

UNIVERSIDAD AMERICANA
FACULTAD DE DERECHO



**ANÁLISIS COMPARATIVO ENTRE EL ANTEPROYECTO DE CÓDIGO
TRIBUTARIO NICARAGÜENSE DE 1995 Y EL MODELO DE CÓDIGO
TRIBUTARIO DEL CIAT 1997. (CENTRO INTERAMERICANO DE
ADMINISTRADORES TRIBUTARIOS).**

Ivania del Carmen Cantillano Ugalde

**Monografía para optar al grado de
Licenciatura en Derecho**

**Profesor Tutor :
Dr. Julio Francisco Báez Cortés.**

Managua, Nicaragua, Mayo de 1998.

A mi madre.

Al Licenciado José Conrado Quintanilla Alvarez.

AGRADECIMIENTOS

La satisfacción es muy grande cuando el esfuerzo es propio; eso lo agradezco a Dios, por un día más de vida, permitiéndome enfrentar las adversidades y salir adelante .

Agradezco al Licenciado. José Conrado Quintanilla Alvarez, por enseñarme el verdadero valor de mi vida y desarrollar mi fuerza espiritual; mis disculpas por incluir su nombre sin su consentimiento, sin duda lo entenderá.

A todos mis amigos por su tiempo y su valiosa colaboración.

Al Instituto de Investigaciones y Estudios Tributarios (INIET) y en especial al Doctor. Julio Francisco Báez Cortés por su confianza y por permitirme llevar a feliz término este trabajo.

Agradezco significativamente a la Universidad Americana (UAM) y a sus autoridades por exaltar en mí el espíritu emprendedor y formarme como una profesional de alto nivel.

De igual forma mi agradecimiento al Doctor. Danilo José Lacayo Lanzas y a todo el equipo de trabajo del programa “Buenos Días Nicaragua” de Canal 2.

A los que menciono y a los que no, pero que saben los tengo presentes, mi gratitud y mi respeto .

Gracias.

INDICE GENERAL

Pág.

INTRODUCCIÓN

CAPITULO I:

DEL SISTEMA TRIBUTARIO NICARAGÜENSE1

A. Sistema Impositivo y Tendencias Internacionales.....	2
1. Antecedentes.....	2
2. Tendencias de la política tributaria en la década de los 90.....	2
B. Sobre el Régimen Tributario en Nicaragua.....	3
C. Principios Generales.....	4
1. Principio de legalidad.....	4
2. Principio de igualdad.....	5
3. Principio de generalidad.....	6
4. Principio de respeto a la propiedad privada.....	6

CAPITULO II:

CÓDIGO TRIBUTARIO NICARAGÜENSE..... 7

A. Codificación Latinoamericana.....	8
B. Anteproyecto 1995.....	9
1. Disposiciones Generales.....	11
2. De la Relación Tributaria.....	14
3. Derechos y Recursos de los Contribuyentes, Responsables y Terceros.....	23
4. Deberes de los Contribuyentes, Responsables y Terceros.....	33
5. Infracciones y Sanciones.....	35

6. Administración Tributaria.....	46
7. Tribunal Tributario Administrativo.....	58
8. Disposiciones Finales y Transitorias.....	62

Pág.

CAPITULO III:

MODELO DE CÓDIGO TRIBUTARIO DEL CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRADORES TRIBUTARIOS (CIAT) 1997.....	71
A. Antecedentes y Fuentes.....	72
B. Estructura del Modelo:.....	73
1.Disposiciones Preliminares.....	74
2.Deberes y Derechos de los Sujetos Pasivos y de los Terceros.....	87
3.Facultades y Obligaciones de la Administración.....	94
4.Procedimientos.....	105
5.Ilícitos Tributarios y Sanciones.....	121

CAPITULO IV :

ANÁLISIS COMPARATIVO.....	131
A. Disposiciones generales.....	133
1. Ambito de aplicación material.....	133
2. Fuentes del Derecho Tributario.....	133
B. Vínculo Tributario.....	136
1. Sujeto activo.....	136
2. Sujeto pasivo.....	136
3. Extinción de la obligación tributaria.....	137
C. Armonía Constitucional : Derechos y Recursos de los Contribuyentes, Responsables y Terceros.....	139
1. Aportes relevantes en cuanto a los recursos.....	141

D. Orientación al Contribuyente.....	143
E. Lo prohibido por la ley : Ilícitos, infracciones y sanciones.....	145
1. Concepto de infracciones.....	145
2. Tipo de sanciones.....	147
3. Graduación de las sanciones.....	147
4. Defraudación.....	147
	Pág.
F. La Administración Tributaria por dentro.....	149
1. Publicidad.....	149
2. Determinación de la obligación tributaria.....	149
3. Informaciones proporcionadas por autoridades extranjeras ..	150
4. Dictamen Fiscal, un paso adelante.....	151
G. Tribunal Tributario Administrativo.....	152
H. Disposiciones finales y transitorias.....	155
1. Visión de futuro.....	155
I. Transparencia en el Procedimiento Tributario.....	156
 CONCLUSIONES.....	 158
 RECOMENDACIONES.....	 160
 ANEXOS.	
 BIBLIOGRAFÍA.	

**PARA QUE NOS SERVIRIA EL MEJOR SISTEMA DE IMPUESTOS
SIN EL ALMA DE LO SOCIAL ?.**

Teódulo Báez Cabezas.

INTRODUCCION

La actividad financiera del Estado tiene por motivo hacer posible el cumplimiento de los objetivos del mismo, que no es más que la obtención, manejo y erogación de los fondos públicos, dinero necesario para el funcionamiento de los servicios a cargo del Estado o de otras personas de Derecho Público, así como los demás efectos derivados de esa actividad gubernativa. Incluye además aspectos políticos, económicos, técnicos y jurídicos, puesto que se procura explicar estos fenómenos vinculados entre sí.

Por consiguiente, analizar el Sistema Tributario Nacional no es tarea fácil ya que se requiere de un complejo estudio respecto a la institución de los tributos, esto es a los impuestos, derechos y contribuciones especiales principales y accesorias que se establecen entre la Administración y los particulares con motivo de su nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, a los procedimientos oficiosos o contenciosos que pueden surgir y a las sanciones establecidas por su violación.

Sin embargo dentro de todo el Sistema Tributario, la creación de un Código Tributario podría ser la pauta para alcanzar el sistema deseado, es por ello que surge la motivación de realizar un análisis comparativo entre el Anteproyecto de Código Tributario Nicaragüense de 1995 y el Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administradores Tributario (CIAT) 1997.

En el transcurso de la historia, hemos carecido de un Código Tributario en donde de manera general y no específica se reúnan las normas relativas a una determinada rama del Derecho, como lo es el Derecho Tributario; por lo que es justo ahora cuando debe impulsarse el proceso legislativo que permita actualizar nuestra realidad acorde a los avances del resto de países de América Latina.

Lo que ha existido, y nos ha regido en los últimos 36 años ha sido la Legislación Tributaria Común, por lo que puede apreciarse la inminente necesidad de actualizar nuestro Sistema Tributario Nacional.

La única manera de poder conocer todo este entorno, fue realizando un estudio de campo, encuestando y entrevistando a diversas personas tales como jueces, abogados, estudiantes, y contribuyentes en general, para recopilar los criterios necesarios que permitirán realizar un análisis de datos lo más ajustado a la realidad y con ello trasladar a este trabajo todas aquellas inquietudes, opiniones y sugerencias que de forma indirecta puedan contribuir al mejoramiento del actual Anteproyecto de Código Tributario que se encuentra en la Asamblea Nacional desde 1995 y que ya debiese estar rigiendo la vida fiscal de nuestro país. Se trató también de obtener las posibles soluciones a incorporar en la legislación nacional; sobre todo tratándose de la situación particular de Nicaragua .

Sin lugar a dudas el realizar un estudio comparado de las experiencias más recientes en materia de codificación tributaria, vinculadas directamente con nuestra

realidad, establecerá la discusión jurídica con el ánimo de estimular el retorno a la legalidad, dará la pauta para impulsar el propósito nacional de formular el Primer Código Tributario del país.

La preeminencia de aspectos fiscales en la problemática estructural de nuestra realidad económica, debería tener en una encrucijada a los distintos poderes del Estado con respecto a la inexistencia de este Código Tributario; sin embargo, el tema está siendo constantemente postergado . Pero vale la pena incitar a la ciudadanía para que tome partido por los intereses de la Nación e influir en un tema de máxima utilidad pública .

