrativo, el cual fue creado por disposición del artículo 203 del Código Tributario de la República de Nicaragua, producto de las demandas de los bloques económicos y la población en general; a fin de conocer el Recurso de Apelación, contra las resoluciones emitidas por el Director de la Dirección General de Ingresos.

OBJETIVOS

OBJETIVO GENERAL:

Realizar un análisis jurídico de las normas que establecen y regulan los recursos de los contribuyentes y/o responsables, para determinar el grado de eficacia de éstos. Con base a lo anterior, nuestro propósito es señalar los vacíos y aspectos que se pueden mejorar para crear un clima de mayor estabilidad económica y jurídica para los contribuyentes proponiendo posibles soluciones a éstos.

OBJETIVOS ESPECIFICOS:

- ❖ Analizar y explicar las disposiciones legales que establecen y regulan los recursos fiscales.
- ❖ Determinar si existen vacíos o problemas en el entorno legal o práctico, en los procedimientos establecidos para los recursos.
- ❖ Presentar propuestas, para el mejoramiento de los procedimientos previstos para los recursos.

HIPOTESIS

Actualmente existe un cuerpo normativo para los medios de impugnación del contribuyente y/o responsable, elementos que permiten un correcto y mejor proveer de la Administración Tributaria en los procedimientos de éstos.

Resulta necesaria la existencia de los medios de impugnación del contribuyente y/o responsable, en el cuerpo normativo, con el fin de asegurar la concordancia entre los ajustes hechos por la Administración Tributaria y las normas jurídicas tributarias del impuesto que es ajustado en contra del reclamante.

CAPÍTULO I: ASPECTOS GENERALES DEL DERECHO TRIBUTARIO

1. CONCEPTO DE DERECHO TRIBUTARIO

En el presente apartado, nuestro principal objetivo será determinar el concepto de Derecho Tributario, por ser ésta la rama que conoce la relación que posee la Administración Pública con los contribuyentes, en su carácter de sujeto activo en la relación tributaria.

En la doctrina podremos encontrar que algunos autores hacen uso de la denominación Derecho Fiscal, para referirse al Derecho Tributario, lo que nos ha llevado a considerar, que ambas denominaciones podrán tomarse como análogas, por haber tomado validez en la costumbre.¹

Según Valdés Costa, el Derecho Tributario puede definirse como “el conjunto de normas que regulan los derechos y obligaciones entre el Estado, en su calidad de acreedor de los tributos, y las personas a quienes la ley responsabiliza de su pago.”²

Héctor B. Villegas, nos expone que el Derecho Tributario, en sentido amplio, puede concebirse como el conjunto de normas jurídicas que se refieren a los tributos, regulándolos en sus distintos aspectos.³

Uno de los autores que hace mención de Derecho Fiscal, como sinónimo de Derecho Tributario es Adolfo Atchabahian, quien afirma que éste incorpora las normas y principios presentes en el orden público, en virtud de las cuales, el Estado percibe los recursos resultantes de la contraprestación por los particulares, en pago de los servicios públicos que le son dados, así como los derivados de la explotación de los bienes del

¹ Véase, Villegas, Héctor B., Curso de Finanzas Derecho Financiero y Tributario, Quinta edición, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1995, Pág. 134.

² Valdés Costa, Ramón, Instituciones de Derecho Tributario, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1992, Pág. 1.

³ Villegas, Héctor B., Curso de Finanzas Derecho Financiero y Tributario, Quinta edición, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1995, Pág. 133.

dominio público originario y de las empresas de que sea titular, así como los percibidos por el uso del crédito público.⁴

Estudiando los conceptos de la doctrina antes presentada, podemos concluir como elemento predominante en la rama del estudio del Derecho Tributario, el rol de sujeto activo del Estado, en la obtención de recursos monetarios, frente a los contribuyentes (sujetos pasivos).

2. FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO

El Código Tributario de la República de Nicaragua, publicado en La Gaceta, Diario Oficial N° 227 del 23 de Noviembre del año 2005, jerarquiza los instrumentos que deben ser tomados como fuentes en el Derecho Tributario. Son fuentes del Derecho Tributario según el artículo 2 de dicha ley:

- ❖ La Constitución Política de Nicaragua;
- ❖ Las leyes;
- ❖ Los Tratados, Convenios o Acuerdos Internacionales vigentes;
- ❖ Los reglamentos y disposiciones que dicte el Poder Ejecutivo en el ámbito de su competencia;
- ❖ La Jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia; y
- ❖ Las disposiciones de carácter general que emita el Titular de la Administración Tributaria, con fundamento en las leyes respectivas y en estricto marco de su competencia.

Cabe señalar que la enunciación que hace el Código Tributario, anteponiendo las leyes sobre los tratados, convenios o acuerdos internacionales, es contrario a la doctrina

⁴ Atchabahian, Adolfo, Lo Contenciosos Tributario en América, en segundo número extraordinario de la Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Pág. 145.

mayoritaria, la cual converge en la opinión de que un tratado internacional está por encima de la ley ordinaria.

El Doctor Mauricio Carrión, expone que acorde a la doctrina, por debajo de la constitución, la primera de las fuentes en el orden de jerarquía, es la representada por los tratados internacionales.⁵

Además de las fuentes mencionadas en el Código Tributario -sin menoscabo de no ser fuentes formales del Derecho Tributario, según la legislación de nuestro país-, por la incidencia que éstas tienen en el estudio del Derecho Tributario, podemos señalar las siguientes:

- ❖ La doctrina, que es un instrumento que permite el desarrollo y precisión de los conceptos contenidos en la ley u otras fuentes formales.
- ❖ La costumbre, siendo ésta una práctica constante por la colectividad, considerada como válida y que nace como respuesta a un determinado contexto, la misma puede tener incidencia en:
 - Los procedimientos de tramitación de asuntos administrativos.
 - La interpretación de la norma jurídica, en cuanto a cómo debe ser entendida y/o aplicada.
 - El establecimiento de las bases para el surgimiento de una norma que venga a regular una situación aún no regulada, (ejemplo de ello lo encontramos en las regulaciones mercantiles, frente a la actividad comercial).
- ❖ Los principios generales del derecho, constituyen verdades jurídicas notorias, indubitables, de carácter general.

⁵ Carrión, Mauricio, Manual elemental del Derecho Financiero y Tributario. Editorial Bitecsa. Nicaragua 2002.

3. TRIBUTOS

El Estado, con el objeto de cumplir con los fines que le son propios, tiene la necesidad de establecer fuentes de obtención de recursos (tributos) apropiadas para cumplir con los fines propios de su existencia, en tal sentido, debe recurrir a una eficiente administración de los mismos.

El Código Tributario, en su artículo 9, presenta el concepto del tributo, entendiéndose por éste, una prestación obligatoria comúnmente en dinero que deben cumplir los sujetos pasivos, en virtud de una ley creada por el Estado en su carácter impositivo que da lugar a relaciones jurídicas de derecho público.

Estos tributos se clasifican, según lo estipulado en el artículo 9 del Código Tributario, en tres tipos:

- ❖ **Impuesto:** El cual es una obligación pecuniaria que deben cumplir los contribuyentes al producirse el hecho generador contemplado en la ley y obliga al pago de una prestación a favor del Estado, sin contraprestación individualizada en el contribuyente. Los impuestos son el tema de nuestro trabajo, en vista de que las impugnaciones se hacen específicamente a los impuestos que pagan los contribuyentes.

- ❖ **Tasa:** Esta proviene imperativamente en relación a una prestación efectiva o potencial de algún servicio público reservado al Estado. Su producto no debe tener un destino ajeno al servicio que constituye el presupuesto de la obligación.

- ❖ **Contribuciones Especiales:** Son los tributos, cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de determinadas obras públicas y cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de dichas obras o a las actividades que constituyen el presupuesto de la obligación.

4. OBLIGACION TRIBUTARIA

La obligación tributaria es un vínculo jurídico, en virtud del cual un sujeto, en su carácter de deudor, debe dar a otro sujeto, en su carácter de acreedor (Estado) -quien actúa ejercitando el poder tributario- sumas de dinero o cantidades de cosas determinadas por la ley.⁶

La obligación tributaria es el vínculo entre el acreedor y el deudor tributario, que tiene por objeto el cumplimiento de una prestación pecuniaria, que puede darse en suma de dinero o cantidades de cosas determinadas, en la que el Estado tiene la potestad por ley de coaccionar para hacer cumplir la obligación tributaria. Más adelante haremos mayor referencia sobre los sujetos de la obligación

La obligación nace cuando se realiza el hecho generador previsto en la ley, por ejemplo:

- ❖ En el caso particular del IR, la obligación nace cuando el contribuyente tiene ingresos gravados por la ley (por un acto o hecho determinado y explícito en la ley que establece el impuesto), por ejemplo, un empresario comerciante que realiza ventas de sus mercancías, otro ejemplo, es la prestación de servicios de restaurante o profesionales.
- ❖ Siguiendo el ejemplo del párrafo anterior, en el caso del IVA y el ISC, los ingresos grabables serían las ventas y la prestación de servicios, siempre y cuando no se consideren de mercancías exentas o exoneradas.

En cuanto a la obligación tributaria, Héctor Villegas, opina que: "... Si bien lo normal es que la prestación sea dineraria, el hecho de que ella sea *in natura* no altera la estructura jurídica básica del tributo. Es suficiente que la prestación sea "pecuniariamente valuable" para que constituya un tributo, siempre que concurren los otros elementos caracterizantes y siempre que la legislación de determinado país no disponga lo contrario..."⁷

⁶ Giuliani Fonrouge, Carlos M., Derecho Financiero, vol. 1, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1962, Pág.32.

⁷ Villegas Héctor B., "Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario", Tercera edición, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1980, Pág. 72.

Nuestra legislación permite el pago de tributos en forma líquida y también a través de la figura de la dación en pago, que consiste en dar un bien considerado de valor pecuniario como pago o abono de lo debido. El artículo 35 del Código Tributario establece la opción del contribuyente de efectuar el pago bajo esa figura jurídica, siempre y cuando cumpla con los requerimientos del Código Tributario y lo establecido en el Código Civil. Dispuesto así por el Código Tributario, como una salida para cumplir con los pagos debidos cuando el contribuyente no puede pagar los tributos con una suma de dinero o cuando lo desea hacer parcialmente, es decir, pagando una parte de su obligación con dinero y otra a través de bienes que tienen un valor pecunia.

5. LA POTESTAD TRIBUTARIA

Para Giuliani, la Potestad Tributaria es la facultad que tiene el Estado para exigirles a los particulares el pago del tributo, la misma, radica en la misma razón de ser del Estado y en su poder soberano⁸.

La Potestad Tributaria se caracteriza acorde a Narciso Sánchez⁹ por ser:

- ❖ Abstracto: el poder tributario debe estar fundamentado en una norma jurídica, expedida por el Poder Legislativo, refiriéndose a la sociedad en general, sin discriminación de ninguna clase.
- ❖ Permanente: la potestad tributaria es inherente a la existencia del Estado, con un carácter dinámico, permanente y cambiante, conforme a las exigencias sociales.
- ❖ Irrenunciable: que el Estado no puede renunciar a este atributo esencial de su autoridad, ya que si se renunciará de esa facultad deterioraría el patrimonio del Estado, creando un déficit presupuestario.
- ❖ Indelegable: El Estado no puede ceder o transferir el atributo de potestad tributaria, ni transitoria, ni temporalmente.

⁸ Giuliani Fonrouge, Carlos M., Derecho Financiero, vol. 1, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1962, Pág. 266.

⁹ Véase, Sánchez Gómez, Narciso, Derecho Fiscal Mexicano, Editorial Porrúa, México 1999.

En el caso de Nicaragua, la potestad para el cobro de un impuesto se da cuando el Poder Ejecutivo y el Legislativo se ponen de acuerdo, por ejemplo cuando se reforman las leyes que contienen los impuestos. La ley que entra en vigencia, es de obligatorio cumplimiento para todas las personas que coincidan con el hecho generador del impuesto.

Por lo general cada Gobierno que llega al Poder hace una reforma tributaria y ésta se da a partir de un previo estudio elaborado por Organismos Internacionales (FMI), o por el Banco Central, en conjunto con el Ministerio de Hacienda y Crédito Público y la Dirección General de Ingresos, así como por la propuesta de alguna bancada de la Asamblea Nacional.

6. SUJETOS DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA

La recaudación de tributos es uno de los medios que el Estado utiliza para alcanzar parte de los recursos monetarios, que luego administrará y distribuirá, dando origen a una obligación que nace de la ley (el pago de los tributos).

Los sujetos en la obligación del pago de los tributos son:

- ❖ **Sujeto Activo:** En virtud del artículo 15 del Código Tributario, podemos señalar que el Estado, es el sujeto activo, o acreedor de la obligación tributaria y está facultado legalmente para exigir su cumplimiento, a través de la Administración Tributaria.
- ❖ **Sujeto Pasivo:** Es aquel que se encuentra obligado en virtud de la ley, al cumplimiento de la obligación tributaria y cualquier otra obligación derivada de ésta, sea en calidad de contribuyente o de responsable, de conformidad con el artículo 16 del Código Tributario.

Los sujetos pasivos pueden ser:

- ❖ **Contribuyentes:** son contribuyentes, en virtud del artículo 18 del Código Tributario, las personas directamente obligadas al cumplimiento de la obligación tributaria, por encontrarse, respecto al hecho generador, en la situación prevista por la ley. Éstas pueden ser personas naturales, personas jurídicas, fideicomisos,

entidades o colectividades que constituyan una unidad económica, aunque no dispongan de patrimonio, ni tengan autonomía funcional. Cabe mencionar que en el artículo 26 del Código Tributario de la República de Nicaragua se encuentra vigente la obligación de todos los contribuyentes a inscribirse en el Registro Único del Contribuyente (RUC), creado por el Decreto N° 850 Ley Creadora del Registro Único del Contribuyente, publicada en La Gaceta, Diario Oficial N° 246 del 30 de Octubre de 1981, para obtener una cédula que sirve como código de identificación en sus actividades y como control de la administración, para dar seguimiento al cumplimiento de los deberes de éstos. El papel del contribuyente en la sociedad es cumplir con sus obligaciones tributarias establecidas por la Ley.

❖ Responsables: son designados para retener o percibir tributos del contribuyente directo. Se les conoce como contribuyentes por deuda ajena. En Nicaragua existen dos clases: agentes por percepción que son un “Alter Ego” del Fisco, caso de los Bancos Privados y Alcaldías que recaudan tributos por delegación de la DGI y agentes por retención: los empleadores o patronos que retienen la cuota correspondiente del IR de sus empleados; los que compran bienes o servicios, porque retienen la parte correspondiente del que les vende; los que perciben o recaudan el IVA (vendedores de bienes o servicios), etc. Para recaudar o retener los responsables deben ser legalmente autorizados por la DGI.¹⁰

El Código Tributario, en su artículo 20 dispone que será responsable directo, la persona que en virtud de sus funciones públicas o privadas, se vea por disposición de ley, en la obligación de efectuar la retención del tributo correspondiente. Los responsables pueden retener en calidad de responsable retenedor o responsable recaudador. En virtud del mismo artículo, éstos son:

❖ Responsable retenedor: son los que al pagar o acreditar ciertas sumas a los contribuyentes o terceras personas, están obligados a retener de las mismas, una parte de éstas como adelanto o pago a cuenta de los tributos a cargo de dichos contribuyentes o terceras personas, y enterarlos al fisco.

¹⁰ Gutiérrez Hurtado, Manuel, Introducción al Estudio del Derecho Tributario, Editorial CIRA, Nicaragua 2000, Pág. 119-120.

- ❖ Responsable recaudador: son las personas que deben percibir el impuesto y enterarlo al Fisco. También son responsables recaudadores, las personas jurídicas con quienes la Administración Tributaria suscriba convenios para percibir los tributos y sanciones pecuniarias.

Dentro de las facultades de la Administración Tributaria, el artículo 105, numeral 1 del Código Tributario, define la facultad otorgada a la DGI, para autorizar a otras direcciones, dependencias u oficinas del Estado o instituciones, para que sean oficinas recaudadoras. Son ejemplo de ello, las alcaldías o agencias fiscales.

El Doctor Manuel Gutiérrez¹¹, nos expone que las características de los Responsables son:

- ❖ La responsabilidad tiene como única fuente a la ley.
- ❖ Una vinculación con el contribuyente que le permita hacer efectivo su derecho al resarcimiento.
- ❖ Son sujetos pasivos y no agentes o representantes del fisco.
- ❖ Su gestión es ad- honores (por el honor) sin que le paguen, están obligados por la ley.
- ❖ Sus relaciones con el fisco se rigen por el derecho tributario y con el contribuyente por el derecho privado.

¹¹ Véase, Gutiérrez Hurtado, Manuel, Introducción al Estudio del Derecho Tributario, Editorial CIRA, Nicaragua 2000, Pág. 121

CAPITULO II: FISCALIZACION DE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA

1. DEFINICION DE FISCALIZACION

“En un sentido amplio, incluye el conjunto de acciones tendientes a verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, a través de la inspección, control o verificación de todas las operaciones económicas y actos administrativos del sujeto obligado o de algunas de sus actividades, a fin de comprobar la exactitud, la procedencia y la adecuación de sus declaraciones, a las leyes y reglamentos vigentes.”¹²

Podemos entender por fiscalización el conjunto de actividades que desarrolla la Administración Tributaria, con la finalidad de controlar de una manera eficiente y oportuna el cumplimiento que los contribuyentes dan a sus obligaciones impositivas.

Esta función de comprobación que tiene el Estado la ejercerá sobre los contribuyentes, de acuerdo a las facultades contenidas en el Código Tributario vigente. Dicha función deberá de aplicarse universalmente, es decir la presencia fiscalizadora deberá ser percibida por los sujetos pasivos en todos los actos que realicen y estén gravados o exentos por las leyes respectivas o políticas establecidas.

2. FUNCION DE FISCALIZACION

La función de fiscalización es aquella mediante la cual, la Administración Tributaria verifica el cumplimiento de las obligaciones tributarias, que los sujetos pasivos deben realizar de conformidad a las leyes vigentes. Comprende todo el conjunto de tareas que tiene por objeto compeler al contribuyente al cumplimiento de su obligación y por consiguiente, la función de fiscalización es esencialmente activa.

Es de señalar que el control tributario ejercido por la Administración Tributaria es material y humanamente imposible de realizar sobre todos los contribuyentes. Por esta razón debe ejercer su función fiscalizadora en forma selectiva, es decir, tomar un grupo de contribuyentes del universo existente, con el propósito de verificar su grado de

¹² Tomado de la página web www.dgi.gob.ni/interna.php?sec=35

cumplimiento, de tal forma que recaiga en algunos directamente y a la vez tenga un efecto indirecto sobre todos al incrementar el riesgo subjetivo sobre el universo de contribuyentes.

Para lograr que la función fiscalizadora se cumpla en la mejor forma posible, es necesario contar con un conjunto de elementos imprescindibles para realizar todas las actividades que le son propias y las cuales deben funcionar de una manera armoniosa para lograr alcanzar las metas fijadas. La imagen de eficiencia que refleje la fiscalización contribuirá en gran medida al prestigio de la Administración Tributaria y al respeto que le tenga el contribuyente. Si ambos son positivos constituirán un valioso aporte para lograr un mejor cumplimiento voluntario de sus obligaciones impositivas por parte de aquellos.