Aunque teóricamente corresponde a la Asamblea Nacional el promover y conducir una jornada nacional de comunicación e información, en la práctica no funciona, siendo por ello necesario a través de este estudio indicar inclusive la estructura del Anteproyecto de Código Tributario nuestro, el que consta de Ocho Títulos, los que se leen de la siguiente manera: TITULO I. Disposiciones Generales. TITULO II. De la Relación Tributaria. TITULO III. Derechos y Recursos de los Contribuyentes, Responsables y Terceros. TITULO IV. Deberes de los Contribuyentes, Responsables y Terceros. TITULO V. Infracciones y Sanciones. TITULO VI. Administración Tributaria. TITULO VII. Tribunal Tributario Administrativo. TITULO VIII. Disposiciones finales y transitorias.

El documento con el que se confronta nuestro Anteproyecto es el Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administradores Tributarios (CIAT). El CIAT, a través de sus actividades de promoción de intercambio de experiencias en eventos internacionales y de cooperación técnica, pudo constatar que en gran parte de sus países miembros, en especial en los de América Latina, las normas que regulan las relaciones fisco-contribuyente no resultan adecuadas para lograr una aplicación equitativa de los tributos en un ambiente de seguridad jurídica.

Estas circunstancias motivaron la iniciativa del CIAT de propiciar este Modelo, que cuenta con los siguientes Cinco Títulos :TITULO I. Disposiciones Preliminares. TITULO II. Deberes y Derechos de los Sujetos Pasivos y de los Terceros. TITULO III. Facultades y Obligaciones de la Administración Tributaria. TITULO IV. Procedimientos. TITULO V . Ilícitos Tributarios y Sanciones.

Realizar este trabajo facilita hacer del conocimiento público la necesidad de un Código Tributario, que permita de una vez por todas una debida protección de los deberes y derechos de los contribuyentes garantizando con ello una mayor estabilidad económica en este nuestro país, asegurando con esto un paso de avanzada en el concierto regional.

Sin embargo no solo basta la creación de un nuevo cuerpo de ley sino que es básico que se evite una contaminación política que destruya todo intento anterior. El análisis se hará de manera global, permitiendo así que el resultado constituya un aporte para futuros estudios. Se espera que este trabajo logre su cometido.

CAPITULO I

DEL SISTEMA TRIBUTARIO NICARAGÜENSE

A. Sistema Impositivo y Tendencias Internacionales

1. Antecedentes.
2. Tendencias de la política tributaria en la década de los 90.

B. Sobre el Régimen Tributario en Nicaragua

C. Principios Generales

1. Principio de legalidad.
2. Principio de igualdad.
3. Principio de generalidad.
4. Principio de respeto a la propiedad privada.

I. Del Sistema Tributario Nicaragüense

A. Sistema Impositivo y Tendencias Internacionales.

1. Antecedentes.

Las políticas fiscales en América Latina durante los años ochenta y noventa, reflejaron una decidida orientación hacia fines estrictamente recaudatorios, en detrimento de otras funciones del quehacer tributario destinadas a garantizar los objetivos de equidad y redistribución de la riqueza e ingresos.

De esta manera, se ha estimulado la práctica generalizada de reducción de tasas del Impuesto a la Renta y al Patrimonio, junto a la aplicación de gravámenes de base amplia, entre los que sobresale el Impuesto al Valor Agregado (IVA), que determina una marcada preeminencia de los impuestos indirectos, los más seguros y fáciles de administrar.

2. Tendencias de la Política Tributaria en la década de los 90.

Mientras la necesidad de mayores ingresos nacionales para enfrentar el déficit fiscal sea entendida en forma excluyente como principio y fin de la tributación, es fácilmente previsible que la experiencia en los años recientes, en cuanto al privilegio de la imposición indirecta y la ampliación de sistemas tributarios claramente regresivos, permanecerá inalterable. De acuerdo con algunos expertos hay que revisar las perspectivas de la política tributaria en el umbral del nuevo siglo. Estas perspectivas serían: globalización y regionalización; cambios en la administración tributaria; nuevas modalidades impositivas; tributación de la propiedad inmobiliaria.

B. Sobre el Régimen Tributario en Nicaragua

En el ámbito de realizaciones gubernamentales que aún no logran articular la estabilidad macroeconómica con una eficaz reactivación productiva, el estudio de la Política Tributaria adquiere especial significación.

A partir de 1991, el ajuste económico realizado por el Gobierno de la República logró exitosamente controlar la moneda y eliminar de raíz la hiperinflación.

Nicaragua se insertaba así en el tendido financiero internacional. Empero la ausencia de una estrategia productiva capaz de involucrar y movilizar a la sociedad en su conjunto, ha generado efectos recesivos que acentúan en forma dramática la pobreza y la desigualdad social.

Una manera práctica y no menos efectiva de adentrarnos en el proceso de cambios impositivos que demanda Nicaragua, es el acercamiento a los hechos que determinan la esencia de nuestro régimen tributario. Por ello, la modernización del sistema de impuestos, debe acompañarse en todo momento del conocimiento y manejo preciso de la información nacional requerida para enfrentar estos desafíos (lo tributario inmerso en el sistema).

Vale hacer de manera breve una síntesis de referencia que, desde diversas aristas de nuestra vida socioeconómica, antecede al estudio de la legislación tributaria nacional.

Para ambientar, mostramos indicadores económicos de Nicaragua, durante 1997.

POBLACION TOTAL (millones de habitantes).....	4,299.7
PEA (millones de habitantes).....	1,865.7
TASA MEDIA ANUAL DE CRECIMIENTO.....	3%
PIB (millones de córdobas de 1980).....	20,894.8
TASA DE INFLACION (acumulado enero-dic).....	10%
EXPORTACIONES FOB (millones de dólares).....	808,6
IMPORTACIONES CIF (millones de dólares).....	1,421.4
DEUDA EXTERNA (millones de dólares).....	6,102
SERVICIO DE LA DEUDA (millones de dólares).....	135,0

Fuente: Fundación Internacional para el Desafío Económico Global (FIDEG)

Hay que señalar que resulta imposible el estudio e interpretación del sistema tributario al margen de la política fiscal, y ésta, a su vez, de las restantes políticas económicas y sectoriales. Todas ellas configuran el rumbo de la Nación.

La regresividad de un sistema fiscal - es decir, cuando la lógica de la tributación descansa en forma desproporcionada sobre los impuestos indirectos o al consumo, que son los más fáciles y rápidos de recaudar, en detrimento de los impuestos directos, básicamente los gravámenes a la renta -, evidencia la vulnerabilidad histórica de su estructura tributaria. Pese a esto el Estado debe incidir gradualmente en la disminución de una brecha que amenaza con ampliarse en detrimento de la equidad social.

C. Principios Generales

Los principios de orden general relacionados con la tributación y establecidos en la Constitución son los siguientes :

1. Principio de legalidad.
2. Principio de igualdad.
3. Principio de generalidad.
4. Principio de respeto a la propiedad privada.

1. Principio de legalidad.

Uno de los principios esenciales del Estado Moderno es el de Legalidad de la Tributación, también conocido por reserva de Ley, que la doctrina considera como regla fundamental del Derecho Público. De la importancia de este principio da idea el hecho de que las Constituciones escritas lo incluyan en el texto pues en la organización democrática reafirma el concepto de que solo el Parlamento (Asamblea Nacional), como representante del pueblo, puede crear, aprobar, modificar o suprimir tributos y así lo establece nuestra Constitución Política en su artículo 114, que en su parte medular dice lo siguiente: “Corresponde exclusivamente y de forma indelegable a la Asamblea Nacional la potestad para crear, aprobar, modificar o suprimir tributos. El Sistema Tributario debe de tomar en consideración la distribución de las riquezas y de las rentas. Se prohíben los tributos o impuestos de carácter confiscatorio...” El Arto. 115 Cn plantea de manera inconfundible

este principio “Los impuestos deben ser creados por ley que establezca su incidencia, tipo impositivo y las garantías a los contribuyentes. El Estado no obligará a pagar impuestos que previamente no están establecidos en una ley”.

2. Principio de igualdad.

De este principio se deriva la exigencia de generalidad de la Tributación. También se le conoce como principio de isonomía. Se conoce que este principio no se refiere a la igualdad numérica, lo que daría lugar a mayores injusticias, sino que se refiere a la necesidad de asegurar el mismo tratamiento a quienes se encuentren en análogas situaciones, de manera que no constituye una regla inflexible, ya que permite la formación de distingos o categorías, siempre que estas sean razonables, con exclusión de toda discriminación arbitraria, injusta u hostil contra determinadas personas o categorías de personas, obviando la condición social de unas personas, respecto a los demás. Así lo establece nuestra Constitución Política en su Arto.27 “Todas las personas son iguales ante la ley y tienen derecho a igual protección. No habrá discriminación por motivos de nacimientos, nacionalidad, credo político, raza, sexo, idioma, religión, opinión, origen, posición económica o condición social...”