La tarea de la Administración Tributaria, a través de la función de fiscalización, será lograr que los contribuyentes cumplan con sus obligaciones tributarias en la forma prevista por la ley. Se trata entonces de obligar al contribuyente al cumplimiento de su obligación en la forma y por los medios que corresponda.

En virtud de lo anterior, la función de fiscalización puede inducir al cumplimiento general, incluso llegar a la determinación de la deuda en ciertos casos, pero ella no agota el proceso operativo de la Administración Tributaria, el que sólo estará determinado con la percepción del tributo, si y sólo si, el contribuyente no hace uso de los Recursos Administrativos que el Código Tributario establece.

Algunas de las causas, que más frecuentemente influyen en el incumplimiento de las obligaciones tributarias, según la opinión de Alba Lucía Orozco de Triana son¹³:

- ❖ Falta de conciencia tributaria: está fuertemente influenciada por la idiosincrasia de cada pueblo y relacionada con el grado de insatisfacción y aspiraciones frustradas de los ciudadanos. En este sentido, en el panorama de un buen comportamiento fiscal, existe un rechazo generalizado hacia quienes no cumplen cabalmente con sus deberes impositivos; mientras tanto

¹³ Véase, Orozco de Triana, Alba Lucía “Tecnología aplicada para combatir la evasión fiscal”. Boletín DGI. Buenos Aires, Trabajo presentado ante la XVII Asamblea General del Centro Interamericano de Administradores Tributarios (CIAT), realizada del 20 al 24 de junio de 1983, en Curazao, Antillas Holandesas. Pág. 787.

en otros escenarios opuestos, al ciudadano incumplidor se lo considera como un referente a ser imitado por el resto de esa comunidad.

❖ Bajo nivel de educación de la población: Suele ser nula la educación sobre la necesidad que tienen los Estados en obtener recursos genuinos, indispensables para brindar servicios elementales a la comunidad (salud, educación, seguridad, etc.). Los medios masivos de comunicación son un elemento esencial, que utilizados eficientemente pueden llevar mensajes a la población en general que permitan transmitir esos valores sociales a la comunidad.

❖ Desconocimiento del destino útil del dinero originado en impuestos: esto se relaciona por un lado, con la falta de difusión que el Estado hace sobre la utilización de los fondos públicos en inversiones que representen en beneficios concretos para la propia población contribuyente, así como en la falta de confianza en el destino dado por el Estado a estos fondos, principalmente relacionado con su mala o ineficiente administración.

❖ Complejidad y constantes cambios en la legislación tributaria: la necesidad de obtener mayores recursos en las Administraciones Tributarias de bajo cumplimiento provoca la necesidad de crear nuevos impuestos o formular cambios legislativos tendientes a aumentar las bases imponibles de tributos ya existentes. Estas reformas de índole legal obligan, en la mayoría de los casos, a dictar nuevas reglamentaciones que cambian constantemente las obligaciones de los contribuyentes. Este tipo de políticas, además de los perjuicios que provocan a la propia Administración Fiscal, desalientan al cumplimiento espontáneo de los buenos contribuyentes; los cuales, a efectos de evitar incumplimientos por malas interpretaciones o incomprensión para el lego en estos temas requieren asesorarse por profesionales en la materia, con su consecuente costo adicional a la carga tributaria.

❖ Baja percepción de riesgo por parte de los sujetos pasivos: si aquellos contribuyentes que no cumplen en tiempo y forma con sus deberes impositivos consideran que la Administración no puede controlarlos eficazmente, provoca de inmediato una sensación de impunidad, que es determinante en su actitud evasora. Caso contrario, si el Fisco demuestra en los hechos una alta capacidad de detectar esos incumplimientos incidirá favorablemente en un cambio de conducta hacia el buen comportamiento tributario.

❖ Lentitud en el accionar por parte del Fisco: al igual que en el párrafo anterior, la falta de inmediatez en la detección de incumplimientos y la lentitud en la ejecución de acciones operativas concretas, constituye otro factor que incide perjudicialmente sobre el correcto comportamiento voluntario de los administrados, con su consecuente pérdida de percepción del riesgo implicado.

❖ Falta de equidad en el sistema tributario: si las estructuras tributarias provocan que contribuyentes de ingreso similar tributen sumas distintas, o bien, que empresas con niveles altos de ingresos tributen montos menores que pequeños comerciantes, profesionales o asalariados; ciertamente ello desalentará y desmoralizará a quienes cumplan adecuadamente con sus deberes tributarios, erosionando la conciencia fiscal de la comunidad en su conjunto.

3. OBJETIVOS DE FISCALIZACION

Los objetivos en las fiscalizaciones que realiza la Administración Tributaria son:

- ❖ Determinar la situación tributaria del contribuyente, mediante el análisis y examen de los estados financieros del período fiscal examinado.
- ❖ Hacer notoria la presencia fiscal entre el universo de contribuyentes.
- ❖ Vigilar el cumplimiento que dan los contribuyentes a sus obligaciones impositivas.
- ❖ Que los resultados de las actuaciones de fiscalización en un contribuyente sirva de criterio de selección para otros casos a fiscalizar.

4. METODOS DE FISCALIZACION

Con el propósito de dar a conocer los métodos de fiscalización más utilizados a continuación enunciamos los siguientes:

METODO DIRECTO: Comúnmente se conoce como auditoría tributaria. Se trata de verificar la racionalidad de los registros contables, estos movimientos están respaldados por los documentos fuentes de carácter interno y externo que deben cumplir con las normas establecidas en la parte contable tributaria y en el Código de Comercio. Entre estos tipos de documentos encontramos facturas (internas y externas), comprobante de egresos e ingresos, remisiones, órdenes de compra, notas de débito y crédito, correspondencia interna y externa.¹⁴

METODO INDIRECTO: Consiste en detectar los errores en los ingresos, aún cuando la contabilidad pueda ser bien llevada, obteniendo información de fuentes externas (Dirección General de Aduanas, alcaldías, Instituto Nicaragüense de Seguridad Social e información obtenida de otras auditorías), es importante mencionar que la obtención de información exógena permite a la fiscalización cruzar información entre los datos declarados por el contribuyente versus la información exógena, a fin de detectar inconsistencias relevantes en las declaraciones.¹⁵

TASACION DE INDICIO O ESTIMACIÓN PRESUNTIVA: Estriba en la determinación global de la base imponible de contribuyentes que no llevan registros contables, o que éstos fueren incompletos o no confiables.¹⁶ Éste se basa en el análisis de:

- 1) Las declaraciones efectuadas anteriormente por el contribuyente, responsable y retenedor.
- 2) En el caso de actividades personales, las cantidades que el contribuyente y su familia gasten, su patrimonio, el número de

¹⁴ Manual General de Auditoría Fiscal DGI Nicaragua, junio 2004, Pág. 26.

¹⁵ CIAT, Administración De Los Grandes Contribuyentes, Formas para determinar la Renta imponible para hacer uso de algunos métodos indirectos, Pág. 1, Panamá, Agosto 1993.

¹⁶ Artículo 135 inciso b del Código Tributario de la República de Nicaragua; y artículo 61 y 62 del Reglamento de la Ley Equidad Fiscal.

empleados, el monto de sus créditos, el monto de los intereses que paga y recibe, etc.

3) En el caso de negocios, el monto de las compras y ventas efectuadas, sus inventarios, su patrimonio, el personal empleado, el tamaño y apariencia del negocio, el monto de los intereses que paga y recibe, etc.

Los mismos indicios figuran en los artículos 60, 61 y 62 del Decreto N° 46-2003, Reglamento de la Ley No 453. Ley de Equidad Fiscal.

Los resultados obtenidos, por cualquiera de los métodos de fiscalización obtenidos, siempre y cuando el contribuyente no acepte lo mismo, están sujetos a impugnación a través de los recursos establecidos en el Código Tributario.

A continuación mencionamos las principales causas de reparos fiscales que obligan a los contribuyentes a ejercer su derecho a la interposición de los recursos. Éstos son:

❖ **Ajustes al Impuesto sobre la Renta “IR”:**

Ingresos

- 1.- No declarados
- 2.- Declarados como ingresos no constitutivos de renta y que corresponden a ingresos gravados.
- 3.- Contabilizar ingresos como cuentas por pagar

Costos

- 1.- No reconocidos por ingresos no declarados
- 2.- Costo no soportado
- 3.- Costo por mermas no soportadas
- 4.- Costos no soportados con actas de destrucción de inventario
- 5.- Costos relacionados con ingresos exentos

Gastos

- 1.- No soportados

- 2.- No reconocidos
- 3.- Gastos de periodos anteriores
- 4.- Gastos personales
- 5.- Gastos por retenciones asumidas por el contribuyente
- 6.- Donaciones no permitidas por la Ley
- 7.- Provisiones en exceso
- 8.- Gastos relacionados con ingresos exentos
- 9.- Gastos por reparos y multas de cualquier concepto
- 10.- Gasto por depreciación en exceso del costo de adquisición

❖ **Ajustes al Impuesto al Valor Agregado “IVA”:**

Débito fiscal

- 1.- Ingresos no declarados
- 2.- Ingresos gravados declarados como exentos
- 3.- Faltantes de inventarios no justificados
- 4.- Ventas de bienes usados no reconocidas como tal
- 5.- Anticipos de clientes por operaciones gravadas que son contabilizadas como pasivos.

Crédito fiscal

- 1.- No soportado
- 2.- No reconocido por ajustes al costo y gasto
- 3.- Duplicado
- 4.- Crédito proporcional por operaciones exentas y gravadas
- 5.- Crédito no reconocido por operaciones exentas

❖ **Ajustes a las Retenciones en la Fuente:**

1.- Retenciones no efectuadas:

- a) Retenciones Preventivas a los domiciliados en el país
- b) Retenciones definitivas a los domiciliados en el país
- c) Retenciones definitivas a los no domiciliados en el país

- 2.- **Retenciones efectuadas en menor cuantía a la tasa establecida por ley**
- 3.- **Retenciones efectuadas y no enteradas**
- 4.- **Retenciones definitivas y acreditadas en las declaraciones de los anticipos mensuales o IR anual.**

Es importante mencionar, que los conceptos de ajustes reflejados anteriormente, se fundamentan en los preceptos establecidos en la Ley N° 453 “Ley de Equidad Fiscal” y el Código Tributario de la República de Nicaragua.

Así mismo, los ajustes referidos se determinan a través del trabajo de campo efectuado por los auditores fiscales, mediante la aplicación de procedimientos de auditorías y fiscalización emanadas del Manual de Auditoria de la Dirección General de Ingresos.

No obstante lo anterior, muchos ajustes se basan en criterios subjetivos y análisis parciales en el trabajo de campo por parte de los auditores. Estos ajustes son notificados mediante un acta de cargo, que obliga a los contribuyentes a presentar sus pruebas de descargo en un plazo de 15 días, de conformidad a lo establecido en el artículo N° 161 del Código Tributario. Sin embargo, a pesar de que el contribuyente tiene plazo para la presentación del escrito de rechazo a los ajustes notificados y de la correspondiente documentación comprobatoria que lo acompaña. La Administración Tributaria, no tiene plazo para pronunciarse en esta etapa, pero siempre estará obligada a notificar la correspondiente Resolución Determinativa con los requisitos establecidos en el artículo 162 del Código Tributario.

Esta situación presenta dos alternativas:

Primero: La aceptación y pago de los adeudos determinados.

Segundo: Impugnar a través del Recurso de Reposición.

El plazo para la presentación es de 8 días hábiles, después de recibida la Resolución Determinativa. La Administración de Rentas cuenta con un plazo de 30 días hábiles para resolver dicho recurso, una vez vencido este plazo sin pronunciamiento escrito y debidamente notificado, operará el silencio administrativo positivo a favor del contribuyente.

Es importante señalar, que la Ley no establece obligatoriedad a la administración tributaria de emitir constancia escrita, donde reconozca el beneficio del silencio administrativo positivo a favor del recurrente.

En caso de que la Administración de Renta notificara en tiempo la correspondiente Resolución de Recurso de Reposición, se presentan dos alternativas:

Primero: La aceptación y pago de los adeudos determinados.

Segundo: Impugnar a través del Recurso de Revisión.

El plazo para presentar el recurso es de 10 días hábiles, después de recibida la resolución de Recurso de Reposición. El titular de la Administración Tributaria cuenta con un plazo de 45 días contados a partir del vencimiento de plazo para presentar las pruebas, al vencimiento de este plazo sin pronunciamiento escrito y debidamente notificado, operará el silencio administrativo positivo a favor del contribuyente:

En caso que el titular de la Administración Tributaria notificara en tiempo la correspondiente Resolución de Recurso de Revisión, se presentan dos alternativas:

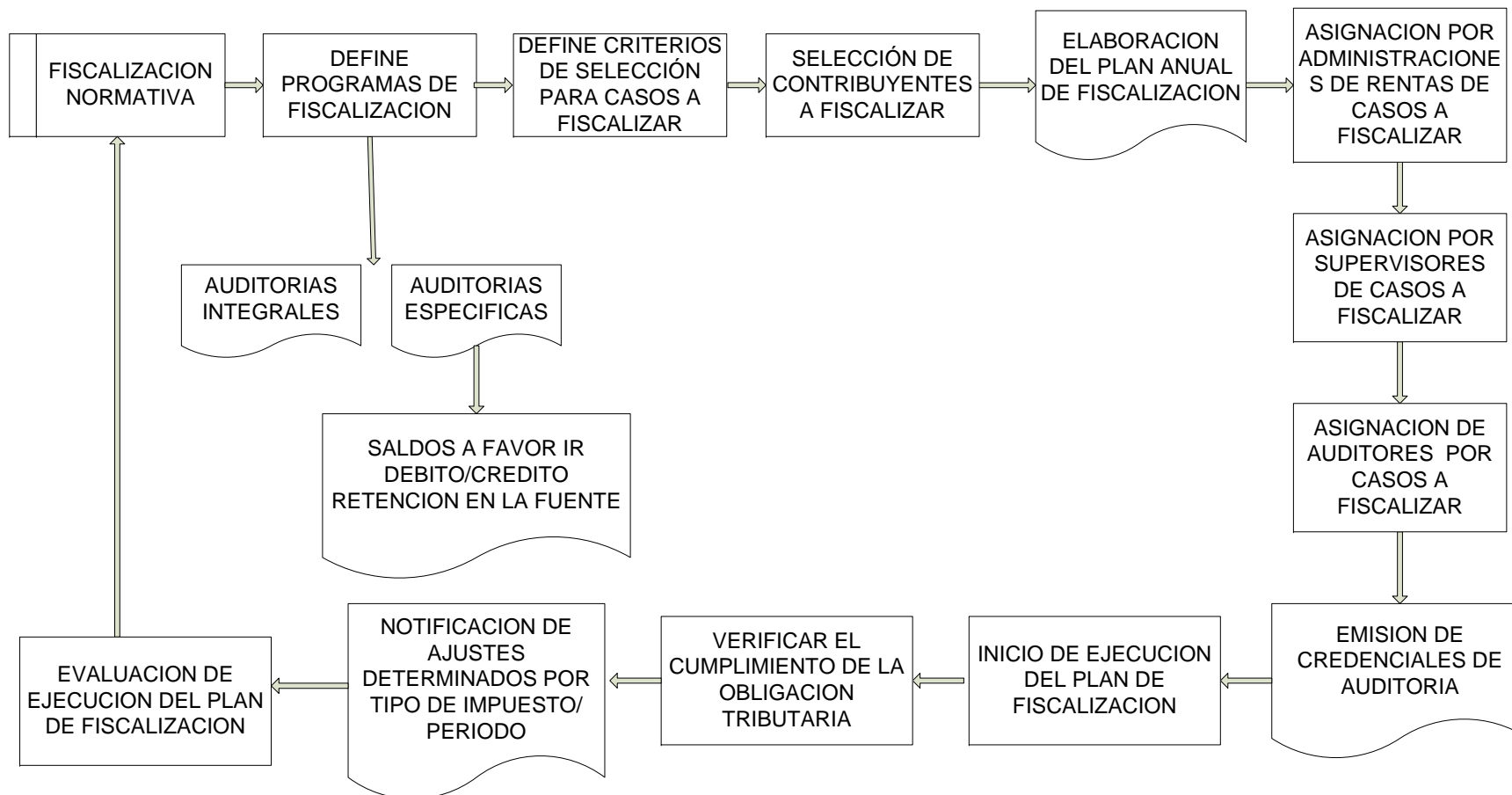
Primero: La aceptación y pago de los adeudos determinados.

Segundo: Impugnar a través del Recurso de Apelación

Este recurso debe ser presentado en un plazo de 15 días hábiles después de recibida la notificación de la Resolución de Recurso de Revisión. El Tribunal Administrativo Tributario cuenta con un plazo de 90 días hábiles para emitir su resolución a partir de la fecha de recepción del expediente remitido, por parte del Director de la DGI. Una vez vencido este plazo sin pronunciamiento escrito y debidamente notificado, operará el silencio administrativo positivo a favor del contribuyente:

A efectos de mostrar cómo se lleva a cabo el proceso de fiscalización, presentamos un flujograma de las etapas de éste, así como un caso práctico donde se vean aplicados dichos procesos.

FLUJOGRAMA DE FUNCION DE FISCALIZACION DE LA DIRECCION GENERAL DE INGRESOS



CASO PRÁCTICO

Los programas de fiscalización, se dividen en:

Auditoría integral.

Auditoría específica, que incluye la revisión de saldo a favor al IVA, auditoría debido/crédito y revisiones de retenciones en la fuente.

Una vez determinados los programas de fiscalización, se definen los criterios de selección, los cuales consisten en parámetros de comportamiento por actividades económicas, que se obtienen de las declaraciones presentadas por los contribuyentes. Esta selección permite determinar el programa anual de fiscalización que se ejecuta a través de Fiscalización de las Administraciones de Rentas o Fiscalización Central.

El presente caso se basa en auditoría específica al Impuesto sobre el Valor Agregado (IVA). Como producto de los ajustes que se determinen, se generarán efectos en el Impuesto sobre la Renta (IR),

La empresa Importadora Nicaragüense S.A., con RUC N° 181094-9570, ha presentado durante los períodos fiscales 2004/2005 y 2005/2006 saldo a favor en su declaración anual del IR y saldo a favor durante el último período en sus declaraciones mensuales del IVA.

Considerando que el artículo 34 de la Ley N° 453, Ley de Equidad Fiscal, publicada en La Gaceta No. 82 del 6 de Mayo del 2003, y el artículo 70 del Código Tributario, establecen el derecho de los contribuyentes de solicitar la devolución o compensación de sus saldos a favor, la empresa presenta ante la DGI una solicitud de compensación de los saldos a favor, tanto en el IR, como en el IVA, para cancelar las retenciones futuras a cuenta de la empresa. Sin embargo, producto de los saldos a favor continuos presentados por el contribuyente, la DGI ya lo había seleccionado como un caso a fiscalizar, tanto en auditoría integral, como en auditoría específica.

Una vez que se le notifica al contribuyente la credencial de auditoría y el requerimiento de información tributaria, se inicia la auditoría en el domicilio fiscal del contribuyente en cumplimiento al artículo 67 del Código Tributario.

En el proceso de revisión, los auditores identifican ajustes a los gastos operativos por falta de soporte, gastos no deducibles y a su vez identifican faltantes de inventario supuestamente no justificados y reversión de crédito fiscal por falta de soporte.

Estos ajustes tienen un efecto directo en el IR, ya que los gastos no soportados y gastos no deducibles afectan directamente la base imponible del IR, y a su vez los faltantes de inventario no justificados se relacionan directamente con las ventas grabadas no declaradas y ajustes al débito fiscal en el IVA, así mismo, la reversión en el crédito fiscal por falta de soporte tiene como consecuencia una notificación del Acta de Cargo donde se le informa a la empresa, sobre la reversión de los saldos a favor, tanto del IR como del IVA por los períodos auditados, así como los saldos a pagar con el correspondiente 25% de multa y recargos moratorios.

No obstante lo anterior, la empresa puede presentar conforme establece el artículo 161 del Código Tributario, las pruebas de descargo o argumentos técnicos legales con el objetivo de desvirtuar la notificación de los ajustes:

1- Gastos no soportados:

En ocasiones, los auditores se limitan a un análisis parcial de los comprobantes de pago, obviando el contenido de los comprobantes de diario que contienen notas de débito y provisión de los gastos que se derivan de vacaciones, treceavo mes, indemnizaciones, gastos por servicios públicos y otros; cualquiera de estos registros contables tienen un efecto directo sobre los resultados operativos al cierre de cada período fiscal.

2- Gastos no deducibles:

Normalmente este concepto se relaciona con gastos de períodos anteriores, sin embargo es importante analizar si el gasto deducido en el período, no corresponde a alguna provisión de períodos anteriores que se declararon al tercer año como otros ingresos y que fueron cancelados efectivamente en el período que se reclame el gasto.

3- Faltantes de inventario no justificados:

Este ajuste tiene un efecto directo sobre el IR, ya que los auditores normalmente aplican un margen de comercialización a los faltantes de inventario, con el objetivo de determinar los

ingresos no declarados y el reconocimiento del costo, así mismo determinar el debito fiscal al IVA al multiplicar los supuestos ingresos no declarados por la tasa del IVA.

Es importante mencionar que estos ajustes, pueden ser impugnados, a través de los siguientes argumentos:

1- Política de Venta (descuentos, bonificaciones y promociones)

2- Notas de crédito por devoluciones sobre venta.

3- Mercancía entregada en consignación.

4- Mermas de inventario.

Como podemos observar en los párrafos anteriores, muchos de los ajustes notificados descansan en criterios subjetivos de los auditores y en análisis parciales a la documentación contable de los contribuyentes, lo que da origen a la impugnación del acta de cargo.

Es importante señalar que el acta de cargo es la primera instancia que da origen a la aceptación o rechazo de los ajustes notificados, en caso de que el contribuyente no acepte los ajustes notificados puede presentar las pruebas de descargo o los argumentos técnicos legales que le permitan desvanecer los ajustes. Hablaremos de este procedimiento en los capítulos ulteriores.

5. FACULTAD DEL ESTADO PARA EJERCER LA FISCALIZACION (MARCO JURIDICO)

Los fundamentos legales en que se basan las revisiones tanto para personas jurídicas, como para personas naturales efectuadas por la Dirección General de Ingresos, dependiente del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, especialmente son las siguientes:

Constitución Política de Nicaragua:

Por disposición del artículo 26, penúltimo párrafo de la Constitución Política, la DGI tiene la facultad de examinar los documentos privados de los particulares, libros contables y sus anexos, siguiendo los procedimientos que la ley fija para esos casos.

Código Tributario

Artículo N° 146:

Establece las facultades que tiene la Dirección General de Ingresos para exigir de los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones tanto formales como sustantivas, tales como:

- ❖ Exigir la presentación de las declaraciones tributarias dentro de los plazos o términos señalados por la ley; así como otras informaciones generadas por sistemas electrónicos suministrados por la Administración Tributaria (reporte de Retenciones en la Fuente y anexos al crédito del IVA).
- ❖ Requerir el pago y percibir de los contribuyentes y/o responsables los tributos adeudados y en su caso los recargos y multas previstas en este Código.
- ❖ Examinar a través de la fiscalización, las declaraciones presentadas por los contribuyentes y en casos de modificación notificar el correspondiente reparo.
- ❖ Establecer con carácter general, parámetros de comportamiento por actividades económicas, a fin de tasar de oficio a aquellos contribuyentes que presenten desviaciones significativas con relación al parámetro de su actividad.

Artículo N° 147:

La Administración Tributaria ejercerá su acción fiscalizadora a través de sus órganos de fiscalización, que están ubicados en las administraciones de Rentas y Dirección de Grandes Contribuyentes.

Es importante mencionar que las notificaciones por reparos, sanciones etc., deben ser firmadas y selladas por los titulares de las administraciones respectivas.

Artículo N° 148:

Establece las facultades que los inspectores o auditores tienen en el desempeño de sus funciones de fiscalización. Éstas son:

- ❖ Mediante requerimiento de información tributaria, exigir la presentación de cualquier información relativa al cumplimiento de sus obligaciones impositivas.
- ❖ Comprobar a través de análisis a su documentación comprobatoria que las declaraciones presentadas están sustentadas en registros contables, que cumplen con los principios de contabilidad generalmente aceptados.
- ❖ A falta de registros contables adecuados determinar de oficio la deuda tributaria.
- ❖ Realizar toma de inventario físico con el objetivo de constatar la correspondencia entre los saldos de inventario y las ventas declaradas y determinar razonablemente tanto los ingresos como el costo declarado.
- ❖ Verificar o constatar que los dictámenes fiscales que emitan las personas o firmas autorizadas estén debidamente sustentados a fin de aceptarlos o rechazarlos.

Es importante mencionar que el dictamen fiscal se establece por primera vez en Nicaragua, con la entrada en vigencia del Código Tributario, sin embargo a la fecha la Dirección General de Ingresos no ha normado los procedimientos para que los contribuyentes hagan uso de este derecho. De igual manera la DGI, no ha emitido el

listado de personas autorizadas para emitir dictamen fiscal, lo mismo que en cumplimiento al artículo 157 del Código Tributario no han fijado el monto de la fianza, para las personas autorizadas a emitir dictamen fiscal.

Toda actuación de la función fiscalizadora, debe estar contemplada en las leyes tributarias, así como los derechos y obligaciones que tengan los contribuyentes ante el Estado, estas facultades legales se desarrollan mediante:

- ❖ Examen y solicitud de las declaraciones.
- ❖ Rectificar los errores aritméticos que presenten las declaraciones.
- ❖ Solicitud de documentación comprobatoria, etc.
- ❖ Practicar auditorías.
- ❖ Requerir a terceras personas, para presentación de información y documentación comprobatoria.

Con la eficiencia que se realicen esas facultades, éstas tendrán el impacto entre el contribuyente para el cumplimiento del pago de sus impuestos.

CAPÍTULO III: DERECHOS Y GARANTIAS DE LOS CONTRIBUYENTES Y/O RESPONSABLES

1. DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE

Es necesario conocer los derechos de los contribuyentes, puesto que son éstos las bases de protección otorgadas por la ley, que garantiza que la Administración Tributaria, no podrá actuar arbitrariamente en detrimento de los sujetos pasivos de la relación tributaria, en lo referente a los límites que el ordenamiento jurídico le impone.

Los derechos de los contribuyentes, son irrenunciables, los podremos encontrar en la Constitución Política de Nicaragua, Código Tributario, demás leyes y disposiciones específicas.

En carácter general los derechos de los contribuyentes son:

❖ A que se respete el Principio de Legalidad.

En este principio, encontramos la siguiente máxima en Derecho Tributario “nullum tributum sine lege”, es decir, que no puede existir un tributo sin estar previamente establecido en la ley. En nuestro ordenamiento jurídico encontramos esta premisa acogida en el artículo 115 Cn., que dispone que los impuestos deben ser creados mediante ley en la que se establezca la incidencia que el tributo tendrá. Este mismo artículo dispone además, que no existe obligación de pagar un impuesto que no se encuentre establecido en la ley.

Por su parte el artículo 3 del Código Tributario, expresa que solo por medio de ley podrá establecerse una nueva relación de los sujetos pasivos en relación con los tributos, exenciones, exoneraciones, sanciones, delitos, etc.¹⁷

❖ **A que se respete el Principio de División de Poderes del Estado**

El principio de división de los poderes del Estado se encuentra acogido en nuestra Constitución Política declarando en el artículo 7, que los órganos del gobierno son el Poder Legislativo, el Poder Ejecutivo, El Poder Judicial y el Poder Electoral; los cuales poseen atribuciones específicas y controles que promueven una armonización en el actuar del Estado.

En el Poder Legislativo encontramos la función de establecer las contribuciones o tributos, el artículo 114 de la Constitución Política al respecto nos dice:

“Corresponde exclusivamente y de forma indelegable a la Asamblea Nacional la potestad para crear, aprobar, modificar o suprimir tributos...”

Por su parte el poder ejecutivo, a través de la Administración Tributaria, es el encargado de la recolección de los tributos de conformidad con el artículo 145 del Código Tributario.

La función que tiene el Poder Judicial, es el de ser garante ante la imposición y recaudación de tributos, cuando por medio de estos lesionen los derechos individuales del contribuyente o responsable retenedor. Ante esa eventualidad el sujeto lesionado puede recurrir ante este Poder, con el fin que se respeten sus derechos otorgados por la Constitución Política o la ley.

En la Constitución Política encontramos la legitimidad, que tiene el poder judicial para intervenir ante la violación de la ley y los derechos de las personas. Al respecto el artículo

¹⁷ **Arto. 3 Código Tributario.** Sólo mediante ley se podrá: 1. Crear, aprobar, modificar o derogar tributos; 2. Otorgar, modificar, ampliar o eliminar exenciones, exoneraciones, condonaciones y demás beneficios tributarios; 3. Definir el hecho generador de la obligación tributaria; establecer el sujeto pasivo del tributo como contribuyente o responsable; la responsabilidad solidaria; así como fijar la base imponible y de la alícuota aplicable; 4. Establecer y modificar las preferencias y garantías para las obligaciones tributarias y derechos del Contribuyente; y 5. Definir las infracciones, los delitos y las respectivas sanciones.

158 Cn., nos dice que la justicia, será impartida por la delegación del pueblo por el Poder Judicial, integrado por los Tribunales de Justicia.

La división de poderes existente en el Estado, fortalece y legitima la actuación del Estado, en cuanto a que su funcionamiento se basa en una serie de normas, que no permiten el libre arbitrio de un gobierno en su actuar.

❖ **A la irretroactividad de la ley.**

El carácter retroactivo de la ley, solo será en materia penal cuando beneficia al reo, por disposición del artículo 38 de la Constitución Política de Nicaragua.

Las personas no pueden ser afectadas, sancionadas o multadas por acciones que al momento de efectuarse no estuvieran estipuladas en la ley, ni que se apliquen penas más graves que las aplicables al momento de la comisión de la falta. La retroactividad sólo surte efecto en materia penal cuando la ley favorezca al reo.

❖ **A que a todas las personas sean tratadas con igualdad.**

El Principio de Igualdad está establecido en la legislación nacional en el artículo 27 de nuestra Constitución Política, el cual expresa que todas las personas deben ser consideradas iguales ante la ley, en cuanto a la protección y beneficios que esta brinda, sin importar motivos de nacimiento, nacionalidad, credo político, raza, sexo, idioma, religión, opinión, origen, posición económica o condición social.

Entenderemos por lo expuesto en la disposición antes mencionada, que ante una situación semejante en la relación tributaria, todas las personas tienen derecho de ser tratadas de la misma manera.

❖ **A una debida asistencia por parte de la Administración Tributaria.**

En cuanto el deber que tiene la Administración Tributaria de brindar una debida asistencia, los contribuyentes tienen derecho a hacer peticiones, denunciar, hacer críticas, de recibir

una pronta respuesta o resolución y que se les resuelva los asuntos sometidos a la competencia de esta, en los plazos que la ley establezca, en virtud del artículo 52 de la Constitución Política y 64 del Código Tributario.

En estos artículos podemos encontrar los siguientes derechos de los contribuyentes y/o responsables retenedores:

A ser atendidos por las autoridades competentes y recibir un servicio oportuno.

- ❖ Presentar peticiones ante las autoridades fiscales y exigir su pronta respuesta. Ejemplo: asesorías y aquellas necesarias para facilitar el cumplimiento de la obligación tributaria.
- ❖ Denunciar anomalías por abuso de las autoridades fiscales.
- ❖ Que sus consultas sean respondidas prontamente y conforme la ley.
- ❖ Que se les comunique lo resuelto en los plazos establecidos en el Código Tributario.

Los contribuyentes o responsables tienen el derecho de que la DGI, les brinde un servicio adecuado, en cuanto a las consultas, asesorías, trámites y demás aspectos que faciliten el cumplimiento de las obligaciones ante ente estatal.

El brindar un mejor servicio para la Administración Tributaria significa para ella, una mayor eficacia en el ejercicio propio de sus funciones, puesto que de esta forma se lograría una mayor incidencia en el pago oportuno, correcto y voluntario de los contribuyentes y/o responsables, resultando en una mayor recaudación de tributos, y para los obligados un mayor conocimiento de sus obligaciones tributarias y los derechos que ellos tienen frente a la relación tributaria y ante la misma DGI.

- ❖ **A que el sistema tributario sea proporcional y equitativo.**

El artículo 114 de nuestra Constitución Política, hace referencia a que el sistema tributario debe de tomar en consideración la distribución de las riquezas y de las Rentas, por tanto

que para el pago de los tributos se tomara en cuenta la capacidad de cada sujeto para hacerlo efectivo, acorde a la riqueza que este tenga.

La presión tributaria debe de ser adecuada y razonable tomando en cuenta la naturaleza del tributo y de la misma riqueza. Ésta debe ser equitativa, entre todos los que se encuentran sujetos a ella.

❖ **A que se respete la propiedad privada.**

En el Estado de Nicaragua, se garantiza el derecho a la propiedad privada, prohibiéndose las confiscaciones ya sean de los bienes muebles e inmuebles. Los funcionarios públicos deben respetar este derecho, bajo la pena de responder con sus bienes por los perjuicios que infieran.¹⁸

De igual manera se prohíben los tributos de carácter confiscatorio, en virtud del artículo 114, párrafo 2 de la Constitución Política de Nicaragua. Se considera confiscatorio un tributo, cuando el monto de lo que se debe pagar, es desproporcionado e irrazonable, lo cual elimina la esencia del derecho de propiedad.

El respeto de la propiedad privada, es un pilar principal en una democracia, en cuanto las personas por su misma condición de ser humano, desean tener la seguridad de que aquello conseguido con su esfuerzo será protegido y respetado. El Estado tiene la obligación de garantizar la propiedad privada, en cuanto este es uno de los fines de su existencia.

❖ **A la protección jurisdiccional.**

La existencia de mecanismos de protección jurisdiccional se conciben, en cuanto a la posibilidad de violaciones de los derechos y garantías constitucionales, a consecuencia del

¹⁸ **Artículo 44, de la Constitución Política de Nicaragua, Párrafo 1:** Se garantiza el derecho de propiedad privada de los bienes muebles e inmuebles y de los instrumentos y medios de producción. **Párrafo 4:** Se prohíbe la confiscación de bienes. Los funcionarios que infrinjan esta disposición, responderán con sus bienes en todo tiempo por los daños inferidos.

obrar de la potestad tributaria y en tanto la existencia de conflictos de intereses por parte de la Administración Tributaria y de los contribuyentes.

El órgano jurisdiccional en principio, es la garantía de que las controversias, podrán ser resueltas, por una institución profesional, idónea e independiente. En nuestro ordenamiento jurídico, se hace uso de este derecho, cuando se recurre de Amparo ante la Sala Civil de los Tribunales de Apelaciones.

En el artículo 8, de la Declaración Universal de los Derechos Humanos de la Asamblea General de las Naciones Unidas¹⁹, de la cual Nicaragua ha ratificado, encontramos la disposición que nos dice que toda persona tiene derecho a recurrir ante los tribunales competentes, como amparo contra los actos que violen sus derechos.

❖ **A la exención al patrimonio familiar.**

En el capítulo IV de la Constitución Política de Nicaragua, que lleva como título “derechos de la familia”, encontramos el artículo 70, que declara a la familia como un núcleo fundamental para la sociedad, que goza de la protección del Estado. Así mismo en el artículo 71, observamos que el constituir una familia es derecho de todos los nicaragüenses, consagrando la protección e inembargabilidad del patrimonio familiar, el cual podrá estar sujeto a carga pública.

En el artículo 2084 del Código Civil de la República de Nicaragua, señala los casos en que no opera el embargo, entre los cuales mencionaremos:

- ✓ Las dos terceras partes del salario de los empleados en el servicio público, siempre que no exceda dicho salario de novecientos pesos; si excede, no serán embargables los dos tercios de esta suma, ni la mitad del exceso.
- ✓ Las pensiones alimenticias forzosas.

¹⁹ **Artículo 8, de la Declaración Universal de los Derechos Humanos de la Asamblea General de las Naciones Unidas:** “Toda persona tiene derecho a un recurso efectivo, ante los tribunales nacionales competentes, que la ampare contra los actos que violen sus derechos fundamentales reconocidos por la Constitución o por la ley.”

- ✓ El lecho del deudor, el de su mujer, los de los hijos que viven con él y a sus expensas, y la ropa necesaria para el abrigo de todas estas personas.
- ✓ Los utensilios caseros y de cocina, y los artículos de alimento y combustible que existan en poder del deudor, hasta concurrencia de lo necesario para el consumo de la familia durante un mes.
- ✓ Los objetos indispensables al ejercicio personal del arte u oficio de los artistas, artesanos y obreros de fábricas; y los aperos, animales de labor y material de cultivo necesario al labrador o trabajador de campo para la explotación agrícola, hasta la suma de seiscientos pesos y a elección del mismo deudor.

❖ **A conocer sobre todo acto o resolución que afecte derecho, deberes u obligaciones, mediante notificación.**

En virtud de los artículos 65 y 84 del Código Tributario, no podrá la Administración Tributaria emitir una resolución o acto que afecte los derechos, deberes u obligaciones del contribuyente o responsables, sin mediar notificación del ente emisor, a la persona afectada.

La notificación es un medio de protección al contribuyente o responsable, con la finalidad de que la Administración Tributaria, no pueda afectar sus derechos, deberes u obligaciones, sin el conocimiento del afectado. Un acto o resolución que produzca efectos individuales no surte efecto, si no se emite la debida notificación conforme ley.

El artículo 84 del Código Tributario, establece que los contribuyentes deben ser notificados para efectos de todas aquellas actuaciones que realice la DGI que afecte sus derechos individuales. Así mismo, acorde además con el inciso segundo de la Disposición Técnica 20-2007, dada en la ciudad de Managua a los 18 días del mes de Octubre del año 2007, emitida por el Director de la Dirección General de Ingresos, no tendrán efecto legal las notificaciones que no fuesen hechas en días hábiles, en horario de 8 de la mañana a 5 de la tarde.