3. Principio de generalidad.

Como derivación del Principio de Igualdad, es menester que los tributos se apliquen con generalidad, esto abarcando integralmente las categorías de personas o bienes previstas en la Ley, y no una parte de ellas. Se pretende con esto indicar que no deben resultar afectadas personas o bienes determinados singularmente, pues en tal supuesto los Tributos adquirirían carácter persecutorio o de discriminación odiosa. Dicho en otros términos “el gravamen se debe establecer en tal forma, que cualquier persona cuya situación coincida con la señalada como hecho generador del Crédito Fiscal, debe ser sujeto del Impuesto” .

4. Principio de respeto a la propiedad privada.

Se le conoce como Principio de no Confiscación. Desde el momento que la Constitución Nacional asegura la inviolabilidad de la propiedad, así como su libre uso y disposición y prohíbe la confiscación, es indudable que la Tributación no puede alcanzar magnitud que por vía indirecta haga ilusorias tales garantías, de aquí el afianzamiento de la doctrina de que las contribuciones públicas no deben ser confiscatorias. Nuestra Carta Magna consagra este principio en su artículo 114, "...Se prohíben los tributos o impuestos de carácter confiscatorio..."

CAPITULO II

CÓDIGO TRIBUTARIO NICARAGÜENSE

A. Codificación Latinoamericana.

B. Anteproyecto 1995.

1. Disposiciones Generales . Arto 1 al 10.
2. De la Relación Tributaria . Arto 11 al Arto 49.
3. Derechos y Recurso de los Contribuyentes, Responsables y Terceros. Arto 50 al Arto 90.
4. Deberes de los Contribuyentes , Responsables y Terceros. Arto 91 al Arto 93.
5. Infracciones y Sanciones . Arto 94 al Arto 133.
6. Administración Tributaria . Arto 134 al Arto 177.
7. Tribunal Tributario Administrativo . Arto. 178 al Arto. 189.
8. Disposiciones Finales y Transitorias. Arto. 190 al Arto. 200.

II. *CÓDIGO TRIBUTARIO NICARAGÜENSE.*

A. **Codificación Latinoamericana.**

Para entender la necesidad histórica de que en Nicaragua ya es hora que exista un Código Tributario, es básico hacer un recorrido por el quehacer de la codificación latinoamericana.

Hay que partir del hecho que el Código Tributario Alemán de 1919 es el primer logro de la Codificación Tributaria, siguiéndole en el orden el Código Fiscal de la Federación de México de 1938, desarrollándose así la corriente codificadora en Europa, teniendo especial importancia la Ley Tributaria de España de 1963 la que se modificó en 1985.

En América Latina este proceso de codificación continúa, en Argentina con la aprobación del Código de la Provincia de Buenos Aires en 1948, luego el Código Fiscal de Panamá en 1956, los de Brasil y Chile en 1966 y el de Perú en 1968. Cabe señalar que este movimiento codificador estuvo impulsado primordialmente por los trabajos del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, el que desde su inicio hizo énfasis en la necesidad de la codificación tributaria.

Este movimiento codificador en América Latina tiene su máximo impulso con la publicación en 1967 del Modelo de Código Tributario para América Latina, preparado para el entonces denominado Programa Conjunto de Tributación OEA/BID, por un grupo de prestigiosos juristas latinoamericanos especialistas en la materia, como Carlos Guiliani Fonrouge (argentino), Ramón Valdés Costa (uruguayo) y Ruben Gómez de Sousa (brasileño), al que se denominará en lo adelante Modelo.

Una vez dado el surgimiento del Modelo, la codificación tributaria en América Latina tuvo un gran avance, como lo atestigua la aprobación de los Códigos Tributarios de Bolivia en 1970 y Costa Rica en 1971, los cuales se inspiraron básicamente en las soluciones que plantea el mismo, así como también el Código Tributario de Uruguay promulgado en 1974, el de Ecuador en 1975 que modificó el que tenía desde 1963, Venezuela en 1982, Colombia en 1989, Guatemala en 1991, Paraguay y República Dominicana en 1962 y Honduras en Junio de 1997. Actualmente El Salvador se encuentra en la etapa de tramitación parlamentaria. Nicaragua está realizando estudios para aprobar su Primer Código Tributario.

B. Anteproyecto 1995.

Independientemente de que exista la Legislación Tributaria Común, se necesita de un Código Tributario, porque la primera está ya bastante obsoleta con respecto a la Legislación Tributaria Latinoamericana.

La importancia del Código Tributario radica por sobre todas las cosas en el balance de los Derechos y Deberes de los contribuyentes, además permitirá consolidar un verdadero Estado de Derecho, tal y como lo establece el Arto. 130 de nuestra Constitución Política.

Quisiera señalar que existen tres tipos de Códigos Tributarios de los cuales haré una breve reseña. Cabe indicar que el Anteproyecto de Código Tributario nuestro es de la tendencia moderna ; la cual es la más generalizada y predominante, entendiendo la codificación como la sistematización de normas generales, que sin abordar un impuesto específico, forman gran eje sobre el que se erige toda la tributación de un país. Logrando de esta manera que el Código Tributario sea a las leyes tributarias lo que la Constitución es a todas las leyes.

Otro tipo de Código es aquel que consiste en la compilación de todas las leyes que existen en un determinado país. A esto no debería llamársele Código, porque Código es algo más sistemático, más organizado y en este caso de cambiar una ley cambia el Código. Según el criterio de muchos juristas este concepto es obsoleto.

El tercer tipo de Código, el mixto, es una combinación de los dos anteriores. Resulta muy engorroso desde el punto de vista de la hermeneútica, técnica y sistemática jurídicas ; porque hay que tener en cuenta que un Código es la expresión sistematizada de un cuerpo de leyes y esta combinación no lo sería.

El meritorio resultado del Anteproyecto de Código Tributario Nicaragüense reside en que a pesar de la profunda crisis que observaba el país entero con motivo de las Reformas Constitucionales, que puso en serias pugnas al Poder Ejecutivo y el Poder Legislativo, por circunstancias de corte estrictamente político, logró salir ese año 1995.

En esta vorágine se encontraba el país cuando el Poder Ejecutivo y el Poder Legislativo representados por los entonces Ministro de Finanzas y el Presidente de la Asamblea Nacional, respectivamente, deciden emprender la tarea de codificar en materia tributaria. En este momento elaborar el Primer Código Tributario de nuestra historia era un riesgo muy grande porque podía trasladársele el diferendo existente, corrompiéndolo políticamente. Pese al riesgo hubo resultados exitosos.

En el caso de Nicaragua el proceso comenzó en enero de 1995. Con anterioridad la Bancada Socialcristiana había presentado en el año 1994 un Anteproyecto de Código Tributario.

Surge el problema de cuál sería la referencia a tomar, si la del Ejecutivo o la del Legislativo. Acertadamente la decisión que se tomó fue la de emplear ambas propuestas como insumos. Pero existían además otros documentos tales como :

- Un documento elaborado por un consultor alemán, a solicitud de la Asamblea Nacional.
- El modelo OEA/BID.
- El Código Tributario del Perú.
- Código Tributario de Guatemala.
- Estudio comparado de todos los Códigos Tributarios de América Latina.

Inicialmente se elaboraron unas guías metodológicas con las que se entrevistó a más de cincuenta instituciones. Después de esta ronda de consultas, los consultados a su vez a través de especialistas hicieron sus respectivos análisis. Todo esto se hizo en el período junio-agosto de 1995. De cada entrevista se formuló una ayuda memoria.

En agosto se invitó al Cuerpo Diplomático acreditado en el país, así como a todos los involucrados y a los que habían sido entrevistados para entregárseles el estudio realizado de las propuestas que ellos enviaron. Con posterioridad se publicó en cuatro diarios de circulación nacional, 250 mil ejemplares de un documento llamado “Consultas Comisión Ejecutivo-Legislativo ; Anteproyecto de Código Tributario de la República de Nicaragua”.

Todo lo que se dijo cristalizó en un borrador ; durante los meses de agosto, septiembre, octubre y noviembre volvió a depurarse, hasta que salió el Anteproyecto que hoy existe, el cual expresa un consenso mayoritario aproximado de un 98%. Al final no hubo consenso entre la Asamblea Nacional y el Ministerio de Finanzas, con respecto al Cierre de Negocios por Evasión Fiscal y al Juicio Ejecutivo Tributario, por lo que se decidió incorporar al texto definitivo, ambas modalidades alternativas.

El resultado salió por fin el día 15 de noviembre de 1995, un mes después de la fecha prevista. La imposibilidad de promulgar un mero Código Tributario no fue por falta de consenso sino por las diferencias políticas de ese momento. Sin embargo, siendo optimistas se espera que en esta legislatura se retome el estudio de tan vital asunto.