❖ **A conocer toda información que sobre hayan registrado o registrarán, las autoridades fiscales, así como el derecho de saber por qué y con qué finalidad.**

La Administración Tributaria tiene facultad para conocer toda información que sea indispensable para esclarecer asuntos fiscales, sin embargo deberá ajustarse a los procedimientos que la ley prevea, so pena de ser considerada nula la información que pueda llegar a adquirir por medios ilegales.

Las informaciones que no sean para fines fiscales, están exentos de estar sujetos a los requerimientos que puedan llegar a hacer la Dirección General de Ingresos.

El contribuyente o responsable, ha de conocer sobre la información que se ha ocupado o registrado de él. El artículo 69 del Código Tributario dispone que la Administración Tributaria, está en la facultad de ocupar y requerir los documentos de carácter fiscal, pero debe de mediar el conocimiento previo de contribuyente.

En cuanto a la entrega de información a la autoridad judicial, solo podrá hacerse mediante orden que ésta gire al respecto y no de oficio, según lo previsto en el artículo 68 del Código Tributario. Así mismo solo con autorización judicial, se permite la salida de los documentos en original de su domicilio o establecimiento.

La información que se ocupe o registre, por parte de la Administración Tributaria debe de ser únicamente para fines tributarios.

❖ A la confidencialidad, de la información que la Administración Tributaria maneja sobre los contribuyentes.

Los contribuyentes tienen derecho a que la Administración Tributaria, maneje con sigilo la información que sobre ellos maneja, las cuales deberán tener carácter confidencial. Sin embargo cuando mediare orden de una autoridad jurisdiccional, la DGI está obligada a entregar la información, que se utilizara para los asuntos jurisdiccionales, en debida obediencia a lo establecido en el artículo 26 de la Constitución Política en su penúltimo párrafo y los artículos 68 y 151 numeral 1 del Código Tributario.

En el artículo 151 del Código Tributario, se dispone que los funcionarios y las personas ya sean naturales o jurídicas, están obligados a guardar sigilo de aquello que conozcan en la intervención de los trámites relativos a los asuntos tributarios, exceptuando los casos en que la Administración Tributaria tiene el deber de suministrar información. Éstos son:

- ✓ Las autoridades judiciales en los procesos de cualquier clase de juicio y a los tribunales competentes;
- ✓ Los restantes organismos que administren tributos, en tanto las informaciones estén estrictamente vinculadas con la fiscalización y percepción de los tributos de sus respectivas jurisdicciones;
- ✓ La Contraloría General de la República cuando se encuentre revisando exclusivamente las declaraciones de probidad de los empleados y funcionarios públicos;
- ✓ Las Administraciones Tributarias de otros países en cumplimiento a los convenios internacionales de intercambio de información tributaria;
- ✓ Los contribuyentes que soliciten por escrito, información sobre sus propias obligaciones fiscales.

❖ **A presentar rectificación de declaración de impuestos.**

La rectificación de la declaración de impuestos, se hace mediante otra declaración cuyo efecto es el de sustituir a la anterior, esta sustitución solo cabe cuando en virtud del artículo 71 del Código Tributario, contengan saldos a pagar a la Administración Tributaria, cuyo efecto es el corregir, enmendar o modificar la anteriormente presentada.

No cabe la rectificación cuando hay un proceso de fiscalización sobre los impuestos y o períodos comprendidos en esa declaración sustitutiva.

En caso de que la declaración sustitutiva afecte saldos a favor considerados en declaraciones posteriores, se deben presentar simultáneamente las sustitutivas de éstas.

2. DERECHOS ANTE LA FACULTAD FISCALIZADORA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Para el ejercicio de la facultad fiscalizadora que ejerce la Administración Tributaria, los contribuyentes y/o responsables tendrán los derechos recogidos en el artículo 67 del Código Tributario, los cuales son:

❖ Que las fiscalizaciones se efectúen en su domicilio tributario.

Es lógico pensar, que las fiscalizaciones se efectúen en el domicilio, del sujeto pasivo, en cuanto es el lugar en donde el contribuyente se encuentra en una mejor posición puede responder con mayor eficacia y comodidad a los requerimientos que reciba por parte de la autoridad tributaria.

El artículo 3 de la Ley 598, Ley de Reforma a la Ley N°562, Código Tributario de la República de Nicaragua, publicada en La Gaceta, Diario Oficial N° 177 del 11 de septiembre del año 2006, reformo el numeral 1 del artículo 67, anexando las disposiciones, por virtud de la cuales las fiscalizaciones se podrán llevar sin menoscabo de lo dispuesto en el artículo 103, numeral 10, consistente en el deber de comparecer ante la autoridad tributaria, cuando se le solicite para suministrar información de interés tributario, en un plazo de tres días después de notificado. Así mismo se anexa que no será necesario la identificación institucional cuando la fiscalización fuese de escritorio y que en los casos de que la fiscalización se funde en discrepancias resultante de los análisis o cruces de información, se notificará de conformidad con el procedimiento establecido en los numerales 7 y 10 del artículo 103 del Código Tributario, consistente en el deber de brindar facilidades a los auditores autorizados y comparecer a brindar información cuando, fuese requerido por la Administración Tributaria.

Es importante mencionar que el domicilio, es aquel que ha sido fijado por el contribuyente; presuntamente el lugar en que realiza la actividad propia del giro del negocio. En caso que no se hubiese señalado domicilio o que de haberse señalado éste no existiere, se presumirá uno de conformidad al artículo 22 del Código Tributario.²⁰

❖ **Exigir a las autoridades fiscales su cédula de identidad, identificación Institucional y credencial dirigida al contribuyente.**

La credencial que presentarán las autoridades fiscales deberá contener el tipo de fiscalización a realizar, así como los tributos, conceptos, y períodos a fiscalizar, debiendo entregarse el original al contribuyente o responsable.

La presentación de la credencial en la que se señalan los tributos, conceptos, períodos o ejercicios fiscales a revisar, tiene su fundamento en el artículo 34 inciso 4 de la Constitución Política, que acoge en su disposición el derecho a una buena defensa, puesto que la información que contiene la credencial presentada, permitirá al sujeto pasivo prepararse con mayor propiedad para demostrar o justificar sus actuaciones en materia fiscal.

❖ **Que la DGI notifique, que se dio por finalizada la auditoría.**

La notificación de que se dio por finalizada la auditoría se hará mediante el auditor y supervisor y deberá entregarse antes de que los auditores abandonen el local o domicilio del contribuyente o responsables.

Así mismo, antes de abandonar el local, el sujeto pasivo tiene el derecho de que se le brinde información preliminar de lo verificado, lo que le dará al contribuyente o responsable conocimiento previo, de que si el resultado de la fiscalización está conforme a lo que él

²⁰ Los casos son: 1. En el lugar que hubiere indicado o registrado la persona natural y/o jurídica, al inscribirse en el Registro Único de Contribuyentes de la Administración Tributaria; 2. En el lugar que se indicare en el primer escrito o audiencia al comparecer ante la Administración Tributaria; 3. En el lugar de su residencia habitual, el cual se presumirá cuando permanezca en ella, en forma continua o discontinua, más de seis meses durante el ejercicio anual de imposición; 4. En el lugar donde desarrolle sus actividades civiles o comerciales; 5. En el lugar donde ocurra el hecho generador; y 6. En el que elija la Administración Tributaria, en caso de existir más de un domicilio. En el caso de las personas jurídicas, el Domicilio Tributario será en la residencia o domicilio del Representante Legal o de sus Directivos, cuando no se establezca conforme los incisos anteriores.

considera correcto o no, teniendo la posibilidad de comenzar a preparar los argumentos y pruebas de descargo.

❖ **No estar sometido en forma simultánea a más de una fiscalización de la Administración Tributaria por iguales tributos, conceptos, períodos o ejercicios fiscales a revisar.**

Este derecho surge como defensa al sujeto pasivo, para evitar el abuso de la Administración Tributaria de proceder con más de una fiscalización o auditoría en forma simultánea y arbitraria, lo que provocaría una mayor presión e incomodidad al contribuyente, sin ser esta necesaria.

❖ **No ser fiscalizado por tributos, conceptos, ni períodos o ejercicios fiscales prescritos.**

El artículo. 42 del Código Tributario expresa, que la prescripción es un medio para adquirir un derecho o liberarse de un cargo u obligación en los lapsos o plazos que se encuentran plasmados en el cuerpo legal del Código Tributario.

La prescripción no es decretada de oficio, de manera que será el mismo sujeto pasivo que la invocará, cuando se le pretenda hacer efectiva una obligación tributaria.

❖ **No ser fiscalizado o auditado por tributos, conceptos, ni períodos o ejercicios fiscales ya auditados integralmente por autoridad fiscal.**

Una vez que el contribuyente o responsable ya haya sido sujeto a una auditoría fiscal, éste no podrá ser auditado por los mismos elementos en los que ya recayó una auditoría anterior. Sin embargo la ley, permite que la Administración Tributaria se guarde el derecho de realizar nuevamente el ejercicio de fiscalización sobre los mismos elementos, cuando tenga pruebas adecuadas que comprueben que se ha cometido evasión o defraudación fiscal.

CAPÍTULO IV: RECURSOS DE LOS CONTRIBUYENTES ANTE LA DGI

1. DEFINICIÓN DE RECURSO

Recurso (del latín *recursus*) significa "acción y efecto de recurrir, memorial, solicitud, petición por escrito. Acción que concede la ley al interesado de un juicio o en otro procedimiento para reclamar contra las resoluciones, ante la autoridad que las dicta, o ante alguna otra".²¹

El recurso es un acto procesal de impugnación de la parte o de un tercero que frente a una resolución judicial perjudicial e impugnabile, porque no le brinda la tutela jurídica o se la brinda imperfectamente, pide la actuación de la voluntad de la ley.²²

Recurso, acto procesal por medio del cual la parte de un proceso o juicio considerando perjudicial la resolución, definitiva o de trámite que le afecta solicita un nuevo examen de los hechos o del derecho aplicable para que sea sustituida por otra que le pueda favorecer. Existen distintos tipos de recursos según se trate de un proceso civil o penal, y, en el orden administrativo, según se trate de procedimiento sancionador o revisor en materia administrativa o tributaria. Pero en general pueden reducirse a los recursos que se presentan contra resoluciones de trámite (denominados de reposición), reforma o queja, que se presentan ante la misma autoridad que dictó el acto judicial o administrativo, o aquellos que resuelven un asunto con carácter definitivo o los que recayendo en un simple trámite producen un estado de indefensión de la parte interesada o le privan de un derecho en el curso de su tramitación; en este supuesto, aun presentándose la mayoría de las veces ante la autoridad que dictó el acto, estos recursos se resuelven por una autoridad superior a través de la vía de apelación, donde se revisan de nuevo las actuaciones, o por medio de la vía de casación o anulación en que sólo se accede al estudio de motivos marcados por la ley. Los primeros son resueltos por autoridades de nivel intermedio, mientras que los últimos se

²¹ Real Academia Española, Diccionario de la lengua española, vigésima edición, Tomo II, 1984, Pág. 1156.

²² Ortiz Urbina, Roberto. Derecho Procesal Civil, Tomo II. Editorial BITECSA. Edición 1ª, Managua, Nicaragua 2004 Pág. 273.

resuelven por las más altas instancias en la jurisdicción, tribunales supremos, o en el orden administrativo, tribunales centrales, ministros entre otros cargos de la función pública.²³

Los recursos dan origen a un procedimiento o proceso autónomo e independiente que le llama la doctrina: Proceso de impugnación o impugnativo, el que podemos definir como aquel que está destinado a la tramitación de las críticas de los resultados procesales obtenidos en un proceso principal.²⁴

Es la actuación que el administrado dirige contra los actos y disposiciones de la Administración con respecto de los cuales considere que son contrarios al ordenamiento jurídico o que lesionan sus derechos o intereses o que producen indefensión.²⁵

De todos los tipos de recursos, es el Recurso Administrativo en el que vamos a poner énfasis, ya que son éstos los medios de defensa que tienen los contribuyentes para impugnar los actos o resoluciones que emite la Administración Tributaria.

2. RECURSO ADMINISTRATIVO

Todo acto y/o resolución de la Administración Pública, debe estar en concordancia con el ordenamiento jurídico del país, de manera que no lesione, los derechos que las leyes otorgan a los particulares. Su actuación debe ser apegada a ley, respetando los intereses y derechos de los administrados, pero no en todo momento los actos y/o resoluciones de la Administración Pública se ajusta a la ley, por fallas en la interpretación o deficiencias en ella misma, ocasionando la afectación de derechos a los gobernados.

Frente a la posible afectación de que puedan ser sujetos los particulares, la ley provee medios de defensa a estos para que puedan impugnar los actos o resoluciones de la Administración Pública, de manera que puedan ser revocados, declarados nulos o reformados.

²³ Biblioteca de Consulta Microsoft® Encarta® 2003. © 1993-2002 Microsoft.

²⁴ Ortiz Urbina, Roberto, Derecho Procesal Civil, Tomo II., Editorial BITECSA, Primera edición, Managua, Nicaragua 2004 Pág. 273.

²⁵ Diccionario Jurídico Espasa, Madrid, Editorial Calpe, S.A., 1991, Pág. 847.

Estos medios legales de impugnación, son por definición propia los Recursos Administrativos cuyo objetivo, es que los particulares puedan defenderse ante un acto o resolución desapegada a la ley, por tanto su finalidad es que ante la deficiencia propia de la Administración Pública, se configuren como garantía de que se preserve la legalidad en el ejercicio de sus funciones.

Para el tratadista Emilio Margain el Recurso Administrativo es: “El medio de defensa al alcance de los particulares para impugnar ante la Administración Pública los Actos y Resoluciones por ella dictados en perjuicio de los propios particulares, por violación del ordenamiento aplicado o falta de aplicación a la disposición debida”.²⁶

Para el Doctor Rafael Entrena Cuesta: “El Recurso Administrativo puede definirse como un acto con el que el sujeto legitimado pide a la Administración que revise una Resolución Administrativa o excepcionalmente un Acto, tramite, dentro de los plazos con arreglo a las formalidades pertinentes.”²⁷

El Doctor Gabino Fraga al respecto nos expresa: “Que el Recurso Administrativo constituye un medio legal de que dispone el particular afectado en sus derechos o intereses por un Acto Administrativo determinado. Para obtener en los términos legales de la autoridad Administrativa una revisión del propio Acto a fin de que dicha autoridad lo revoque, lo anule o lo reforme en caso de encontrar comprobada la ilegalidad o la inoportunidad del mismo.”²⁸

²⁶ Margain Manatou, Emilio. El Recurso Administrativo en México. Editorial Estudios Jurídicos, México. 1985. Pág. 22.

²⁷ Entrena Cuesta, Rafael. Curso de Derecho Administrativo. Editorial. Tecnos S.A. Undécima Edición Madrid, 1995. Pág. 45.

²⁸ Fraga, Gabino Derecho Administrativo 17ª. Edición. Editorial. Porrúa, México. 1977. Pág. 98.

3. ELEMENTOS DEL RECURSO ADMINISTRATIVO

La aplicación de un Recurso Administrativo depende de la contemplación que de éste haga el ordenamiento jurídico del país para determinado supuesto, de manera que la ley nos señalará en qué casos se podrá interponer un recurso, en concordancia con el Principio de Legalidad.

Por lo tanto, es necesario para la interposición de un recurso, que la ley prevea su procedencia según los requisitos propios que éste debe de contener; la existencia de un proceso y sus plazos; el órgano o institución que lo ha de conocer y; los supuestos que den lugar al derecho de promoverlo.

Los elementos del Recurso Administrativo, según Marcos Aurelio Alveño son²⁹:

- ❖ Debe existir un acto administrativo que afecte un interés o un derecho particular.
- ❖ Que el medio legal se encuentre contenido en una norma de Derecho Administrativo, estableciéndose allí un órgano competente para conocer del mismo.
- ❖ Que exista el plazo para interponerlo.
- ❖ La fijación de procedimiento para el trámite del recurso al cual debe sujetarse la autoridad revisora, la que debe tener la competencia necesaria para emitir un nuevo pronunciamiento en cuanto al fondo del asunto.

El acto o resolución debe de lesionar o afectar un interés o derecho particular, puesto que estos responden al interrogante de ¿por qué de hacer uso de un medio de defensa?

La institución u órgano que ha de conocer el recurso, será aquella encargada por mandato de ley a recepcionar los medios de impugnación (recursos), siguiendo el

²⁹ Véase Alveño, Marcos Aurelio. Temas de Derecho Administrativo. Corte Suprema de Justicia, División de proyectos, Managua, Nicaragua. 1986. Pág. 328.

proceso y los plazos establecidos por la ley, que harán posible que estos se puedan ventilar en un orden y secuencia de tiempo, para llegar efectivamente a la resolución de éstos.

4. RESOLUCIÓN DEL RECURSO ADMINISTRATIVO

Para llegar a una resolución por un Recurso Administrativo promovido, se deberá fundamentar en arreglo a las leyes, en los análisis de las pruebas, argumentos y las causales que motivaron la presentación de expresión de agravios.

Cuando estamos frente a varias causales de ilegalidad entrelazadas entre sí, basta con el pronunciamiento sobre una de ellas para que se acepte la ilegalidad de las otras causales, siempre que tengan un nexo directo sobre el punto sobre el cual se falló, de otra manera se tendrá que fallar individualmente sobre cada punto.

La resolución puede:

- ❖ Desecharla por improcedente.
- ❖ Confirmar el Acto impugnado
- ❖ Mandar a reponer el procedimiento Administrativo.
- ❖ Dejar sin efecto el Acto impugnado.
- ❖ Modificar el Acto o dictar uno nuevo que lo sustituya, cuando el recurso sea total o parcialmente resuelto.

Toda resolución debe ser entregada junto con la notificación de la misma, en documento físico, o bajo aceptación expresa, será enviada a los archivos electrónicos del contribuyente o representante, según disposición del artículo 86 del Código Tributario de la República de Nicaragua.

Hablamos de forma general sobre las características y elementos que tiene el Recurso Administrativo, pero debemos poner énfasis a los recursos que en el Código Tributario se establece como medio de defensa para los sujetos pasivos, los cuales estudiaremos posteriormente.

5. ANTECEDENTES DE LOS RECURSOS DE LOS CONTRIBUYENTES Y/O RESPONSABLES

En los antecedentes de la entrada en vigencia del Código Tributario, las normas que disponían los procedimientos de los medios de impugnación con el que contaban los contribuyentes y/o responsables se encontraban dispersas en distintos cuerpos legales, así mismo podemos encontrar la exigencia en algunos recursos de un pago previo o el rendimiento de una garantía, para poder tener derecho de hacer uso del recurso correspondiente.

Comenzamos esta breve reseña mencionando, el Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta, publicado en La Gaceta, Diario Oficial N° 59 del 12 de marzo de 1953, al que también se le denominó, Ley Complementaria y Reglamentaria, la cual en su Título IX establecía los Recursos de Revisión y Apelación.