El Anteproyecto como tal cuenta con ocho Títulos de los cuales comentaré a continuación.

El mayor resultado logrado fue la presentación ante la Asamblea Nacional del Anteproyecto antes mencionado, el que pasó a manos de la Comisión de Asuntos Económicos, Finanzas y Presupuesto del Parlamento para ser analizado y posteriormente dictaminado.

Para elaborar este Anteproyecto, se efectuó un trabajo inicial sumamente cuidadoso, sobre el estudio de la legislación nacional e iberoamericana en materia impositiva, se mantuvo permanentes consultas con especialistas nacionales e internacionales, se desarrolló un amplio y sistemático proceso de comunicación con todos los sectores representados en gremios y asociaciones de la Sociedad Civil (contribuyentes).

Esta codificación implica la formación por primera vez en la historia de Nicaragua de un Código Tributario que reconoce un cuerpo legal metódico y sistemático sobre un rama del derecho que establece reglas claras, sencillas y prácticas de aplicar.

Para facilitar la comprensión de este estudio y por la importancia que para el país representa este nuevo Código, es que transcribiré a continuación el texto íntegro del Anteproyecto de Código Tributario Nicaragüense, tal y como fue presentado a la Asamblea Nacional, en el mes de noviembre de 1995.

TITULO I

1. DISPOSICIONES GENERALES

Capítulo I

Principios y Definiciones

Arto. 1. **Ambito de Aplicación.** Las disposiciones contenidas en este Código se aplican a los tributos establecidos por el Estado **mediante ley**, y a las relaciones jurídicas derivadas de ellos, con excepción de los tributos aduaneros, municipales, y de las contribuciones de seguridad social, a los cuales se aplicarán con carácter supletorio. Asimismo, se exceptúan las tarifas por servicios públicos y aportes establecidos por ley.

Los tributos aduaneros y municipales deberán establecerse en armonía y concordancia con los preceptos establecidos en este Código.

Arto. 2. **Fuentes.** Son fuentes del Derecho Tributario:

1. Las disposiciones constitucionales;
2. Los tratados, convenios o acuerdos internacionales;
3. Las leyes;
4. Los reglamentos que dicte el Poder Ejecutivo; y
5. Las disposiciones de carácter general que emita la Administración Tributaria con fundamento en las leyes respectivas.

Arto. 3. **Principio de Legalidad.** Sólo mediante la ley se puede:

1. Crear, aprobar, modificar o suprimir tributos; 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 la alícuota aplicable;
2. Otorgar, modificar o eliminar exenciones, exoneraciones, condonaciones y demás beneficios tributarios;
3. Establecer y modificar los procedimientos jurisdiccionales y administrativos en materia tributaria;
4. Establecer y modificar los privilegios, preferencias y garantías para los créditos tributarios;
5. Establecer y modificar los modos de extinción de los créditos tributarios;
6. Tipificar las infracciones y establecer las sanciones; y
7. Fijar la obligación de pagar intereses tributarios, tanto a favor de la Administración Tributaria como del contribuyente.

Arto. 4. **Derecho Supletorio.** Las situaciones que no puedan resolverse mediante las disposiciones de este Código o de las leyes específicas sobre cada materia, serán reguladas supletoriamente por los principios generales de Derecho Tributario y, en su defecto, por los de otras ramas jurídicas que más se avengan a su naturaleza y fines.

Arto. 5. **Analogía.** La analogía es procedimiento admisible para colmar los vacíos legales, pero en virtud de ella no pueden crearse tributos, ni exenciones, exoneraciones u otros beneficios, como tampoco puede tipificar infracciones ni establecer sanciones.

Arto. 6. **Vigencia.** Las disposiciones tributarias de carácter general regirán a partir de su publicación en dos diarios de circulación nacional, sin perjuicio de su posterior divulgación en *La Gaceta, Diario Oficial*.

Arto. 7. **Plazos.** Los plazos establecidos en el presente Código, y en las demás normas tributarias, correrán desde la media noche del día de inicio del mismo y se contarán de la siguiente manera:

1. Los plazos de años o de meses serán continuos y terminarán el día equivalente del año o mes respectivo;

2. 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; y

3. 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.

Arto. 8. **Actualización de Valores.** Los valores absolutos establecidos en este Código, y demás leyes y disposiciones tributarias, se actualizarán automáticamente en base a la legislación monetaria vigente y correspondientes disposiciones emitidas por el Banco Central de Nicaragua.

Capítulo II

Tributos

Arto. 9. **Concepto y Clasificación.**

Tributos son las prestaciones en dinero que el Estado exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines. Los tributos se clasifican en : *impuestos, tasas y contribuciones especiales.*

Impuesto: Es el tributo cuya obligación se genera al producirse el presupuesto contemplado en la ley y obliga al pago de una prestación a favor del Estado, sin contraprestación individualizada en el contribuyente.

Tasa: Es el tributo cuya obligación se genera al obtenerse el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público, o de un servicio público individualizado en el contribuyente. No es tasa la contraprestación recibida del usuario en pago de servicios no inherentes al Estado.

Contribución especial: Es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de determinadas obras públicas o de actividades estatales, 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.

Capítulo III

Administración de los tributos

Arto. 10. **Órgano Administrador.** Se entiende como *Administración Tributaria* la Dirección General de Ingresos (DGI) del Ministerio de Finanzas, órgano que tiene a su cargo la administración, recaudación y fiscalización de los tributos regulados por este Código; **así como la recaudación y percepción de multas y cobros o recargos**

pecuniarios que impongan ministerios y demás organismos estatales, con las excepciones establecidas en el Artículo 1 del presente Código y en las normas que rigen la actividad de la banca estatal.

TITULO II
2. DE LA RELACION TRIBUTARIA

Capítulo I

Obligación Tributaria

Arto. 11. **Concepto.** La *obligación tributaria* es el vínculo jurídico emanado de la ley que nace al producirse el hecho generador, según el cual un sujeto pasivo se obliga a la prestación de una obligación pecuniaria a favor del Estado.

Arto. 12. **Convenios entre Particulares.** Los convenios sobre materia tributaria celebrados entre particulares no son oponibles al Fisco, salvo en los casos autorizados por el presente Código.

Arto. 13. **Validez Jurídica de los Hechos Gravados.** La obligación tributaria no será afectada por circunstancias que se relacionan con la validez de los actos o con la naturaleza del objeto perseguido por los particulares. Tampoco se verá alterada por los efectos que los hechos o actos gravados tengan en otras ramas jurídicas, siempre que se produzca el presupuesto de hecho establecido por la ley tributaria respectiva. En el caso de tributos que se apliquen sobre documentos referentes a actos o contratos, la simple emisión de los mismos origina el hecho generador que configura la obligación tributaria.

Capítulo II

Sujeto activo

Arto. 14. **Concepto.** *Sujeto Activo*, o acreedor de la obligación tributaria es el Estado por medio de la **Administración Tributaria**, facultada legalmente para exigir su cumplimiento.

Capítulo III

Sujeto Pasivo

Arto. 15. **Concepto.** *Sujeto pasivo* es el obligado por la ley al cumplimiento de la obligación tributaria, sea en calidad de contribuyente o de responsable.

Arto. 16. Solidaridad. Cuando dos o más personas estén obligadas por un mismo crédito fiscal, su responsabilidad será solidaria. El principio de solidaridad en materia tributaria se regirá por lo establecido en la legislación nacional vigente.

Sección I Contribuyentes y Responsables

Arto. 17. Contribuyentes. Son *contribuyentes* los sujetos pasivos respecto de los cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria. Esta condición puede recaer:

- a. En las personas naturales, prescindiendo de su capacidad, según el Derecho Civil o Mercantil;
- b. En las personas jurídicas de derecho público o derecho privado, en los fideicomisos y en los demás entes colectivos a los cuales otras ramas jurídicas atribuyen calidad de sujeto de derecho; y
- c. En las entidades o colectividades que constituyan una unidad económica, dispongan de patrimonio y tengan autonomía funcional.

Arto. 18. Responsables por Cuenta Ajena. Son *responsables por deuda tributaria ajena* las personas que sin tener el carácter de contribuyentes deben, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a éstos. La responsabilidad establecida en el presente artículo se limita al valor de los patrimonios que se administran.

Arto. 19. Responsables Directos. Son *responsables directos* en calidad de agentes de retención o percepción, las personas designadas por la ley que en virtud de sus funciones públicas o privadas, intervengan en actos u operaciones en los cuales deben efectuar la retención o percepción del tributo correspondiente. Para estos efectos, se entiende que :

1. *Agentes de retención* son los sujetos que al pagar o acreditar ciertas sumas a los contribuyentes o terceros, están obligados legalmente a retener de las mismas, una parte de éstas como pago a cuenta de los tributos a cargo de dichos contribuyentes;
2. *Agentes de percepción* son las personas naturales o jurídicas que por disposición legal deben percibir el impuesto y enterarlo al Fisco. También son agentes de percepción las personas jurídicas con quienes la Administración Tributaria suscriba convenios para percibir los tributos y, según se establezca, los intereses moratorios y sanciones.