Esta ley fue parcialmente derogada por la Ley Creadora de la Dirección General de Ingresos, Decreto N° 243, publicado en La Gaceta, Diario Oficial N° 144, del 29 de junio del año 1958, la cual establecía en su artículo 9, los procedimientos de los recursos de los contribuyentes y/o responsables, los cuales eran el Recurso de Revisión –que reemplazó al procedimiento, que se encontraba previsto en la Ley Complementaria y Reglamentaria- y el Recurso de Apelación, cuyo procedimiento seguía siendo regulado por los artículos del 68 y siguientes de la Ley Complementaria y Reglamentaria, a la vez que el artículo 10 de la Ley Creadora de la Dirección General de Ingresos, disponía la obligación del pago del 50 % de la multa, para que este recurso fuera admitido.

El 23 de diciembre de 1975, se crea una nueva ley de Impuesto sobre la Renta que derogó expresamente la ley anterior (Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta), exceptuando el título IX que continuaba vigente, acorde con la validez que la Ley Creadora de la Dirección General de Ingresos en su artículo 9 le otorgaba.

En La Gaceta, Diario Oficial N° 146, se publicó el 30 de junio de 1962, el Decreto No. 713, denominada Legislación Tributaria Común (LTC), en la que se incorporó en virtud del artículo 21 LTC, la figura del Reclamo como medio de impugnación de los ajustes reflejados en los reparos fiscales.

El 30 de Septiembre de 1991 se publica en La Gaceta, Diario Oficial N° 182, el Decreto 41-91 “Sanciones y Cierre de Negocios por Actos Vinculados con la Evasión Tributaria”, con el cual se establecía un procedimiento a seguir de un Recurso de Revisión y de un Recurso de Apelación, diferentes de los establecidos por la LTC, cuyo ámbito de aplicación sería, el recurrir contra las sanciones por evasión de la obligación tributaria, que el fisco aplicase en virtud del mencionado Decreto.

Con la entrada en vigencia de la ley 339 Ley Creadora de la Dirección General de Servicios Aduaneros y de Reforma a la Ley Creadora de la Dirección General de Ingresos aprobado el 9 de Marzo del 2000, publicada en La Gaceta No. 69 del 6 de abril del 2000, se reformó la Ley Creadora de la Dirección General de Ingresos. El cuerpo normativo de los recursos de los contribuyentes, se encontraba regulado en este cuerpo legal, a excepción del Recurso de Apelación que continua siendo regulado por el título IX del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

En la ley 339, también se disponía del requisito del pago previo, para la admisión del Recurso de Apelación, que consistía en otorgar una fianza solidaria ante la DGI por el 50% del monto objeto de reclamo.

6. MEDIOS DE DEFENSA DE LOS CONTRIBUYENTES Y/O RESPONSABLES EN MATERIA FISCAL

El Código Tributario de la República de Nicaragua establece el uso de impugnaciones o recursos contra los actos y resoluciones que emita la Administración Tributaria por los que se determinen tributos, multas y sanciones.

El artículo 93 del Código Tributario que literalmente dice:

“Los actos y resoluciones que emita la Administración Tributaria por los que se determinen tributos, multas y sanciones, o que afecten en cualquier forma los derechos de los contribuyentes o de los responsables, así como las omisiones, podrán ser impugnados por los afectados en las formas y plazos que establece este Código.”

Las pretensiones o derechos que se quieran hacer valer, deben ser probados por el recurrente. Este mismo principio se le aplica a la Administración Tributaria, en cuanto a los alegatos que esta afirme.³⁰

Las resoluciones o actos que se impugnan deben quedar en estado suspenso, puesto que no tiene sentido de seguir en su proceso normal, si éstos están sujetos a ser revocados, modificados o declarados nulos.

La disposición legal que da lugar al efecto suspensivo, la encontramos en el artículo 95 del Código Tributario, el cual opera desde el momento en que se admite el recurso que se promueve.³¹

Para hacer uso de los medios de defensa contra los actos y resoluciones que emita la Administración Tributaria, no es necesario para ser interpuestos el pago previo de los tributos y sanciones de las que se recurren, acorde al artículo 95 del Código Tributario.

Sin embargo, antes de la entrada en vigencia del Código Tributario, en Nicaragua se pagaba previamente el impuesto para apelar, tal y como se señalaba en el artículo 29 de la Ley

³⁰ Art. 89 Código Tributario de Nicaragua

³¹ Art. 95 Código Tributario de Nicaragua

Creadora de la Dirección General de Servicios Aduaneros y de Reforma a la ley Creadora de la Dirección General De Ingresos derogado por el Código Tributario, el cual disponía que para recurrir de apelación era necesario otorgar una fianza solidaria por el monto del 50 % del monto objeto del reclamo.

De ser necesario un pago previo (solve et repete), se violentarían las garantías constitucionales y de debido proceso de los ciudadanos, en lo referente al principio de igualdad, recogido en los artículo 27, 48 y 104; el acceso a la justicia recogido en el artículo 34 incisos 4 y 9; el principio de gratuidad, dispuesto en el artículo 165; el principio a la legítima defensa, presente en el artículo 34 numerales 1, 4, 8 y 9; el principio de inocencia, previsto en el artículo 34 numeral 1, todos de la Constitución Política de Nicaragua. Sí existiese la figura ya referida, la posibilidad de poder recurrir solo estaría reservada para aquellos que tuviesen el patrimonio para pagar, dejando en indefensión a los que no posean esta posibilidad, puesto que no tendría el derecho de ser tutelado por la ley.

El artículo 46 de nuestra Constitución Política, recoge la Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José), que en su artículo 25, en su parte conducente establece: que toda persona tiene derecho a un recurso sencillo y rápido o a cualquier otro recurso ante los jueces o tribunales competentes, que la ampare contra actos que violen sus derechos fundamentales reconocidos por la Constitución, la ley o la presente Convención, aun cuando tal violación sea cometida por personas que actúen en ejercicio de sus funciones oficiales.

7. REQUISITOS PARA SU INTERPOSICIÓN

Los requisitos para la interposición de los recursos en el Código Tributario de la República de Nicaragua son en virtud del artículo 94 los siguientes:

Los recursos del contribuyente o Responsable se interpondrán por escrito en papel común, debiendo contener los requisitos siguientes:

- ❖ Indicación de la autoridad, funcionario o dependencia a que se dirigen (según lo dispuesto para cada recurso);

- ❖ Número de Registro Único del Contribuyente o Responsable (RUC) y número de Cédula de Identidad;
- ❖ Nombres, apellidos y generales de ley del recurrente. Cuando no actúe en nombre propio, deberá acreditar su representación, acompañando escritura pública del Poder con una fotocopia;
- ❖ Reseña del acto o disposición que se objeta y la razón de su impugnación con la relación de hechos, puesto que es necesario la existencia de un acto o resolución que afecte un derecho o interés de un particular;
- ❖ Petición que se formula, exposición de los perjuicios directos o indirectos que se causan y bases legales y técnicas que sustentan el recurso (se debe tomar en cuenta que de operar el Silencio Administrativo, se tomará como dado ha lugar las pretensiones presentes en el recurso);
- ❖ Señalamiento de su domicilio tributario para notificaciones; y,
- ❖ Lugar, fecha y firma del recurrente o su huella digital, en caso que no pueda firmar.

La Administración Tributaria tiene la obligación de mandar a subsanar todo escrito, que contenga errores u omisiones de los requisitos mencionados, los cuales no se configuran como causales de rechazo del recurso.

El plazo que el contribuyente tiene para subsanar el escrito del recurso, es el mismo que la ley prevé para la aportación de pruebas. Una vez llegado el término del plazo sin que se hubiese subsanado el escrito de recurso, se declarará la deserción del mismo y no se podrá entablar acción alguna que recaiga sobre los mismos hechos por el período de un año con posterioridad a la fecha de que se declara desierto el recurso interpuesto, advertencia que se hace en el mismo auto en que se manda a subsanar.

Para la admisión de los recursos, no es necesario el pago previo de algún tributo o sanción.

8. PLAZOS

Es necesario conocer los plazos para interponerse los recursos de los contribuyentes y/o responsables retenedores, de manera que:

- ❖ Se evite la extemporaneidad en su interposición.
- ❖ Se dé el correcto uso de los términos en los distintos procesos que la ley dispone, para los recursos fiscales que abordaremos; y
- ❖ Que se pueda hacer uso oportuno de la figura de Silencio Administrativo.

El Código Tributario en su artículo siete, establece que los plazos correrán desde la media noche del día de inicio del mismo y se contarán de la siguiente manera:

- ❖ Los plazos correspondientes a meses y años, serán continuos y terminarán el día equivalente del año o mes respectivo;
- ❖ Salvo que la ley establezca lo contrario, los plazos fijados en días se tendrán por días hábiles según el Derecho Civil. En los casos que corresponda, los plazos se contarán a partir del día hábil inmediato siguiente al de la notificación.
- ❖ Los plazos que vencieran en día inhábil, o en día en que los órganos de la Administración Tributaria no desarrollen actividades por cualquier causa, se entenderán prorrogados hasta el día hábil inmediato siguiente.

Existe una inconsistencia entre la opinión de la Corte Suprema de Justicia y la Dirección General de Ingresos sobre el modo de contar los plazos. En Boletín Judicial año 1990, páginas 260-262 la Corte Suprema de Justicia expresa que en lo civil todos los días son hábiles a excepción de los sábados y domingos acorde con la Ley Reguladora de los Horarios de las Actividades Laborales en la República de Nicaragua, publicado en La Gaceta N° 251 del 2 de noviembre de 1983, mientras que la Dirección General de Ingresos, en Disposición Técnica (declarada sin efecto por la Disposición Técnica 20-2007) N° 010-2006, dada el 4 de julio de 2006, inciso primero, considera que de conformidad al Derecho

Civil son días hábiles todos los días a excepción del día domingo, en fidelidad a lo dispuesto en el artículo 171 del Código de Procedimiento Civil de la República de Nicaragua.

Tomando en consideración que la Administración Tributaria, al igual que todas las instituciones del gobierno, laboran de lunes a viernes, y son en estos días en que se le presta servicio y atención a los contribuyentes, es contrario a la razón que los días en que esta no labora, ya sean feriados, sábados, o, domingo, se tomaran en cuenta, para efectos del cómputo de los plazos en especial cuando nos referimos a los que afectan al sujeto pasivo.

El 18 de octubre del 2007, la DGI tomando como fundamento la crisis energética que vive Nicaragua y el objetivo de facilitar las gestiones y actuaciones de los contribuyentes en la Administración Tributaria, dispuso que se tomaran como días hábiles los días que van del lunes a viernes, a excepción de los días feriados o asuetos.

Consideramos que la medida adoptada por la Administración Tributaria, obedece al criterio adecuado del concepto de lo que ha de entenderse como “días hábiles”, sin embargo hacemos salvedad en que el “considerando único” fundamento de la Disposición Técnica en cuestión, no entra en el fondo legal, respecto a la determinación de que se entenderá como “días hábiles” según el Derecho Civil.

Este cambio de postura, en la determinación –“por la crisis que se vive”- de los “días hábiles”, resulta ser un facilitador para los contribuyentes en las “gestiones y actuaciones” de éstos ante la Administración Tributaria, puesto que tendrán más tiempo para cumplir con los plazos determinados en días hábiles. Por otro lado, para la Administración Tributaria, significa más tiempo, para resolver dentro los plazos de ley, evitando así que se configure el “Silencio Administrativo positivo”.

Nuestra postura frente a la determinación de los “días hábiles” es compartida con posición, que señala el inciso primero de la Disposición Técnica N° 20-2007, sin embargo creemos que el fundamento legal a tomar para tal posición no es una “crisis energética” o el “buen deseo de facilitarle las actuaciones a los contribuyentes”, puesto que si bien desde un punto de vista consecuencialita resulta favorable, consideramos que el verdadero sustento legal, es el que la Corte Suprema de Justicia, adopta en Boletín Judicial año 1990, páginas 260-262, donde muestra con un respaldo legal, porque los días que se contabilizan de lunes a viernes, son los días hábiles en el caso particular objeto de nuestro tema.

Podremos observar que nuestro punto de vista es compartido por el espíritu de la legislación de la República de Guatemala, en materia tributaria, ya que para el cómputo de los días, se considera que en los plazos que se computan por días, se toman en cuenta únicamente los días hábiles. Entendiendo por día hábil, las horas en las que labora la Administración Tributaria de dicho país y día inhábil, los días declarados feriados o en los que la Administración Tributaria no prestase servicio al público, para lo cual se lleva un “riguroso” registro.³²

De igual manera, la legislación venezolana en el artículo 10 del Código Orgánico Tributario, considera que por regla general los plazos establecidos por días, se contarán en atención a los días hábiles, considerando como día hábil, los días en los que la oficina administrativa hubiese estado abierta al público.

Otro punto relevante de mencionar es el hecho de que existen casos especiales en los que los días y horas hábiles serán conforme lo dispuesto en el inciso tercero de la Disposición Técnica N° 20-2007, que señala la facultad de la Administración Tributaria de habilitar como excepción otros días y horas hábiles en los siguientes casos:

- ❖ Con el objeto de cumplir con los planes de fiscalización, a los contribuyentes y/o responsables cuyos negocios operen en horas inhábiles de la DGI.
- ❖ Facilitar al contribuyente el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.
- ❖ Otros casos, según el criterio de la DGI.

Hay que tomar en cuenta que en los términos de los plazos, se adicionara el término de la distancia, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 29 del Código de Procedimiento Civil, y la Disposición Técnica N° 20-2007 que otorgan un día por cada 30 kilómetros de distancia del lugar en que resida el juez o tribunal. Así mismo la Disposición Técnica 20-2007, dispone que se añadirán a los términos de ley, tres días por 70 kilómetros de distancia de la DGI o Administración de Rentas, dos por los primeros 60 kilómetros y un día más por los 10 kilómetros siguientes. Esto acorde con los artículos 7 y 101 del Código Tributario de la República de Nicaragua.

³² Artículo 8 del Código Tributario de la República de Guatemala. Decreto N° 6-91

El inicio de un plazo comenzará a partir de la notificación del acto o de la resolución el incumplimiento en la notificación o en los trámites legales para hacerla efectiva, provocará que los plazos no corran, pues bajo ficción de ley no existe aún acto o resolución, que sea vinculante para el contribuyente. Éstos surtirán efecto cuando se configure una correcta notificación.³³

9. PRUEBAS

Entenderemos por prueba el conjunto de actuaciones que dentro de un juicio, cualquiera que sea su índole, se encamina a demostrar la verdad o la falsedad de los hechos aducidos por cada una de las partes, en defensa de sus respectivas pretensiones litigiosas. Las pruebas generalmente admitidas en las legislaciones son las de indicios, la presunción y especies, la confesión en juicio, la de informes (prueba de informes); la instrumental, llamada también documental (instrumentos, prueba instrumental); la testimonial (declaración, prueba testifical o testimonial), la pericial (perito, prueba pericial).³⁴

Toda información que maneje la Administración Tributaria o los expedientes que ésta lleve en sus diligencias sobre los contribuyentes, son de libre acceso para éstos, en virtud del artículo 26 de la Constitución Política de Nicaragua en el inciso 4, que consagra el derecho de los ciudadanos de conocer sobre toda información que haya sido registrada sobre ellos por parte de las autoridades del Estado.

Así mismo, con el objeto de garantizar el derecho a conocer sobre las actuaciones realizadas por el fisco, el artículo 88 del Código Tributario le brinda al contribuyente o su representante el derecho al acceso del expediente que lleva sobre él o su representado, siempre y cuando se ejerza este derecho en la presencia del funcionario autorizado, para brindar dicho acceso.

³³ Art. 7 Código Tributario de Nicaragua. inc. 2, Art. 87 Código Tributario de Nicaragua inc. 2 e inciso segundo de la Disposición Técnica N° 20-2007.

³⁴ Ossorio, Manuel, Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales. Editorial Heliasta. 21ª Edición. Buenos Aires Argentina, 1994. Pág. 810.

El espíritu de brindar acceso a los contribuyentes de las actuaciones que realiza el fisco sobre éstos, es compartido y lo encontramos reflejado como ejemplo en el artículo 141 del Código Tributario de la República de Costa Rica, y el artículo 126 del Código Tributario de la República de Guatemala, exigiendo para ambos únicamente la justificación de su identidad.

Es principio general del derecho, que la carga de la prueba la tenga la parte que desea hacer valer su pretensión, así lo podemos ver en el artículo 89 de nuestro Código Tributario, y el artículo 1079 del Código de Procedimiento Civil.³⁵

Los medios de prueba permitidos por nuestra legislación en materia tributaria son en virtud de lo dispuesto en su artículo 90, los siguientes en atención al grado jerárquico de valor probatorio:

- ❖ La cosa juzgada.
- ❖ La prueba documental, incluyendo fotocopias de conformidad con la Ley de Fotocopias;
- ❖ La confesión.
- ❖ Los dictámenes fiscales.
- ❖ La deposición de testigos;
- ❖ Las presunciones e indicios, siempre y cuando la Administración Tributaria tenga bases legales para comprobar el hecho; y,
- ❖ Otros medios de prueba derivados de los avances tecnológicos, que sean aceptables.

³⁵ Arto. 89 del Código Tributario de Nicaragua: En los procedimientos tributarios administrativos o jurisdiccionales, quien pretenda hacer valer sus derechos o pretensiones, deberá probar los hechos constitutivos de los mismos.

Arto. 1079 del Código de Procedimiento Civil de Nicaragua: La obligación de producir prueba corresponde al actor; si no probare, será absuelto el reo, más, si éste afirmare alguna cosa, tiene la obligación de probarlo.

La documentación clara en cuanto datos e información resultante de los actos del contribuyente (el mismo, sus funcionarios o sus empleados), se consideraran legítimos. De igual forma se reputarán legítimos, salvo prueba en contrario, los actos del contribuyente que gocen de la autenticación de la autoridad competente, así como la de los fedatarios públicos, acorde con el artículo 91 del Código Tributario.

El artículo 92 del Código Tributario, dispone un término de 10 días hábiles, prorrogables una sola vez por igual término, para la presentación de las pruebas que los auditores de la Administración Tributaria requieran a bien para la determinación de la obligación tributaria, contados a partir del día siguiente a dicho requerimiento. Las pruebas requeridas y no presentadas no se aceptaran en ulteriores recursos, a excepción que la causa del incumplimiento de la presentación sea caso fortuito o fuerza mayor.

10. RESOLUCION DEL RECURSO TRIBUTARIO

Cuando hablamos de las resoluciones de los Recursos Administrativos, hacíamos referencia a la necesidad de que estas sean fundamentadas. Este deber de fundamentar, obliga a que la Administración Pública tome en consideración los alegatos y pruebas, que se dieron durante el proceso de impugnación, para poder llegar a dar un fallo con la debida sustentación.

En la práctica se puede observar que la Administración Tributaria, no presenta en las resoluciones que esta emite, considerandos que sustenten el porqué de sus fallos, hecho que ni da fe que la Administración realmente toma en consideración lo visto en el proceso para motivar sus fallos, ni da la confianza a los recurrentes, de que lo actuado por ellos fue si quiera tomado en cuenta.

No podemos obviar que las resoluciones que el fisco emite se encuentran dotadas de expresiones escritas, entre ellas, consideraciones legales, pues bien cabe señalar que motivar una resolución, no es el simple hecho de aplicar un silogismo; ni –como usualmente, lo hace-, la transcripción de los alegatos presentados por el reclamante en su escrito de impugnación (véase anexo VI).