Arto. 20. Responsabilidad de los Agentes. Efectuada la retención o percepción, el agente es el único responsable ante el Fisco por el importe retenido o percibido. La falta de cumplimiento de la obligación de retener o percibir, no exime al agente de la obligación de pagar al Fisco las sumas que debió retener o percibir.

Toda persona que traslade, perciba o retenga tributos sin normas legales que lo autoricen, responde directamente ante la persona a la cual efectuó dicho traslado, percepción o

retención; sin perjuicio de incurrir en responsabilidad penal si la presunción de haber cometido delito de estafa se comprueba por el juez penal competente.

Si quien efectúe indebidamente la retención o percepción del tributo hubiese ingresado el dinero al Fisco, dentro del plazo máximo de un (1) mes de retenido o percibido, se considerará el hecho como error excusable y procederá la devolución de la suma correspondiente al acreedor, a su simple solicitud.

Sección II Domicilio Fiscal

Arto. 21. **Personas Naturales.** El domicilio fiscal de las personas naturales en **Nicaragua será**, en orden de prelación:

- 1.El lugar que hubiere indicado o registrado la persona natural al inscribirse en la Administración Tributaria; o el que indicare en el primer escrito o audiencia al comparecer ante la Administración Tributaria.
- 2.El lugar de su residencia habitual, el cual se presumirá cuando permanezca en ella, en forma continua o discontinua, más de seis (6) meses **durante** el ejercicio anual de imposición;
- 3.El lugar donde desarrolle sus actividades civiles o comerciales, en caso de no conocerse la residencia habitual o de existir dificultad para determinarla;
- 4.El que elija la Administración Tributaria, en caso de existir más de un domicilio; y
- 5.El lugar donde ocurra el hecho generador, en caso de no existir domicilio fiscal.

Arto. 22. **Personas Jurídicas.** El domicilio fiscal de las personas jurídicas en **Nicaragua será**, en orden de prelación:

1. El lugar que hubiere indicado o registrado la persona jurídica al inscribirse en la Administración Tributaria; o el que indicare en el primer escrito o audiencia al comparecer ante la Administración Tributaria;
2. El lugar donde se encuentre su dirección o administración efectiva;
3. El lugar donde se encuentre el centro principal de su actividad;
4. El lugar que se establezca en la escritura de constitución y estatutos;
5. El que elija la Administración Tributaria, en caso de existir más de un domicilio fiscal; y
6. El lugar donde ocurra el hecho generador, en caso de no existir domicilio fiscal.

Arto. 23. **Residentes en el Extranjero.** En cuanto a las personas residentes en el extranjero, el domicilio fiscal se determinará aplicando, en orden de prelación, los siguientes criterios:

- 1.Si tiene establecimiento en el país, se aplicarán a éste las disposiciones de los dos artículos anteriores;
- 2.En los demás casos, tendrá el domicilio de su representante; y
- 3.A falta de representante, tendrán como domicilio el lugar donde ocurra el hecho generador del tributo.

Arto. 24. **Domicilio Especial.** Los responsables y los contribuyentes podrán fijar un domicilio especial a los efectos tributarios, con la conformidad de la Administración Tributaria, la cual sólo podrá negar su aceptación si resultare inconveniente para el desempeño de sus funciones. La conformidad de la Administración se presumirá en el caso de que ésta no manifieste desacuerdo dentro de los treinta (30) días siguientes a la fecha de notificación. Una vez aprobado este domicilio, prevalecerá sobre cualquier otro, salvo que el interesado, en actuación o declaración posterior ante la Administración Tributaria, utilizare alguno de los previstos en los artículos anteriores.

La Administración Tributaria podrá requerir la constitución de nuevo domicilio especial, cuando lo considere conveniente para el cumplimiento de sus funciones. Los contribuyentes y los responsables tienen la obligación de indicar a la Administración Tributaria su domicilio fiscal, en cualquier actuación o declaración, o mediante comunicación especial. El anterior domicilio se considerará subsistente en tanto no se indique uno nuevo.

Capítulo IV

Hecho Generador.

Arto. 25. **Concepto.** *Hecho generador* es el presupuesto establecido en la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.

Arto. 26. **Ocurrencia.** Se considera ocurrido el hecho generador y existentes sus resultados:

1. En las situaciones de hecho, desde el momento en que se hayan realizado las circunstancias materiales necesarias para que se produzcan los efectos que normalmente le corresponden; y
2. En las situaciones jurídicas, desde el momento en que estén constituidas de conformidad al derecho aplicable.

El hecho generador se considerará ocurrido en el lugar donde se hayan realizado los hechos, actos, circunstancias o elementos constitutivos del presupuesto de hecho legal, o donde se haya realizado el último de aquéllos cuando hubieren acaecido en diferentes lugares o donde la ley considere que se han realizado.

Arto. 27. **Caso Especial.** Si el hecho generador fuere un acto jurídico condicionado, se le considerará perfeccionado:

1. Si la condición fuere *resolutoria*, en el momento de su celebración. En este caso la condición resolutoria tendrá, a los efectos tributarios, carácter retroactivo; y
2. Si la condición fuere *suspensiva*, al producirse ésta.

En caso de duda, se entenderá que la condición es resolutoria. Si el hecho generador estuviere condicionado por la ley, se considerará perfeccionado en el momento de su

acaecimiento y no en el del cumplimiento de su condición.

Capítulo V

Extinción de la Obligación Tributaria

Arto. 28. **Medios de Extinción.** La obligación tributaria se extingue por los siguiente medios:

1. Pago;
2. Compensación;
3. Confusión;
4. Condonación o Remisión; y
5. Prescripción.

Sección I

Pago

Arto. 29. **Concepto.** *Pago* es el medio directo por el cual el contribuyente o responsable efectúa la prestación, establecida en la ley, que extingue la obligación tributaria. El pago también puede ser efectuado por terceros, por cuenta del contribuyente o responsable, subrogándose sólo en cuanto al derecho de crédito y a las garantías, preferencias y privilegios substanciales.

Arto. 30. **Realización.** El pago debe efectuarse en el lugar, fecha y forma que indique la ley o la reglamentación correspondiente. **Los pagos parciales que efectúen los contribuyentes o responsables por deudas tributarias, deberán ser recibidos por la Dirección General de Ingresos, sin perjuicio de las sanciones correspondientes en caso de incumplimiento.**

Arto. 31. **Cesión de Bienes.** El pago se podrá realizar mediante cesión de bienes siempre que se cumplan los requisitos y condiciones establecidas en el Código Civil y en el Código de Procedimiento Civil.

Arto. 32. **Imputación de Pago.** Los contribuyentes o responsables deberán indicar a cuales de sus deudas deben imputarse los pagos que efectúen. Cuando éstos **no hagan la imputación, será efectuada por la Administración Tributaria.**

Arto. 33. **Pagos a Cuenta.** Los pagos a cuenta de **determinado** tributo deben ser establecidos o autorizados por ley, que fijará el modo de determinación de su cuantía, **forma y plazo de cumplimiento.**

Arto. 34. **Facilidades de pago.** La Administración Tributaria podrá conceder, excepcionalmente, facilidades para el pago de los tributos e intereses, cuando éstas se soliciten antes del vencimiento del plazo para su pago; siempre que los derechos del Fisco

queden asegurados y se justifiquen adecuadamente las causas que impiden el cumplimiento normal de la obligación.

Estas facilidades deberán consistir en el pago diferido hasta por un máximo de doce (12) cuotas mensuales consecutivas, devengando sobre los respectivos saldos, interés equivalente a la tasa de interés activa más alta de los bancos, publicada por el Banco Central de Nicaragua, más un **medio por ciento (0.5%)**.

Para la concesión de facilidades de pago, la Administración Tributaria podrá exigir las garantías reales o personales que considere procedente.

En ningún caso se otorgará facilidades de pago a los agentes de retención por tributos retenidos, salvo en los casos fortuito o de fuerza mayor.

En caso de que el deudor incumpla con el pago de dos cuotas, consecutivas o no, en los plazos y forma convenidos, caducarán las facilidades concedidas haciéndose exigible el pago inmediato del saldo adeudado.