Los funcionarios encargados de emitir resolución, deben de expresar cuales son las consideraciones que los llevo a fallar a favor de un resultado y porque no del otro, tomando en cuenta las argumentaciones dadas en el proceso, pues bien el fallo deberá ser solo consecuencia de la ponderación entre las argumentaciones, pruebas, principios, y disposiciones legales.

Por tanto, debido a que las resoluciones emitidas por la Administración Tributaria, no poseen la motivaciones explicatorias, que determinen cual fue la premisa construida o adoptada por el juzgador para llegar a una conclusión, consideramos que para un mejor actuar de la Administración Tributaria, el personal encargado de resolver los recursos, deberían ser capacitados para un mejor desempeño de su función como juzgadores.

En materia civil podemos observar que es una obligación fundamentar las sentencias presentando las consideraciones en el que se basa una resolución. Al respecto el artículo 436 del Código de Procedimiento Civil, señala los requisitos que debe contener una sentencia, expresando en su inciso 4, que las resoluciones deben de expresar las consideraciones de hecho o de derecho en las que se fundamenta.

Así mismo observamos en la Ley No 260, Ley Orgánica del Poder Judicial publicada en el diario oficial La Gaceta No 137, el 23 de julio de 1998, en su artículo 13 el imperioso requisito de motivación que deben tener las resoluciones judiciales, el cual literalmente dice: “So pena de anulabilidad, toda resolución judicial, a excepción de las providencias de mero trámite, debe exponer claramente los motivos en los cuales está fundamentada, de conformidad con los supuestos de hecho y normativos involucrados en cada caso particular, debiendo analizar los argumentos expresados por las partes en defensa de sus derechos. Los Jueces y Magistrados deben resolver de acuerdo a los fallos judiciales precedentes y solo podrán modificarlos explicando detalladamente las razones que motiven el cambio de interpretación.”

La resolución de una instancia en los procesos de impugnación y en el caso que nos ocupa tributarios, da pautas a la interposición de la siguiente instancia siempre y cuando el recurrente no desee desistir de su pretensión hasta obtener un fallo a su favor.

11. SILENCIO ADMINISTRATIVO EN LOS RECURSOS DEL CONTRIBUYENTE

En nuestra legislación tributaria nos encontramos con la figura del Silencio Administrativo Positivo, como medio de presión a los funcionarios públicos y garantía a los contribuyentes de que las resoluciones de los recursos interpuestos, sean pronunciadas de conformidad con los plazos establecidos en la ley.

De acuerdo con Rizo Oyanguren, el Recurso Administrativo bien puede concluir con una resolución expresa que puede ser favorable o desfavorable a la pretensión del recurrente, o bien cuando se produce una resolución tácita por parte del órgano administrativo, la que se opera por el silencio de la Administración y conforme a las normas que determinan la obligación de pronunciarse, se otorga a dicho silencio el valor de una resolución.³⁶

Al respecto Garrido Falla nos dice: "El Silencio Administrativo es un arma para combatir la pasividad o negligencia administrativa, pero hay que valorar si la inactividad de la administración produce efectos jurídicos y si se constituye como Silencio Administrativo con carácter positivo".³⁷

En nuestro país, el Silencio Administrativo da lugar a que se declare las pretensiones presentadas por el recurrente a favor de él, a diferencia de lo dispuesto en otras legislaciones como la guatemalteca³⁸ en la que se entiende como resuelto desfavorablemente.

Entenderemos por Silencio Administrativo, la falta de respuesta por parte de la Administración Tributaria a una solicitud o recurso interpuesto en los plazos previstos en la ley que da lugar a un acto administrativo presunto, el cual tendrá el mismo valor que si se hubiese dado respuesta expresa dentro del plazo de ley.

En la práctica, una vez que se configura el Silencio Administrativo, lo pretendido por el recurrente se declarará a su favor, sin embargo no se previo en la ley la emisión de una

³⁶ Rizo Oyanguren, Armando. Manual Elemental de Derecho Administrativo. Edit. Universitaria, León Nicaragua. 1992, Pág. No 87.

³⁷ Garrido Falla, Fernando. Tratado de Derecho Administrativo. Vol. I. Pág. 563 Madrid, 1968

³⁸ Véase el artículo 157 del Código Tributario de la República de Guatemala.

notificación o constancia escrita, donde la Administración Tributaria se pronuncie, dando a lugar a las pretensiones del recurrente. Nosotros consideramos que es necesario se brinde al recurrente una constancia o resolución que compruebe que las pretensiones presentadas por él, son declaradas ha lugar.

El Silencio Administrativo positivo si bien es un arma contra la retardación de justicia, que se genera por la pasividad o negligencia del funcionario público, y su objetivo es la protección al contribuyente, nos encontramos con el dilema de que su existencia a la vez tiene el potencial de ocasionar perjuicios a la Administración Pública, puesto que solo bastaría con la negligencia, falta de capacidad o la simple intención de no dar respuesta, por parte del funcionario público, para que se den han lugar pretensiones que bien no podrían tener un verdadero sustento legal, ocasionando perjuicios en cuanto a la observancia del principio de justicia material y a los intereses del Estado en la recaudación de impuestos.

En cuanto a lo antes expuesto tenemos como bien a manifestar, que la finalidad del Silencio Administrativo Positivo es garantizar al contribuyente, una respuesta a sus pretensiones en el plazo correspondiente y además motivar a la Administración Tributaria a que cumpla con los plazos dispuestos en la ley. El considerar fictamente como resuelto a favor las pretensiones del recurrente -al no habersele dado respuesta dentro del plazo de ley-, si bien es cierto puede causar perjuicio a los intereses de la Administración, también es cierto que la configuración de ésta figura es consecuencia del amparo constitucional que el artículo 52 de nuestra Constitución Política³⁹, recoge como garantía del debido proceso.

Los legisladores previeron ante esta realidad, en el artículo 100 del Código Tributario, sanciones que disuadan a los funcionarios de incumplir con la obligación de emitir resolución en el plazo de ley. Sin embargo no previeron la entidad que habría de aplicarlas, así como cual sería el procedimiento para su aplicación, dejando en manos de la Administración Tributaria determinarlos. A la fecha de este trabajo monográfico, tales normativas no han sido publicadas, dejando en inaplicancia al artículo 100 en cuestión.

Las implicancias que lleva consigo la interpretación del artículo 100 del Código Tributario, hace referencia a que la encargada de la aplicación de las sanciones será la Administración

³⁹ Arto. 52 Constitución Política de Nicaragua.- Los ciudadanos tienen derecho de hacer peticiones, denunciar anomalías y hacer críticas constructivas, en forma individual o colectiva, a los Poderes del Estado o cualquier autoridad; de obtener una pronta resolución o respuesta y de que se les comunique lo resuelto en los plazos que la ley establezca

Tributaria, puesto que no hace mención de la entidad encargada de aplicar dichas sanciones.

Será entonces la Administración Tributaria la encargada de sancionar a sus propios funcionarios, así como a los miembros del Tribunal Tributario Administrativo (del cual hablaremos más adelante). Esto significa –enfocándonos en la DGI- que la misma institución cuyos funcionarios pueden ser objetos de sanciones administrativas por incumplimiento de emitir resolución en el plazo de ley, será la encargada de aplicar dichas sanciones.

La consideración antes expuesta muestra la falta de imparcialidad que desde un punto de vista técnico existirá en la aplicación de las sanciones correspondientes. Consideramos que el legislador debió prever que órgano o ente sería el encargado de aplicar dichas sanciones.

12. RECURSOS EN EL CODIGO TRIBUTARIO DE LA REPUBLICA DE NICARAGUA

El artículo 96, señala taxativamente:

“Serán admisibles los siguientes recursos:

- ❖ Recurso de Reposición. Se interpondrá ante el propio funcionario o autoridad que dictó la resolución o acto impugnado;
- ❖ Recurso de Revisión. Se interpondrá ante el Titular de la Administración Tributaria;
- ❖ Recurso de Apelación. Se interpondrá ante el Titular de la Administración Tributaria, quien a su vez lo trasladará ante el Tribunal Tributario Administrativo.

Los actos y resoluciones no impugnados total o parcialmente, serán de obligatorio cumplimiento para los contribuyentes y/o responsables, en el plazo de cinco días después de vencido el término para impugnar.

La resolución dictada por el Tribunal Tributario Administrativo agota la vía administrativa y podrá el contribuyente hacer uso de los derechos establecidos en la Ley ante la instancia correspondiente del poder judicial; y

- ❖ **Recurso de Hecho.** El que se fundará y sustanciará de acuerdo a los procedimientos, requisitos, ritualidades y demás efectos establecidos en el Código de Procedimiento Civil de la República de Nicaragua.”

En la ley 339 Ley Creadora de la Dirección General de Servicios Aduaneros y de Reforma a la Ley Creadora de la Dirección General de Ingresos, en su artículo 25, proveía un proceso anterior al Recurso de Reposición, el que consistía en una audiencia que el contribuyente o su representante tendrían en un plazo de tres días después de notificada el acta de reparo, contando con los ocho días siguientes para la presentación de pruebas de descargo.

El plazo que tenía la Dirección General de Ingresos para dictar resolución del proceso antes mencionado no lo disponía la ley, éste se daba según la consideración y capacidad de la DGI, para resolver sobre lo objetado. Sin embargo el 11 de octubre del año 2005, se dio la Disposición Técnica N° 026-2005, que en observancia al artículo 2 de la Legislación Tributaria Común, Decreto 713, publicado en La Gaceta N° 146 del 30 de junio de 1962, que señalaba que en los plazos no previstos en la ley, se aplicará el derecho común; y el artículo 98 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, que dispone que al encontrarse un expediente en estado de fallo, la resolución deberá de darse en un plazo de 30 días; se dispuso que el plazo para dictar resolución sería de 30 días, después de finalizado el periodo probatorio.

Esta audiencia previa al Recurso de Reposición fue derogada por disposición del artículo 225, inciso 3 del Código Tributario. Sin embargo esta “audiencia previa”, en la actualidad aún se aplica, tomando como base para ella los artículos 158 al 163 del Código Tributario, referentes a la determinación de la obligación tributaria.

El procedimiento de la determinación de la obligación tributaria, dispuesto en el artículo 161 del Código Tributario, inicia con el “acta de cargo” (véase anexo II), que la Administración Tributaria, remite al contribuyente, quien en un término de 15 días hábiles, deberá presentar sus alegatos y presentar u ofrecer pruebas. Así mismo tiene el derecho de invocar de conformidad con el artículo 92 del Código Tributario, el plazo de 10 días hábiles

prorrogable por igual termino y por una sola vez, para presentar otras pruebas consignadas a su favor. Esta facultad la tendrá igualmente el departamento de fiscalización de la Dirección de Grandes Contribuyentes o Administración de Rentas, para requerir información adicional en este periodo probatorio al contribuyente o responsable, acorde con la Disposición Técnica N° 007-2006, dada en la ciudad de Managua, a los veintitrés días del mes de mayo del año dos mil seis.

Existe también la posibilidad de presentar una declaración o rectificación de la presentada, en el caso que el fisco estime conveniente requerirla.

En esta etapa el Código Tributario, no establece plazos para que la Administración Tributaria se pronuncie con relación a la aceptación o rechazo de los argumentos presentados por los contribuyentes. Sin embargo, siguiendo los lineamientos expresados en la Disposición Técnica N° 026-2005, éste deberá de darse en un plazo de 30 días de conformidad con el artículo 98 de la Ley Orgánica del Poder Judicial. Es importante destacar en esta situación que aquí el contribuyente se encuentra en una indefensión, tomando en cuenta que han existido casos en que la DGI revisa a algún contribuyente, períodos que están por vencer los cuatro años de prescripción y por ejemplo les notifican el ajuste hasta dos años después, cuando inclusive por normas internas de las empresa no tienen soportes de documentación mayor a los cuatro años de la prescripción, por asuntos de orden y bodega. Es posible que existan soportes escaneados o informáticos, pero la DGI los necesita de manera de papel, lo cual definitivamente afecta. En este sentido consideramos, que debe de hacerse una reforma en el Código Tributario, en la cual se obligue que la resolución determinativa (véase anexo III), deberá ser notificada dentro de un plazo de 30 días posteriores al período de pruebas. La resolución determinativa, deberá dictarse en correspondencia a los artículos 161 y 162 del Código Tributario.

En caso que la empresa de por aceptado los ajustes notificados, deberá de cancelar los mismos en la cuantía determinada por la DGI, en caso contrario, cuando el contribuyente rechaza estos ajustes, deberá en un plazo de 8 días hábiles interponer el correspondiente Recurso de Reposición tal y como establece el artículo 97 del Código Tributario, a excepción de aquellos casos en que la impugnación a la determinación sobre base presunta se fundamente en hechos que el contribuyente no presento oportunamente a la Administración Tributaria, acorde con el artículo 163 del Código Tributario.

La obligación deberá ser cumplida dentro de los 5 días hábiles de vencido el plazo para impugnar⁴⁰.

Estudiaremos a continuación los requisitos y procedimientos que deben seguirse para la presentación y procedencia de los recursos antes mencionados y haremos una comparación con los recursos indicados en la derogada Ley 339, Ley creadora de la Dirección General de Servicios Aduaneros y de Reforma a la Ley Creadora de la Dirección General De Ingresos.

12.1. RECURSO DE REPOSICION

Regulado por el artículo 97 del Código Tributario, el Recurso de Reposición es el primer recurso previsto por la ley, como medio de defensa del contribuyente, el cual se interpone contra las resoluciones o actos que afecten en cualquier forma los derechos de los contribuyentes.

Este recurso deberá ser interpuesto ante el mismo funcionario o autoridad que dictó la resolución o acto que lesiona al contribuyente (ante la Administración de Rentas correspondiente o Dirección de Grandes Contribuyentes), para que lo aclare, modifique o revoque. La presentación de este recurso puede ser por el propio recurrente o por medio de representante.

El plazo de interposición es de ocho días hábiles después de haber sido notificado, y de ser el caso debe adicionarse el término de la distancia según lo establecido en los artículos 7 y 101 del Código Tributario.

⁴⁰**Arto. 163 Código Tributario** “Determinada la obligación tributaria sobre base cierta o presunta, el contribuyente o responsable, deberá cumplirla dentro de los cinco (5) días después de vencido el plazo para impugnar.

El contribuyente no podrá impugnar la determinación sobre base presunta cuando se fundamente en hechos que no presentó oportunamente ante la Administración Tributaria.”

Así mismo el artículo 96 Código Tributario, dispone que los actos y resoluciones no impugnados, total o parcialmente, son de obligatorio cumplimiento en el plazo de cinco días, vencido el término para impugnar.

El plazo de ocho días dispuesto para la interposición del Recurso de Reposición resulta ser muy corto para la preparación de los argumentos del contribuyente ante el fisco. Podremos observar en otras legislaciones que el tiempo dado para la interposición del primer recurso jerárquico es mayor: en Venezuela se dispone de 25 días; en Argentina son 15 días; y en Costa Rica se cuenta con 30 días.

Como señalamos en el párrafo anterior, el plazo para interponer el Recurso de Reposición es poco en comparación con otras legislaciones. Otra particularidad es el hecho de que para el período probatorio, la autoridad competente emplaza desde el momento que notifican al contribuyente el acta de reparo y no desde que se presenta la impugnación o reclamo, de manera tal que si el contribuyente, presentara el Recurso de Reposición a los ochos días, después de haber sido notificado, contaría solo con dos días, para presentar las pruebas de descargo.

El condicionar, la duración del término probatorio, a la presentación de la impugnación, obliga -a como se da en la práctica-, a que el contribuyente presente su recurso anexando las pruebas que ha de presentar. Si el legislador considero que el establecer diez días para preparar las pruebas que se presentaran en el presupuesto del posible entablamiento de un recurso era un suficiente lapso de tiempo, consideramos que dicha disposición es subjetiva, pues está tomando un presupuesto incluso anterior a la manifestación de voluntad del contribuyente de presentar dicho recurso, cabiendo señalar que es hasta ese momento en el que la Administración Tributaria, tiene conocimiento material y objetivo, sobre la interposición de una impugnación.

Otro punto a señalar, es que los procesos están dotados de etapas o fases diferenciadas entre sí, la primera etapa es expositiva, explicatoria o polémica (interposición del recurso) y la fase probatoria (período probatorio), que pasa a ser parte la segunda etapa del proceso⁴¹.

Sin menoscabo de lo antes expuesto, consideramos que no se puede alegar que se le ha privado al contribuyente de un término en que pueda presentar las pruebas que respalden sus pretensiones; tampoco podría afirmarse que existe confusión entre ambas etapas, en el tratamiento que se le dan a éstas en el proceso aperturado. Sin embargo, consideramos que

⁴¹ Fix-Zamudio Héctor, Ovalle Favela José, Derecho Procesal, Pág. 60, 1ra edición. Editorial Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, México D.F. 1991.

la situación antes mencionada, rompe con el esquema tradicional expuesto por los autores anteriormente citados, en cuanto que el período para presentar las pruebas que se tengan a bien, puede comenzar a correr incluso antes del inicio de la primera etapa, significando un perjuicio para el contribuyente.

La resolución sobre la impugnación interpuesta mediante Recurso de Reposición, deberá ser emitida o pronunciada por escrito y debidamente notificada al recurrente, en un plazo de treinta días hábiles contados a partir de la fecha de presentación. Vencido este plazo se tendrá lo planteado o solicitado en el escrito del recurso como resuelto de manera positiva, en virtud de la figura de “Silencio Administrativo”.

Cabe señalar que de la lectura literal del artículo 97 del Código Tributario, segundo párrafo, en la parte que cita: “...Transcurrido este plazo sin pronunciamiento escrito y debidamente notificado al recurrente, operara el Silencio Administrativo positivo...”, pareciese la necesidad de que exista una notificación que haga constar que venció el plazo que le otorga el Código Tributario al Administrador de Rentas para emitir resolución, sin embargo deberá entenderse que acorde al propósito del legislador, la interpretación será en función de que no se tendrá como válida la resolución del Recurso de Reposición, sin que, se le haya notificado correctamente al recurrente en respeto al artículo 84 del Código Tributario, por lo que consideramos que una redacción más adecuada sería: “...Transcurrido este plazo sin pronunciamiento escrito o sin la debida notificación al recurrente, operara el Silencio Administrativo positivo...”.

12.2. RECURSO DE REVISION

El Recurso de Revisión es aquel que se interpone ante el Titular de la Administración Tributaria (Director de la Dirección General de Ingresos) en contra de la Resolución del Recurso de Reposición.

Se encuentra regulado en el artículo 98 del Código Tributario, el cual dispone que el plazo para la interposición de este recurso será de 10 días hábiles contados a partir de la fecha en que fue notificada por escrito la resolución sobre el Recurso de Reposición antes promovido. El artículo 27 de la ley 339, en este supuesto disponía de ocho días contados

después de que haya sido notificado el contribuyente de la resolución del Recurso de Reposición o Reclamo.

El período de prueba, es común para las partes, el cual es de diez días hábiles. Esto significa un avance en relación al procedimiento antes vigente que no otorgaba un plazo de pruebas, y en vista al procedimiento del Recurso de Reposición, puesto que en éste se respeta el plazo de pruebas, el cual comienza a contarse a partir del día siguiente de interpuesto el Recurso de Revisión.

En la ley 339, la resolución del Recurso de Revisión, debía de emitirse en un plazo de 45 días, a partir de la interposición de dicho recurso, so pena de dar lugar a la figura de Silencio Administrativo positivo. En el proceso vigente, la DGI posee más tiempo para resolver, ya que con el nuevo Código se le otorga al Director de la DGI 45 días⁴² contados a partir de la fecha de vencimiento del período de prueba, y al igual que en el proceso anterior se configura el Silencio Administrativo positivo por la falta de pronunciamiento por parte del Director de la DGI.

12.3. RECURSO DE APELACION

El Recurso de Apelación es la invocación del auxilio de una autoridad jerárquicamente superior para que revoque o corrija la resolución agravante, dictada por la autoridad inferior. Podemos decir, que en la apelación hay una revisión completa de lo actuado por la autoridad, a través de los agraviados expresados ante el órgano competente. No basta para apelar que la resolución sea injusta, basta que el agraviado la considere como tal; se dice que la Apelación es un recurso vertical porque la resuelve un juez diferente del que dicto la resolución, este es un superior jerárquico al que dicto la sentencia.

⁴² Aunque el artículo 97 del Código Tributario en el párrafo tercero omite expresar si los días que se le otorga al Director de la DGI para emitir resolución del Recurso de Revisión son días hábiles o calendario, los cuarenta y cinco días que se menciona se refiere estrictamente a días hábiles según lo dispone el artículo 7 del Código Tributario. El cual literalmente dice en sus partes conducentes: Salvo que la ley establezca lo contrario, los plazos fijados en días se tendrán por días hábiles según el Derecho Civil. En los casos que corresponda, los plazos se contarán a partir del día hábil inmediato siguiente al de la notificación.

La apelación es un acto procesal de impugnación, que el contribuyente tiene derecho a impulsar contra la resolución dictada por el director de la DGI, por considerarla perjudicial, por lo que pide la actuación de la ley a su favor, para que se la brinden en la siguiente instancia.

La autoridad que debe conocer del Recurso de Apelación es el Tribunal Tributario Administrativo. Debemos señalar que este no es una dependencia del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, en virtud de consideraciones de independencia e imparcialidad que un organismo con la función de resolver una litis entre la DGI y el contribuyente debe poseer. Abordaremos este aspecto en su momento.

El artículo 99 del Código Tributario presenta el procedimiento a seguir sobre el Recurso de Apelación que se debe interponer ante el Titular de la Administración Tributaria (Director de la Dirección General de Ingresos), para que este lo traslade al Tribunal Tributario Administrativo.

En el procedimiento que disponía la ley 339, el Recurso de Apelación se sometía ante la Asesoría del Ministerio de Hacienda y Crédito Público. Se interponía al igual que en el procedimiento vigente ante el Director de la Dirección General de Ingresos, quien lo remitía a la instancia antes mencionada, la ley no establecía un plazo para que el Director de la DGI, remitiera el expediente del recurso.

El plazo para interponer el Recurso de Apelación es de 15 días hábiles, contados a partir de la fecha en que se notificó por escrito la resolución sobre el Recurso de Revisión. Este recurso debe interponerse en original que se remitirá al Tribunal Tributario Administrativo y una copia que queda en el expediente del caso que lleva el Director de la DGI.

La ley no prevé expresamente un plazo o momento para la expresión de agravios, sin embargo, de la interpretación de la misma se determina que deberá hacerse en el mismo escrito de interposición del Recurso de Apelación, considerando que el artículo 94 del Código Tributario, establece en sus incisos 4 y 5 que el recurso debe contener una reseña del acto o resolución que se impugna, los fundamentos de la impugnación, así como señalar los perjuicios que le son causados.

En otros procesos la expresión de agravios, se diferencia de la presentación del Recurso de Apelación, así podremos observar, por ejemplo el proceso civil de nuestro país que prevé un término exclusivo para la presentación de éstos⁴³.

El Titular de la Dirección General de Ingresos posee 10 días hábiles, contados a partir de la recepción del recurso, para remitirlo al Tribunal Tributario Administrativo y tiene 15 días a partir de la fecha de recepción de recurso por parte del Tribunal, para que presente su contestación de agravios.

Llegado el término de los 15 días que tenía el Titular de la Administración Tributaria, para la contestación de agravios el Tribunal abrirá a pruebas en un plazo común de otros 15 días.

El Tribunal Tributario Administrativo, consta con 90 días, desde la recepción del expediente que le fue remitido por el Titular de la Administración Tributaria, para emitir su resolución. Transcurrido este plazo opera el “Silencio Administrativo”, y se entenderá por resuelto a favor, lo solicitado por el recurrente

En el procedimiento anterior, regulado por el título IX del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se contaba el mismo plazo para la interposición del Recurso de Apelación, el cual para ser tramitado, debía cumplirse previamente con el otorgamiento de la fianza solidaria por el 50 % del monto reclamado. El recurrente poseía 5 días, para presentar agravios, contados a partir del día de notificación de la aceptación de la fianza rendida, de no hacerlo el recurso se declaraba desierto, acorde al artículo 74 del Reglamento en cuestión.

En este proceso, no existía un término probatorio, salvo que se tratase de una prueba negada en primera instancia, o de pruebas que no pudieran ser presentadas por razones apreciadas como atendibles por la Asesoría del Ministerio de Hacienda y Crédito Público. Cuando se daba la admisión de pruebas, se abría un periodo de pruebas de 8 días, para las pruebas en Managua, de 16 días para otro lugar del país y de 3 meses para recibir o rendir pruebas en

⁴³ **Arto. 2017 Código de Procedimiento Civil-** Personado el apelante dentro del término del emplazamiento para la mejora, se le conferirá traslado de los autos por seis días para que presente su escrito de expresión de agravios, enumerando con la concisión posible los puntos de hecho y de derecho que los motiven (Arto.1750).

el extranjero, según disponía el artículo 75 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

La resolución del Recurso de Apelación en obediencia al artículo 28 de la Ley 339, debía ser dictada por la Asesoría Jurídica del Ministerio de Hacienda y Crédito Público en un plazo de 90 días, que llegado a su término producía Silencio Administrativo negativo, abriendo las puertas para recurrir de Amparo, a diferencia del procedimiento descrito anteriormente que recoge la figura del Silencio Administrativo positivo, como medio de presión a los funcionarios del Tribunal Tributario Administrativo, a cumplir con los plazos descritos en la ley.

En el caso concreto del procedimiento del Recurso de Apelación, nos encontramos en la peculiaridad de la dependencia de la remisión del recurso, por parte del Director de la DGI, al Tribunal Tributario Administrativo, para que éste tenga conocimiento de él y se comience a contar el plazo de los 90 días dispuesto para que se pueda configurar en su caso el Silencio Administrativo. Sin dudas el Director de la DGI está llamado a cumplir con el plazo de ley, sin embargo la ley no prevé expresamente, la posibilidad de que el Recurso de Apelación, no sea remitido en los 10 días establecidos para ello, dejando un vacío al respecto.

Consideramos que la ley, debió prever un mecanismo que garantice al contribuyente, que su recurso -en caso de ser admitido-, será remitido al Tribunal Tributario Administrativo en el plazo de ley, en cumplimiento del precepto constitucional presente en el artículo 52 Cn., referente al derecho de los ciudadanos de recibir respuesta en los plazos establecidos por la ley.

12.4. RECURSO DE HECHO

En concordancia con los objetivos del presente trabajo de investigación, haremos un breve comentario, sobre el Recurso de Hecho sin entrar en detalles, por ser éste en esencia un procedimiento civil.

El artículo 96 del Código Tributario, dispone que el procedimiento, para el Recurso de Hecho, observara lo dispuesto en el Código de Procedimiento Civil, en cuanto los procedimientos, requisitos, ritualidades y demás efectos establecidos al respecto.

El Recurso de Hecho calificado como extraordinario, se encuentra regulado por los artículos 477 al 486 del Código de Procedimiento Civil, su finalidad es demostrar la procedencia de un recurso, que fue denegado infundadamente por el inferior jerárquico.

Se trata de atacar la negativa del Director de la Dirección General de Ingresos, y no de reproducir el recurso denegado, es decir que el Recurso de Hecho es sustitutivo del recurso de derecho.

Para recurrir de hecho ante el Tribunal Tributario Administrativo se debe cumplir con los siguientes requisitos:

- ❖ Presentar escrito en que se alega la procedencia del recurso y la petición de su admisión.
- ❖ Presentar auto de negativa de admisión, acorde al artículo 477 del Código de Procedimiento Civil.
- ❖ Haber cumplido con los trámites, que dieron lugar a que se pueda recurrir de hecho.

Una vez recepcionado el recurso, el Tribunal Tributario Administrativo mandará a pedir al Director General de Ingresos, que se le entregue el expediente, con el fin de conocer, y resolver, acorde al procedimiento que dispone el artículo 478 del Código de Procedimiento Civil.

El Tribunal Tributario Administrativo, tendrá un plazo de 6 días para resolver sobre la admisión o inadmisión del Recurso de Apelación según los artículos 482 y el 483 del Código de Procedimiento Civil

13. TRIBUNAL TRIBUTARIO ADMINISTRATIVO

Por disposición del artículo 203 del Código Tributario de la República de Nicaragua, se crea el Tribunal Tributario Administrativo, como la última instancia fiscal en vía administrativa, con sede en Managua y con jurisdicción para todo el territorio nacional. Este tribunal sustituye a la Asesoría Legal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

La Asesoría Legal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, que fue conocida también como Tribunal de Alzada, era la encargada de conocer el Recurso de Apelación contra las resoluciones de la DGI. Éste fue sustituido por la demanda de los contribuyentes de que el Recurso de Apelación debía de ser conocido por un organismo especializado e independiente del fisco, bajo esa consideración se creó el Tribunal Tributario Administrativo.

La creación de este nuevo ente, significó para los contribuyentes desde un punto de vista procesal, que el Recurso de Apelación que ellos interpusieran sería conocido por un organismo desligado del interés en la recaudación de impuestos. No sería más el “juez y parte”, el encargado de tutelar los derechos de los contribuyentes, en el fallo del recurso en cuestión.

La competencia del Tribunal Tributario Administrativo, es conocer sobre el Recurso de Apelación y las quejas de los contribuyentes contra los funcionarios de la Administración Tributaria, así mismo este tribunal dictara las sanciones, indemnizaciones multas y demás en contra de estos.⁴⁴

La facultad que posee este tribunal, para dictar las sanciones, multas y demás contra los funcionarios de la DGI, está fundamentada formal y legalmente, sin embargo cabe

⁴⁴ Artículo 204 Código Tributario de Nicaragua

preguntarse si tiene el poder real para conocer de estos casos con independencia e imparcialidad de la DGI.

Si bien es cierto fue creado como un organismo independiente, existen factores que podrían llegar a mermar su imparcialidad, uno de ellos aunque determinarlo es subjetivo, es el político, tomando en cuenta la realidad en nuestro país. Ante tal factor hacemos y dejamos abiertas, sin tomar en cuenta las cualidades personales de los funcionarios públicos en los puestos de las instituciones de las cuales nos hacemos las siguientes interrogantes: ¿tendrá el Director de la Dirección General de Ingresos, mayor influencia política que los miembros del Tribunal Tributario Administrativo?, de ser así ¿existirá imparcialidad a la hora de decidir sobre sancionar al Director de la DGI o a trabajadores de su confianza o en la resoluciones que dicte sobre la apelación dispuesta en el artículo noventa y nueve del Código Tributario?

Regulado por el Título VII del Código Tributario, el Tribunal Tributario, es de vital importancia, por la trascendencia económica y social que consigo lleva, teniendo atribuciones que no discrepan con lo que se encontraba establecido en el Decreto 15-97 aprobado el 3 de Marzo de 1997, publicado en La Gaceta N° 57 de 21 del Marzo de 1997, referidas a “La Asesoría del Ministerio de Hacienda” las atribuciones del Tribunal Tributario son:

- ❖ Está facultado para elaborar su propio reglamento, cuyo objeto será su propia organización y funcionamiento interno, el cual a la fecha no se ha Publicado.
- ❖ Podrá ordenar pruebas periciales, para los hechos que se requieran dictámenes especiales.
- ❖ Elaborar su presupuesto de gastos (esta atribución no la tenía el Tribunal de Alzada).
- ❖ Dentro de sus funciones esta el conocer y fallar sobre el recurso de Apelación contra la resolución del Recurso de Revisión fiscal, llegando a fallo con la mayoría de votos, entendido así por analogía del inciso “e” del artículo 5 del derogado Decreto 15-97.

- ❖ Cumplir con las funciones propias de su naturaleza.⁴⁵

Integrado por tres miembros, acorde a lo dispuesto en los artículos 207 y 209 del Código Tributario, deberán ser dos abogados incorporados a la Corte Suprema de Justicia y un Contador Público Autorizado quienes además, deberán tener experiencia en materia tributaria. Los miembros del tribunal tendrán un suplente que cumpla con los mismos requisitos y calidades, respectivamente. Tanto los miembros propietarios como los suplentes requerirán cumplir con las siguientes cualidades al momento de la elección:

- ❖ Ser nicaragüense de nacimiento, mayor de treinta años y menor de setenta y cinco años.
- ❖ Tener pleno goce de sus derechos ciudadanos.
- ❖ Reconocida moral.
- ❖ Ser abogado incorporado a la Corte Suprema de Justicia y Notario Público y un Contador Público Autorizado, según el caso.
- ❖ No tener parentesco dentro de cuarto grado de consanguinidad con el presidente de la República, autoridades superiores de la Administración Tributaria o con algún miembro de la Asamblea Nacional.

La Asesoría del Ministerio de Hacienda, por disposición del artículo 11 del Decreto N° 243, aprobado el 19 de junio de 1957, publicado en La Gaceta N° 144 del 29 de junio de 1957, y artículo 2 del Decreto N° 15-97, aprobado el 3 de Marzo de 1997, publicado en La Gaceta N° 57 de 21 del Marzo de 1997, se componía por tres abogados, que desempeñaban los cargos de presidente, vicepresidente y miembro, nombrados por el poder ejecutivo, dos miembros del partido de mayoría y uno del partido de minoría, previendo en el artículo 12 del Decreto 243, para los casos por falta temporal o impedimentos de sus miembros, el nombramientos de suplentes designadas por el Ejecutivo, pudiendo no ser abogados.

Para ser miembro del Tribunal de Alzada se requería en virtud del artículo 3 del Decreto 15-97, los siguientes requisitos:

⁴⁵ Artículo 205 Código Tributario de Nicaragua.

- 1) Ser mayor de 25 años de edad.
- 2) Ser ciudadano nicaragüense y estar en pleno goce de sus derechos civiles y políticos.
- 3) Ser abogado versado en tributación.

Las elecciones de los miembros de la Asesoría del Ministerio de Hacienda, así como sus suplentes por falta temporal o impedimento eran nombrados a propuesta del Ministerio de Finanzas, mediante Acuerdo Ejecutivo, por disposición del Decreto 15-97.

Entre los miembros que conforman el Tribunal Tributario Administrativo, consideramos que el hecho de que exista un contador, es contrario a la naturaleza de las funciones que ejercerá, puesto que deberá resolver sobre temas de derecho, garantizando la tutela de la ley a los contribuyentes, materia para lo cual desde un punto de vista objetivo tienen mayor calificación los abogados. No obstante, no descalificamos que los contadores, pueden dar aportaciones significativas, puesto que son estos por la naturaleza de su profesión, los más calificados para entender sobre los movimientos contables de las empresas, por tal razón consideramos que podrían figurar como asesores de los miembros del Tribunal Tributario Administrativo.

Así mismo, hacemos ver que no se estipula un tiempo mínimo de experiencia en materia tributaria, dentro de los requisitos para ser miembro del tribunal, nuestra posición es que para garantizar, la cualidad profesional de los miembros de éste ente, el Código Tributario, debería estipular un tiempo mínimo de experiencia.

La elección de los miembros del Tribunal, será el resultado de consultas con sectores económicos de la sociedad, que posean personalidad jurídica en el país, como un intento de generar mayor confianza al contribuyente de que los miembros serán calificados e imparciales, en el velar de sus derechos, representando desde el punto de vista técnico un avance respecto al matiz político que se encontraba en la elección de los miembros del Tribunal de Alzada. Llegado a un consenso, respecto a la elección de los miembros el

presidente de la República, deberá hacer formal nombramiento de ellos, para luego ser ratificados por la Asamblea Nacional de Nicaragua, por mayoría absoluta.⁴⁶

En el editorial 9565, del viernes 30 de marzo de 2007, del El Nuevo Diario, se muestra la preocupación de los empresarios, quienes argumentan, se violentaron las disposiciones, mencionadas en el artículo 207 del Código Tributario, sobre el modo de elegir a los miembros de dicho organismo, por considerar que dicho nombramiento violentan la legislación nacional, puesto que el presidente Daniel Ortega envió un nuevo decreto que anuló el enviado por el ex-presidente Enrique Bolaños y propuso únicamente a miembros del Frente Sandinista como candidatos, los que quedaron electos por la Asamblea Nacional, sin haber realizado las consultas con los diversos sectores económicos.

Los que quedaron electos por la Asamblea Nacional como miembros al Tribunal Tributario Administrativo son Marlon Brenes Vivas, como presidente del órgano; Guadalupe Mejía, miembro propietario, y Margarita Ramírez, como propietaria, con sus respectivos suplentes: Alma Nubia Pallavicini, Oscar Alberto Castrillo y Perla Azucena Machado Valero.

La elección de éstas personas para conformar el Tribunal Tributario Administrativo, se hizo sin cumplir con el procedimiento previsto para su elección, dispuesto en el artículo 207 del Código Tributario de la República de Nicaragua, según publicación del Nuevo Diario, en fecha jueves 31 de Mayo de 2007, en la editorial 9624. Así podremos ver que no existió la realización de consultas con los diversos sectores económicos de la sociedad, para elegir de manera consensuada las personas que pasarían a ser miembros del Tribunal Tributario Administrativo, además el decreto por medio del cual fueron nombrados los hoy miembros del Tribunal, no fue publicado en La Gaceta, en su momento, cuando ya había sido ratificado por la Asamblea Nacional.

Ante tal situación, los representantes del sector empresarial introdujeron, tres recursos de Amparo contra el Tribunal Tributario Administrativo, según publicación hecha por el Nuevo Diario, en fecha jueves 31 de Mayo de 2007, en la editorial 9624. La decisión, en estos momentos se encuentra en manos de la Corte Suprema de Justicia, quien será quien resuelva la legalidad o ilegalidad de la elección de los miembros del Tribunal Tributario.

⁴⁶ Artículo 207 del Código Tributario de la República de Nicaragua.