Arto. 35. **Retención o Percepción.** Existe pago por parte del contribuyente en los casos que, de acuerdo con lo establecido en la ley, le hubieren efectuado la retención o la percepción del tributo respectivo. El efecto de dicho pago se limitará al monto retenido o percibido

Sección II Compensación

Arto. 36. **Casos de Compensación.** Cuando el contribuyente o responsable no ejerza el derecho consignado en el Artículo 58, **se compensarán de oficio los créditos tributarios firmes, líquidos y exigibles de la Dirección General de Ingresos, del contribuyente o responsable, referente a períodos no prescritos, empezando por los más antiguos y aunque provengan de distintos tributos.**

Sección III Confusión

Arto. 37. **Concepto.** **Habrà extinción por confusión cuando, como consecuencia de la transmisión de bienes o derechos afectos al tributo, el sujeto activo de la obligación tributaria quedare colocado en la situación del deudor.**

Sección IV Condonación

Arto. 38. **Concepto.** La obligación de cancelar los tributos, sus intereses moratorios y multas, sólo puede ser condonada por ley.

Sección VI Prescripción

Arto. 39. **Términos.** El derecho de la Administración Tributaria de determinar la obligación tributaria y exigir su pago con los intereses moratorios y multas correspondientes, prescribe a los cuatro (4) años.

Este término será de **seis (6)** años cuando el contribuyente o responsable, de acuerdo a las leyes, no se haya registrado en la oficina correspondiente de la Administración Tributaria, o cuando no cumpliera la obligación de declarar el hecho generador.

Arto. 40. **Cómputo.** El término de prescripción comenzará a contarse desde el **día siguiente al vencimiento de la fecha establecida para el cumplimiento de la obligación tributaria.**

Arto. 41. **Interrupción.** La prescripción podrá interrumpirse una sola vez, por:

1. La determinación de la obligación tributaria, ya sea que ésta se efectúe por la Administración Tributaria o por el contribuyente o responsable;
2. El reconocimiento, expreso o tácito, de la obligación tributaria por parte del contribuyente o responsable de la misma;
3. La solicitud de prórroga o de otras facilidades de pago;
4. Presentación de demanda judicial para exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias;
5. El pago de una o más cuotas de prórrogas concedidas; y
6. Notificación expresa que la Administración Tributaria efectúe al deudor, respecto de obligaciones tributarias pendientes de cancelación.

Interrumpida la prescripción, comenzará a computarse nuevamente el término a partir **del día siguiente** al que se produjo la interrupción.

Arto. 42. **Suspensión.** El curso de la prescripción se suspende por:

1. La interposición de peticiones o recursos administrativos, hasta sesenta (60) días después que la Administración Tributaria adopte resolución, o transcurra el término para ello, sobre las peticiones o recursos;
2. La notificación al contribuyente o responsable del inicio de la auditoría o revisión fiscal por la Administración Tributaria. En este caso, la suspensión se aplicará por el término de seis (6) meses, contados a partir de la fecha en que se inicie la auditoría o revisión fiscal; y
3. La pérdida de los libros y registros de la contabilidad. En este caso la suspensión se producirá desde que se efectúe la denuncia del hecho ante la Administración Tributaria, hasta que los mismos sean hallados o se rehagan los asientos y registros contables, de acuerdo con las disposiciones legales pertinentes.

Capítulo VI

Declaratoria de Incobrabilidad

Arto. 43. **Casos.** La Administración Tributaria podrá de oficio, previa aprobación de la Contraloría General de la República, declarar incobrables las obligaciones tributarias de un mismo sujeto pasivo, incluyendo recargos, multas e intereses, en los siguientes casos:

1. Cuando el monto de la deuda no exceda de un mil córdobas (C\$ 1,000.00), siempre que hubiesen transcurrido tres (3) años desde la fecha de la última diligencia practicada para localizar al deudor tributario o identificar sus bienes o derechos, con el fin de lograr la cancelación de la deuda y tales diligencias tuvieren resultado negativo; y

2. También podrá declararse la Incobrabilidad, aunque exceda del monto indicado en el numeral anterior, cuando:

a. El deudor tributario, a la fecha de exigírsele el pago de la deuda, haya sido declarado judicialmente insolvente o en estado de quiebra y se desconozca si posee bienes o derechos de cualquier naturaleza, que puedan ser habidos para pagar la obligación tributaria;

b. Existiere proceso de concurso de acreedores o quiebra, por la parte de la obligación tributaria que no pudo cobrarse, no obstante haberse realizado la acción ejecutiva transcurrida;

c. Las obligaciones tributarias que se originen en sanciones aplicadas a deudores tributarios fallecidos o cuya ausencia o muerte presunta hubiese sido debidamente declarada, siempre que las mismas hayan quedado firmes, antes de producidas cualesquiera de las dos causales citadas. En este caso, siempre que no se haya identificado bienes o derechos con los cuales pueda hacerse efectiva la deuda tributaria;

d. Las obligaciones tributarias de los contribuyentes o responsables que se encuentren ausentes del país por cinco (5) o más años, y siempre que no se hayan identificado bienes o derechos que puedan apropiarse para pagar la deuda tributaria; y

e. Se hubiere producido la prescripción de la obligación tributaria.

Arto. 44. **Efectos de la Declaratoria.** La resolución que declare la Incobrabilidad de un obligación tributaria, por las causales indicadas en el artículo anterior, salvo lo indicado en el literal e) del mismo, dejará en suspenso la iniciación o, en su caso, la prosecución del procedimiento de cobro. Dicha resolución deberá ser comunicada a las dependencias de la Administración Tributaria que corresponda para su cumplimiento, y a la Contraloría General de la República.

Arto. 45. **Reanudación del Cobro.** Mientras no transcurra el término respectivo de la prescripción, podrá continuarse el procedimiento de cobro si desaparecen las causas que dieron lugar a la declaratoria de Incobrabilidad. En este caso, deberán aplicarse los intereses devengados hasta la fecha de la acción de cobro.

Capítulo VII

Intereses

Arto. 46. **Casos.** La falta de pago de las obligaciones tributarias dentro del plazo establecido en la disposición legal o reglamentaria, hará surgir, sin necesidad de actuación alguna de la Administración Tributaria, la obligación de pagar intereses equivalentes a la tasa de interés activa más alta de los bancos, publicada por el Banco Central de Nicaragua, más un **medio por ciento (0.5%)**, desde el momento en que el tributo causado debió pagarse hasta la extinción de la deuda pendiente. El interés no podrá exceder de la suma principal adeudada.

El mismo interés se aplicará en beneficio del contribuyente en caso de mora por parte de la Administración, cuando esté obligada por resolución, al reembolso de pagos indebidos realizados a favor del Fisco, en concepto de tributos, intereses y sanciones, a partir de la fecha en que se originó el crédito a favor del contribuyente o responsable.

Los intereses señalados en los párrafos anteriores, serán aplicables tanto al valor de la deuda, como al crédito fiscal a favor del Contribuyente, actualizados y con mantenimiento de valor según la legislación monetaria vigente y a las correspondientes disposiciones emitidas por el Banco Central de Nicaragua.

Capítulo VIII

Privilegios del Crédito Fiscal

Arto. 47. **Prelación.** El crédito fiscal será un crédito privilegiado, según lo establecido en el Código Civil.

Capítulo IX

Exenciones y Exoneraciones

Arto. 48. **Exención.** *Exención* es la dispensa total o parcial del cumplimiento de la obligación tributaria, otorgada por ley que, de ser posible, deberá especificar: el sujeto y objeto de la misma; las condiciones y requisitos exigidos para su otorgamiento; los tributos que comprende; si es total o parcial; si se afecta la base imponible, la tasa, alícuota o tipo aplicable o el propio importe del tributo; y, en su caso, la duración.

La exención, aún cuando fuere concedida en función de determinadas condiciones de hecho, puede ser derogada o modificada por ley posterior. Lo anterior es sin menoscabo de los derechos adquiridos por aplicación de la ley que otorgó el beneficio.

Arto. 49. **Exoneración.** *Exoneración* es la dispensa total o parcial de la obligación

tributaria, concedida por el Poder Ejecutivo en los casos autorizados por ley. La ley que autorice al Poder Ejecutivo para conceder exoneraciones, especificará los tributos que comprende; los presupuestos necesarios para que proceda; y los plazos y condiciones a que está sometido el beneficio.

TITULO III

3. DERECHOS Y RECURSOS DE LOS CONTRIBUYENTE, RESPONSABLES Y TERCEROS

Capítulo I

De los Derechos

Arto. 50. **Alcances.** Son *derechos* de los contribuyentes, **responsables y terceros** los conferidos por la Constitución Política, por este Código y por leyes específicas. Los derechos de los contribuyentes son irrenunciables.