Las causas de destitución de los miembros del Tribunal, de conformidad con el artículo 211 del Código Tributario, son las siguientes:

- ❖ Desempeño ineficiente de sus funciones.
- ❖ Mala conducta en el desempeño de sus funciones.
- ❖ Incumplimiento de cualquiera de los requisitos que el Código Tributario establece para el ejercicio del cargo, por cualquier causa que surgiere con posterioridad a su nombramiento.
- ❖ Negligencia reiterada que retarde la sustanciación de los procesos;
- ❖ Comisión de delitos, incluso tentativa y frustración, cuyas penas afecten su buen nombre y honor.
- ❖ Ineptitud.
- ❖ Violación de las normas sobre incompatibilidad e impedimentos contemplados en el Código Tributario.

El Código Tributario no dispone quien será el fiscalizador de las actuaciones de los miembros del Tribunal Tributario Administrativo, ni un procedimiento especial de su destitución por los causales enunciados; quedando esta responsabilidad en virtud del artículo 150, inciso 6, de la Constitución Política de Nicaragua⁴⁷, en manos del Presidente de la República.

En el ejercicio de sus funciones los miembros del Tribunal Tributario Administrativo, no podrán ostentar otro empleo o ejercer actividades vinculadas con el desempeño de su

⁴⁷ **Arto. 150 Cn.-** Son atribuciones del Presidente de la República las siguientes:

6) Nombrar y remover a los Ministros y Vice-Ministros de Estado, Presidentes o Directores de entes autónomos y gubernamentales, Jefes de Misiones Diplomáticas y demás funcionarios cuyo nombramiento o remoción no esté determinado de otro modo en la Constitución y en las leyes.

profesión a excepción de que sea en defensa de los intereses de su cónyuge, padres o hijos, así mismo podrán realizar estudios, ejercer la docencia o medicina⁴⁸.

La justificación de establecer exclusividad en el ejercicio de las funciones profesionales, a los miembros del tribunal, es el garantizar que éstos, se ocupen únicamente de cumplir con las funciones que le otorga la ley, y el evitar que exista conflicto de intereses, al poseer además otras responsabilidades profesionales.

El artículo 213 del Código Tributario, dispone que los funcionarios deberán excusarse o podrá ser recusado por la parte interesada de conocer sobre los Recursos de Apelación cuando se cumplan cualquiera de las siguientes causales:

- ❖ Tenga interés directo o indirecto en el reclamo;
- ❖ Sea cónyuge o pariente dentro del cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad del funcionario que dictó la Resolución materia de la impugnación o recurso, del demandante, del recurrente o de los abogados de las partes que intervengan o hayan intervenido en la tramitación administrativa o contenciosa;
- ❖ Hubiere dictado la Resolución impugnada o la sentencia recurrida, o haber emitido opinión respecto de los puntos controvertidos;
- ❖ Tenga interés en la causa, por tratarse de su propio asunto, o por existir otra causa similar pendiente de resolución en la misma instancia en la que él, su cónyuge o sus parientes indicados en el numeral 2 de este artículo, sean parte;
- ❖ Hubiere sido gerente, administrador, representante, socio, condueño, contador, auditor, apoderado, tutor, empleado o abogado de la persona o empresa interesada en el reclamo; y,

⁴⁸ **Artículo 212 del Código Tributario.** Los miembros del Tribunal Tributario Administrativo no podrán ejercer actividades vinculadas con el desempeño de su profesión, salvo que se tratara de la defensa de los intereses personales del cónyuge, de los padres o de los hijos, ni desempeñar empleos públicos o privados, excepto la comisión de estudios, la docencia o medicina.

- ❖ Tenga pendiente juicio civil o penal con alguna de las partes, o ser acreedor o deudor de cualquiera de ellas, con anterioridad al conocimiento del reclamante;

Los miembros restantes del Tribunal, resolverán sobre los asuntos de excusa o recusación. En el caso den a lugar a la excusa o recusación, llamaran a formar parte del cuerpo colegiado al suplente del miembro impedido para conocer del reclamo del contribuyente.

El Tribunal Tributario Administrativo, fue un órgano esperado, y demandado por los distintos sectores económicos del país, para garantizar a través de él, que los derechos de los contribuyentes se vieran amparados, por un ente profesional, independiente e imparcial. Si bien fue creado con ese objeto, consideramos que es muy pronto calificar, si este ente se ajusta a lo esperado por los contribuyente del, pero sí podemos señalar que su creación de cumplirse con los estándares profesionales, independencia e imparcialidad, presenta una oportunidad de mejoramiento del contexto fiscal que se vive en Nicaragua.

CONCLUSIONES

Los recursos de los contribuyentes y/o responsables ante los actos y resoluciones que emita la Administración Tributaria presentes en el Código Tributario, son elementos que permiten el control de las fallas de la Administración Tributaria en el ajuste de los impuestos, constituyéndose en garantías del correcto obrar por parte de la Administración, y de los derechos de los sujetos pasivos de la relación tributaria.

En el análisis del cuerpo normativo de los medios de impugnación de los contribuyentes y/o responsables y en el contexto práctico de éstos, encontramos sin menoscabo de la función garante de éstos, los siguientes aspectos y vacíos que pueden mejorarse:

- ❖ El procedimiento, para determinar la obligación tributaria, regulada por el artículo 161 del Código Tributario, no presenta la obligación de que la resolución determinativa, sea notificada en un plazo de 30 días una vez finalizado el periodo probatorio, de conformidad con el artículo 98 de la Ley Orgánica del Poder Judicial.
- ❖ Las resoluciones dictadas por la Administración Tributaria, carecen de motivación, puesto que los considerandos presentados por ésta, se limitan generalmente a parafrasear, si no bien, transcribir lo expresado por el recurrente en el escrito del recurso presentado.
- ❖ El cuerpo normativo de los recursos de los contribuyentes y/o responsables, dispone que en caso de que se interpongan los recursos enunciados por el artículo 96 del Código Tributario, sin recibir respuesta en los plazos de ley, se configura el Silencio Administrativo Positivo. Sin embargo, en la práctica no existe pronunciamiento de la Administración Tributaria, en que se le comunique al contribuyente, que sus pretensiones han sido dadas ha lugar, en virtud de dicha figura jurídica.
- ❖ El término designado para el período probatorio en el Recurso de Reposición, tiene la particularidad de que comienza a contarse a partir de la fecha de la notificación del acto o resolución que se pueda pretender impugnar con independencia de la presentación o no de dicho recurso, causando perjuicio al contribuyente o responsable, en cuanto a que el tiempo destinado para la presentación de prueba se

acorta con cada día que pase sin la interposición de la impugnación respectiva, hasta el vencimiento del plazo para recurrir.

- ❖ El artículo 99 del Código Tributario, que dispone el procedimiento que habrá de observarse para el Recurso de Apelación presenta, según nuestras consideraciones, una debilidad en cuanto existe la dependencia de que el Director de la DGI, remita el expediente del recurso al Tribunal Tributario Administrativo, en los 10 días, destinados para ello, sin prever expresamente la posibilidad que no lo haga dentro de ese plazo.

El Tribunal Tributario Administrativo, creado por disposición del artículo 203 del Código Tributario, ha originado controversias, respecto a la legalidad o no del nombramiento de los miembros de éste ente. Hemos considerado, en virtud de los recursos de amparo interpuestos por empresarios a causa del motivo antes expuesto, que es un mejor proveer dejar en manos de la Corte Suprema de Justicia, el determinar la legalidad o no de la conformación actual de éste ente.

Hemos considerado señalar respecto del Tribunal Tributario Administrativo lo siguiente:

- ❖ Consideramos más conveniente la presencia de un abogado, entre los miembros del Tribunal, que la de un Contador Público Autorizado (que es como se contempla actualmente en el artículo 207 del Código Tributario); tomando en consideración la naturaleza del cargo y la función propia de este puesto, de fallar sobre temas de derecho.
- ❖ El artículo 209 del Código Tributario, hace mención del requisito de los miembros de poseer experiencia en materia tributaria, sin embargo no expresa un tiempo mínimo de experiencia que éstos habrán de tener, consideramos que el cuerpo legal debe señalarlo.

El cuerpo normativo de los procedimientos de los Recursos de los contribuyentes y/o responsables, presenta un avance respecto de la situación normativa, que antecedió a la entrada en vigencia del Código Tributario, terminando con la dispersión en la norma que existía al respecto de éstos y facilitando al recurrente, el correcto proceder en la interposición y en los plazos de los Recursos.

Sin menoscabo de lo antes expuesto, consideramos que los aspectos señalados en estas conclusiones, representan una merma en la eficacia del cuerpo legal de los recursos, consecuencia de ello es necesario la reforma de la ley, en atención al mejoramiento y fortalecimiento de éstos mismos.

RECOMENDACIONES

En el contexto práctico de aplicación e interpretación de los procedimientos de defensa contra los actos y resoluciones emitidas por la Dirección General de Ingresos, podemos encontrar diversos aspectos que podrían mejorarse para una mayor garantía en cuanto al respeto y tutela de los derechos de los contribuyentes.

Al respecto proponemos lo siguiente:

Primero: En el proceso de determinación de la obligación tributaria, dispuesto en el artículo 161 del Código Tributario, no se dispone de un plazo para la notificación de la Resolución Determinativa, la cual, acorde al artículo 98 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, deberá darse dentro del plazo de 30 días, después de finalizada la fase probatoria, en congruencia con lo antes expuesto, proponemos se reforme el artículo 161 en cuestión, estableciendo la obligación de notificar dicha resolución a la Administración Tributaria, conforme al plazo expresado anteriormente, y que de no darse dentro del mismo, se configure el Silencio Administrativo Positivo.

Segundo: En el contexto práctico nos encontramos con que la Administración Tributaria, no presenta en las resoluciones que esta emite, las motivaciones adecuadas que sustenten el porqué de sus fallos. Ante tal situación nuestra recomendación es que es de vital importancia que los funcionarios de la Administración Tributaria, reciban capacitaciones que les permitan un mejor desempeño de sus funciones, generando como consecuencia que las resoluciones que emitan se encuentren con un nivel adecuado de motivación, teniendo congruencia con lo que se alegó y se probó, en armonía con el artículo 436 del Código de Procedimiento Civil y el artículo 13 de la Ley Orgánica del Poder Judicial.

Tercero: Es importante señalar el hecho de que para hacer valer el Silencio Administrativo Positivo, la ley no prevé un procedimiento para que la Administración Tributaria, o en su caso, el Tribunal Tributario Administrativo emita un pronunciamiento que reconozca como declaradas a favor las pretensiones del reclamante. Por lo antes expuesto, proponemos que se establezca la obligación, ya sea de manera institucional o mediante ley, de brindar una constancia al recurrente, en la cual se le manifieste que en virtud de no habersele notificado la resolución respectiva en el plazo de ley, sus pretensiones son declaradas a favor.

Cuarto: El artículo 97 del Código Tributario, dispone que en el procedimiento del Recurso de Reposición, el plazo para la presentación de pruebas comienza a contarse desde la fecha de notificación de la resolución determinativa, constituyéndose así una disposición arbitraria, puesto que el plazo del cual dispone el contribuyente para la presentación de pruebas comienza a correr incluso antes de que material u objetivamente se haga constar su voluntad de recurrir. Ante este hecho, consideramos que el término probatorio debe comenzar a correr desde la fecha que se notifique la admisión del Recurso de Reposición.

Quinto: El procedimiento establecido por el artículo 99 del Código Tributario para el Recurso de Apelación presenta la particularidad de no prever la posible situación de que el Director de la DGI no remita el expediente del recurso interpuesto al Tribunal Tributario Administrativo dentro de los 10 días dispuestos para ello. Ante este hecho, proponemos la reforma del artículo 99, en atención a que, de configurarse este supuesto, se le otorgue expresamente al reclamante la posibilidad de recurrir de hecho ante el Tribunal.

Sexto: Con respecto al Tribunal Tributario Administrativo, tenemos a bien manifestar que el mismo se encuentra conformado por dos abogados incorporados a la Corte Suprema de Justicia y un Contador Público Autorizado -cualidad que recogen sus suplentes-. Consideramos que los profesionales adecuados para impartir justicia, son los abogados y nuestra posición al respecto es que los tres miembros, así como sus suplentes deben ser profesionales de Derecho, de buena notoriedad, versados en la materia, que cuenten con una trayectoria profesional de por lo menos con 5 años de experiencia en la materia.

BIBLIOGRAFIA

1. Alveño, Marcos Aurelio, Temas de Derecho Administrativo, Corte Suprema de Justicia, División de proyectos, Managua, Nicaragua, 1986.
2. Atchabahian, Adolfo, “Lo Contencioso Tributario en América”, en segundo número extraordinario de la Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, 1976
3. Biblioteca de Consulta Microsoft® Encarta® 2003. © 1993-2002 Microsoft.
4. Cárdenas Elizondo, Francisco, “Introducción al Estudio del Derecho Fiscal”, Editorial Porrúa, Tercera edición, México 1999.
5. CIAT, Administración de Los Grandes Contribuyentes, Formas para determinar la renta imponible para hacer uso de algunos métodos indirectos, Panamá, 1993.
6. Código Civil de la República de Nicaragua.
7. Código de Normas y Procedimientos Tributarios Ley No. 4755 de 29 de abril de 1971, Costa Rica.
8. Código Orgánico Tributario Gaceta Oficial N° 37.305 de fecha 17 de octubre de 2001, República Bolivariana de Venezuela.
9. Código de Procedimiento Civil de la República de Nicaragua.
10. Código Tributario de la República de Nicaragua, Ley No. 562, publicado en La Gaceta, Diario Oficial No. 227 del 23 de Noviembre del 2005.
11. Código Tributario Decreto N° 6-91, Guatemala.
12. Constitución Política de la República de Nicaragua.
13. Decreto N° 243, Ley Creadora de la Dirección General de Ingresos, publicado en La Gaceta, Diario Oficial N° 144, del 29 de junio del año 1958. (Derogado).
14. Decreto No. 713, Legislación Tributaria Común, publicado en La Gaceta, Diario Oficial N° 146, del 30 de junio de 1962. (Derogado).
15. Decreto N° 850 Ley Creadora del Registro Único del Contribuyente, publicada en La Gaceta, Diario Oficial N° 246 del 30 de Octubre de 1981.

16. Decreto 41-91 “Sanciones y Cierre de Negocios por Actos Vinculados con la Evasión Tributaria”, publicado en La Gaceta, Diario Oficial N° 182 del 30 de Septiembre de 1991. (Derogado).
17. Decreto 15-97, Reglamento de funciones de la Asesoría del Ministerio de Finanzas, publicado en La Gaceta N° 57 de 21 del Marzo de 1997. (Derogado).
18. Decreto N° 46- 2003 Reglamento de la Ley No. 453, Ley de Equidad Fiscal.
19. Declaración Universal de los Derechos Humanos de la Asamblea General de las Naciones Unidas, adoptada y proclamada por la Resolución de la Asamblea General de las Naciones Unidas 217 A (iii) del 10 de diciembre de 1948,
20. Diccionario Jurídico Espasa. Madrid, Editorial Calpe, S.A., 1991.
21. Disposición Técnica N° 026-2005, dada el 11 de octubre del año 2005. (Sin efecto).
22. Disposición Técnica N° 007-2006, dada en la ciudad de Managua, a los veintitrés días del mes de mayo del año dos mil seis.
23. Disposición Técnica N° 010-2006, dada el 4 de julio del 2006. (Sin efecto).
24. Disposición Técnica N° 20-2007, dada en la ciudad de Managua a los 18 días del mes de Octubre del año 2007.
25. El Nuevo Diario, editorial 9565, del viernes 30 de marzo de 2007.
26. El Nuevo Diario, editorial 9624, del jueves 31 de Mayo de 2007.
27. Entrena Cuesta, Rafael, Curso de Derecho Administrativo, Editorial Tecnos S.A., Undécima edición Madrid, 1995.
28. Feltrer Rambaud, Loreto, Derecho Fiscal General y Turístico, Segunda Edición Revisada, Editorial Síntesis, S.A, Madrid España, 1997.
29. Fix-Zamudio Héctor, Ovalle Favela José, Derecho Procesal, Primera edición. Editorial Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, México D.F. 1991
30. Fraga, Gabino, Derecho Administrativo, Decima séptima edición, Editorial Porrúa, México, 1977.

31. Garrido Falla, Fernando, Tratado de Derecho Administrativo, Volumen I, Editorial Tecnos, Madrid, 1968.
32. Giuliani Fonrouge, Carlos M., Derecho Financiero, Vol. 1, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1962.
33. Gutiérrez Hurtado, Manuel, Introducción al Estudio del Derecho Tributario, Editorial CIRA, Nicaragua, 2000.
34. Hipólito Rossy, Instituciones de Derecho Financiero. Editorial Librería Bosch. Barcelona, 1959.
35. Ley No 260, Ley Orgánica del Poder Judicial, publicada en el diario oficial La Gaceta No 137, el 23 de julio de 1998.
36. Ley N° 339, Ley Creadora de la Dirección General de Servicios Aduaneros y de Reforma a la Ley Creadora de la Dirección General de Ingresos, publicada en La Gaceta No. 69 del 6 de abril del 2000. (Disposiciones derogadas).
37. Ley N° 453, Ley de Equidad Fiscal, publicada en La Gaceta No. 82 del 6 de Mayo del 2003.
38. Ley 598, Ley de Reforma a la Ley N°562, Código Tributario de la República de Nicaragua, publicada en La Gaceta, Diario Oficial N° 177 del 11 de septiembre del año 2006.
39. Manual General de Auditoría Fiscal DGI Nicaragua, junio 2004.
40. Margain Manautou, Emilio, El Recurso Administrativo en México, Editorial Estudios Jurídicos, México, 1985.
41. Orozco De Triana, Alba Lucía “Tecnología aplicada para combatir la evasión fiscal”. Boletín DGI. Buenos Aires, Trabajo presentado ante la XVII Asamblea General del Centro Interamericano de Administradores Tributarios (CIAT), realizada del 20 al 24 de junio de 1983, en Curazao, Antillas Holandesas.
42. Ortiz Urbina, Roberto. Derecho Procesal Civil. Tomo II. Editorial BITECSA. Edición 1ª, Managua, Nicaragua 2004.
43. Ossorio, Manuel, Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales, Editorial Heliasta, duodécima primera edición. Buenos Aires Argentina, 1994.

44. Pugliese Mario, Instituciones de Derecho Financiero, Editorial Porrúa, México, 1976.
45. Real Academia Española, Diccionario de la lengua española, Vigésima edición, Tomo II, 1984.
46. Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta, publicado en La Gaceta, Diario Oficial N° 59 del 12 de marzo de 1953. (Derogado).
47. Rizo Oyanguren, Armando. Manual Elemental de Derecho Administrativo. Editorial Universitaria, León Nicaragua. 1992.
48. Sánchez Gómez, Narciso, Derecho Fiscal Mexicano, Editorial Porrúa, México 1999.
49. Sainz de Bufanda, Lecciones de Derecho Financiero, 7ma. Edición, Universal Complutense, Madrid, España 1989.
50. Valdés Costa, Ramón, Instituciones de Derecho Tributario, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1992.
51. Villegas, Héctor B., Curso de Finanzas Derecho Financiero y Tributario, Quinta edición, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1995.
52. Villegas, Héctor B., "Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario", 3° Edición, Depalma, Buenos Aires, 1980.
53. www.dgi.gob.ni/interna.php?sec=35, vista el 20 de octubre del 2007