Capítulo II

Derechos que Operan de Oficio

Arto. 51. **Atención Administrativa.** Los contribuyentes tienen derecho a un servicio eficiente y **oportuno** que deben recibir de la Administración Tributaria, incluyendo la debida orientación y las facilidades necesarias para el cumplimiento de sus obligaciones; así como a ser atendidos por las autoridades competentes en los términos y plazos establecidos al contribuyente, **en base al presente Código.**

Arto. 52. **Requerimientos.** Toda solicitud o requerimiento de las autoridades fiscales a los contribuyentes, se deberá notificar por escrito según lo consignado en este Código.

Arto. 53. **Medidas internas.** Los contribuyentes tendrán derecho a conocer las medidas que la Administración Tributaria determine, por medio de normas administrativas internas, las cuales serán divulgadas **trimestralmente.**

Arto. 54. **Auditorías.** En la realización de auditorías o revisiones fiscales, el contribuyente,

responsable o tercero tendrá derecho a:

1. **No ser fiscalizado o auditado por tributos, conceptos, ni períodos o ejercicios fiscales ya auditados por autoridad fiscal, o sobre los cuales hubiere prescrito el derecho de la Dirección General de Ingresos a determinar la obligación tributaria;**
2. Exigir a las autoridades fiscales su identificación y credencial dirigida al contribuyente cuando se ordene la auditoría, debiendo contener **el tributo, conceptos, período o ejercicio fiscal**, los motivos o justificación del trabajo a realizar, y el tiempo estimado para su ejecución; **copia de lo cual deberá entregarse al contribuyente, responsable o tercero**. Cualquier plazo adicional debe justificarse;
3. Que las auditorías se efectúen en sus oficinas;
4. Fijar una fecha determinada para que los auditores inicien sus revisiones, dentro de los tres días siguientes después de recibida la notificación para efectuar la auditoría;
5. Que una vez finalizada la auditoría, los auditores expliquen en detalle, antes de abandonar el local del contribuyente, el resultado de la revisión, la base legal y las sanciones **aplicables en su caso**. El contribuyente podrá obtener informe del trabajo final preparado por los auditores, dentro de los treinta (30) días posteriores a su retiro del local;
6. No ser sometido en forma simultánea a dos o más revisiones fiscales de la Administración Tributaria;
7. Informar a la Administración Tributaria, bajo juramento, las irregularidades que observe durante la revisión fiscal; y
8. Presentar pruebas e **información requeridas por la Administración Tributaria en el plazo de quince (15) días**, a partir de su requerimiento.

Arto .55.**Resolución.** Los contribuyentes tendrán derecho a recibir durante los **sesenta (60)** días posteriores a la realización de toda auditoría o revisión fiscal, el resultado de las mismas. Si pasados los **sesenta (60)** días antes indicados, contados desde la fecha de retiro de los auditores del local donde se realizó la auditoría o revisión fiscal , el contribuyente no recibiere debidamente notificado el resultado correspondiente , se entenderá que la auditoría o revisión fiscal no causó reparo alguno, quedando imposibilitada la Administración Tributaria para sustentar reparos o modificaciones en base a dicha auditoría o revisión.

La fecha de retiro de los auditores del local del contribuyente, será la consignada en el acta que retome los elementos indicados en el numeral 5 del artículo anterior. La entrega del acta es de obligatorio cumplimiento para los auditores.

Arto.56. **Confidencialidad.** Los contribuyentes tienen derecho a la privacidad de la información proporcionada a la Administración Tributaria , sin perjuicio de lo consagrado al respecto en el Artículo 26 de la Constitución Política.

Arto. 57. **Información.** Sólo con autorización del contribuyente se permitirá la salida de los documentos originales de sus oficinas. Será facultad del contribuyente suministrar copia de la información que, en ocasiones anteriores, hubiere sido entregada oficialmente a las autoridades fiscales.

Arto. 58. **Aplicación de saldos.** Los contribuyentes podrán aplicar los saldos de un impuesto a favor de otro **impuesto o multas**, sin que se requiera autorización previa de la autoridad fiscal; bastará comunicación por escrito del contribuyente a la Administración de Rentas que le corresponda, durante los ocho (8) días hábiles que antecedan a la presentación de la declaración.

Arto. 59. **Declaraciones sustitutivas.** Todo contribuyente podrá presentar *declaraciones sustitutivas* para corregir, enmendar o modificar, las anteriormente presentadas. Cuando se trate de períodos y tributos sobre los cuales se hubiere efectuado notificación o auditoría de la Administración Tributaria, será necesaria autorización escrita de ésta para que proceda la declaración sustitutiva.

Las declaraciones sustitutivas presentadas durante los treinta (30) días posteriores al vencimiento del plazo para la presentación original, no estarán sujetas a recargo alguno. **En caso que la declaración sustitutiva afecte saldos a favor, considerados en declaraciones posteriores, se deben presentar simultáneamente las sustitutivas de éstas.**

Arto. 60. **Dictamen Fiscal.** Para efectos de presentación o revisión de declaraciones fiscales, los contribuyentes tendrán derecho a conocer el nombre de las personas o firmas privadas, autorizadas por la Administración Tributaria para formular *dictamen fiscal* y hacer uso del mismo.

La Dirección General de Ingresos publicará en los tres (3) primeros meses del año fiscal, los nombres de las personas autorizadas para formular dictamen fiscal.

Capítulo III

Derechos que Operan a Instancia de Parte

Sección I Consultas

Arto. 61. **Alcances.** Quien tenga un interés personal y directo, puede consultar a la administración tributaria sobre el sentido, forma, base de aplicación y alcance de las normas tributarias, a una situación de hecho concreta y actual. A ese efecto, el consultante debe exponer por escrito, con claridad y precisión, todos los elementos constitutivos de la circunstancia que motiva la consulta y puede asimismo expresar su opinión fundada. El escrito en que se formule la consulta debe ser presentado con copia fiel de su original la que, debidamente sellada y con indicación de la fecha de su presentación, debe ser devuelta como constancia al interesado.

Toda consulta se interpondrá ante las oficinas centrales de la Dirección General de Ingresos o en la Administración de Rentas más cercana a su domicilio fiscal.

Arto. 62. **Contestación.** La Administración Tributaria dispone de treinta y cinco (35) días para evacuar la consulta, contados a partir de la fecha de su interposición. Si al vencimiento de dicho término no dicta resolución, se debe entender aprobada la posición del consultante. El *silencio*

administrativo positivo no surtirá efectos en el caso de consultas que no hayan reflejado un determinado criterio de parte del consultante. Las consultas de tipo informativo serán atendidas en igual plazo. Ninguna consulta tendrá efectos retroactivos ni suspenderá la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria.

Arto. 63. **Rechazo.** Las consultas que no se ajusten a lo establecido en el Capítulo III del Título V, serán devueltas **al momento de su recepción.**

Sección II Acción de Repetición

Arto. 64. **Repetición o Reclamo.** Los pagos indebidos de tributos, intereses y sanciones, dará lugar al ejercicio de la *acción de repetición*, por la cual se reclamará la devolución de dichos pagos. Los casos de devolución de tributos, autorizados por leyes especiales a título de incentivos, franquicia tributaria, aplicación de exenciones, subsidios, o en razón de otras causas, estarán regidos por lo prescrito en este Código.

Arto. 65. **Sujeto que la Ejerce.** La acción de repetición corresponderá a los contribuyentes, responsables o terceros que hubieren realizado el pago considerado indebido. No procederá la acción de repetición si el pago se ha efectuado para satisfacer una obligación tributaria prescrita, sea que el pago se haya efectuado con conocimiento de la prescripción o sin él.

Arto. 66. **Tributos Retenidos o Indebidamente Traslados.** Cuando un contribuyente o responsable traslade o retenga tributos de manera indebida, deberá ingresarlo inmediatamente al Fisco, y tendrá derecho a interponer la acción de repetición, siempre y cuando pruebe que efectúa la gestión autorizado por quien o quienes soportaron económicamente el gravamen indebido, o bien que restituyó a éstos las cantidades respectivas. De lo contrario, la repetición deberá hacerse a quien acredite que soportó efectivamente la carga económica del tributo.

Arto. 67. **Procedimiento y Resolución.** La acción de repetición deberá interponerse dentro del plazo de prescripción señalado en el Título II de este Código, contado desde la fecha en que se efectuó el pago indebido. La acción de repetición, debidamente justificada, se interpondrá en la Administración de Rentas de la Dirección General de Ingresos donde se efectuó el pago indebido. La decisión corresponderá al respectivo Administrador de Rentas.

Interpuesta la acción de repetición, el Administrador de Rentas deberá pronunciarse en el término de treinta (30) días hábiles, contados a partir de la fecha de recepción de la acción. La Administración de Rentas podrá solicitar al actor o interesado que evacue las pruebas justificativas de su acción. Esta solicitud deberá formularse al interesado dentro de los primeros siete (7) días hábiles que sucedan a la interposición de la acción. Si no se emitiera resolución dentro del plazo de treinta (30) días hábiles, contados a partir de la recepción de las pruebas, se entenderá como una resolución favorable al actor.

Si la resolución fuere parcial o totalmente desfavorable, el reclamante podrá interponer los recursos establecidos en el presente Código.

Arto. 68. **Reintegro.** Cuando la decisión sea favorable al reclamante y éste no tuviese otros adeudos pendientes con la Administración Tributaria, la devolución de los pagos indebidos se efectuará dentro de los ocho (8) días hábiles siguientes a la **notificación** de la resolución; esta devolución se hará efectiva con mantenimiento de valor, según la legislación monetaria vigente.

Si pasados los ocho (8) días antes indicados la Administración no hubiere efectuado la devolución, se aplicará un recargo igual a la tasa de interés moratorio que aplica la misma Administración Tributaria en el cobro de tributos atrasados. El reclamante quedará facultado para interponer los recursos establecidos en este Código, si luego de emitida la resolución favorable transcurren treinta (30) días calendario sin efectuarse la devolución.

Sección III

Derechos de Carácter Particular

Arto. 69. **Transferencia de Créditos.** Los contribuyentes podrán transferir a un tercero los créditos fiscales a su favor, **emitidos por la Dirección General de Ingresos, debiendo informar de esta circunstancia a la Administración Tributaria con quince (15) días hábiles de anticipación. Los créditos fiscales se emitirán** según el procedimiento y plazos establecidos para hacer efectiva la acción de repetición. **Los créditos fiscales por saldos a favor serán emitidos por la Dirección General de Ingresos a través de las Administraciones de Rentas en documentos denominados Nota de Crédito Negociable, los cuales serán libremente transferibles por el simple endoso.**

Arto. 70. **Conflicto de Intereses.** Con motivo de la realización de auditorías, los contribuyentes tendrán derecho a solicitar que se cambie a los auditores o autoridad que les atienden, cuando existan conflicto de intereses o razones de carácter personal que puedan incidir en la relación Fisco-contribuyente. Esta solicitud deberá formularse en los primeros tres (3) días hábiles de iniciada la auditoría, debiendo justificarla adecuadamente.

Arto. 71. **Sistemas Computarizados.** Todo contribuyente podrá llevar sus registros contables en forma **manual, mecanizada o computarizada, previo registro de los mismos en la Dirección General de Ingresos. Asimismo podrá llevar sistemas de facturación computarizados, para lo cual deberá solicitar autorización escrita de la Dirección General de Ingresos.**

Capítulo IV

Normas sobre Gestión, Actuación y Tramitación

Sección I Comparecencia

Arto. 72. **Personería.** En toda gestión ante la Administración Tributaria el interesado puede actuar personalmente o por medio de sus representantes legales debidamente autorizados y hacerse

acompañar de los asesores que estime conveniente. La representación podrá acreditarse mediante **simple** autorización escrita extendida por el representado.

Arto. 73. **Recepción de Escritos.** En la interposición de todo escrito por el contribuyente, la Administración Tributaria deberá anotar en la copia del mismo constancia oficial de su recepción, **la cual consistirá en sello, hora, fecha y firma del funcionario o empleado que lo recibe.**

Arto. 74. **Domicilio.** El interesado tendrá derecho a indicar su domicilio fiscal en el primer escrito o audiencia, aún cuando lo tengan registrado en la oficina correspondiente de la Administración Tributaria. Si el domicilio hubiere sido modificado, se atenderá el indicado por el interesado.

Sección II Notificaciones

Arto. 75. **Destino.** Toda notificación de los actos administrativos se deberá realizar en el domicilio que el contribuyente hubiere indicado o registrado en la Administración Tributaria.

Arto. 76. **Requisitos.** La notificación es requisito necesario para que el contribuyente se dé por enterado de los actos emanados de la Administración Tributaria, cuando éstos produzcan efectos individuales.

Los contribuyentes se darán por notificados cuando la administración tributaria cumpla con alguna de las siguientes formas de notificación:

1. Personalmente, entregándola contra recibo al interesado. Se tendrá también por notificado personalmente el interesado o representante que realice cualquier actuación que implique el conocimiento inequívoco del acto, desde el día en que se efectuó dicha actuación;
2. Por correspondencia postal o telegráfica, dirigida al interesado a su domicilio, con acuse de recibo para la Administración Tributaria;
3. Por cédula o constancia escrita entregada por empleados de la Administración Tributaria en el domicilio del interesado;
Esta notificación se hará a persona adulta que habite o trabaje en dicho domicilio, quien deberá firmar el correspondiente recibo, del cual se dejará copia al interesado en la que conste la fecha de entrega;
4. Por aviso, que se practicará cuando no haya podido determinarse el domicilio del interesado o de su representante, o cuando fuere imposible efectuar notificación personal, por correspondencia o por constancia escrita. La notificación por aviso se hará mediante publicación que contendrá un resumen del acto administrativo correspondiente. Dicha publicación deberá efectuarse por una sola vez en uno de los periódicos de circulación nacional;

5. Por medio de sistemas de telecomunicación ordinaria, por computación, electrónicos y similares, siempre que los mismos permitan confirmar la recepción; y
6. Cuando los actos administrativos afecten a una generalidad de deudores tributarios de una localidad o zona, su notificación podrá efectuarse mediante una sola publicación en uno de los periódicos de circulación nacional.

Arto. 77. **Términos.** Las notificaciones se practicarán en días y horas hábiles. Los términos para las notificaciones personales comienzan a correr al empezar el día inmediato siguiente a aquél en que se haya notificado la respectiva resolución. Cuando la notificación no sea practicada personalmente, sólo surtirá efectos después del tercer día hábil siguiente a su realización.

Arto. 78. **Copia de Resoluciones.** El contribuyente tendrá derecho a recibir, junto con la notificación de una resolución, copia literal de esta última.

Arto. 79. **Improcedencia.** El contribuyente tendrá derecho a no comparecer ante la Administración Fiscal, limitándose únicamente a comunicar por escrito las razones de su inasistencia, cuando:

1. La notificación se refiera a hechos ya finiquitados con la Administración Tributaria; y
2. La notificación se refiera a la presentación de documentos que ya hubiesen sido presentados de acuerdo con la ley.

El incumplimiento de los trámites legales en la realización de las notificaciones, tendrá como consecuencia el que las mismas no surtan efecto sino a partir del momento en que se hubiesen realizado debidamente.

Sección III Medios de prueba

Arto. 80. **Admisibilidad y Acceso a Actuaciones.** Podrán invocarse todos los medios de prueba admitidos en derecho. Los interesados, sus representantes y abogados asistentes tendrán acceso a sus expedientes, inclusive a las actas donde conste la investigación de las infracciones y podrán consultarlos sin más exigencia que la comprobación de su identidad o personería.

Arto. 81. **Término de prueba.** El término de que dispondrá el contribuyente para presentar las pruebas que estime conveniente, referidas a la revisión fiscal, será de quince (15) días contados a partir del día siguiente en que los auditores abandonen el local del contribuyente. Asimismo, podrá presentar pruebas complementarias dentro de los quince (15) días hábiles posteriores a la recepción del informe final de los auditores. Los documentos solicitados por la Administración Tributaria y no presentados por el contribuyente de manera oportuna, no podrán tenerse como prueba a su favor, en ulteriores recursos.

Arto. 82. **Pruebas para Mejor Proveer.** Se reputarán legítimos, salvo prueba en contrario, los actos del contribuyente realizados por sí o sus funcionarios mediante la emisión de documentos por sistemas de computación, electrónicos, mecánicos y similares, siempre que esos documentos contengan los datos e informaciones necesarias para la acertada comprensión del contenido del respectivo acto y del origen del mismo.

De igual forma se reputarán legítimos, salvo prueba en contrario, los actos del contribuyente que gocen de la autenticación de fedatarios públicos.

Capítulo V

De los Recursos

Arto. 83. **Impugnación.** Los actos y resoluciones que emita la Dirección General de Ingresos, por los que se determinen tributos, intereses moratorios, sanciones, o que afecten en cualquier forma los derechos de los contribuyentes, **así como las omisiones**, podrán ser impugnados por los afectados en las formas y plazos que establece este Código.

Arto. 84. **Contenido.** Los recursos del contribuyente se interpondrán por escrito en papel común, debiendo contener **los requisitos siguientes:**

1. Designación de la autoridad, funcionario o dependencia a que se dirija
2. Nombres, apellidos y generales de ley del recurrente. Cuando no actúe en nombre propio, deberá acreditar su personería;
3. Reseña del acto o disposición que se recurre y la razón de su impugnación con la relación de hechos;
4. Petición que se formula, exposición de los perjuicios directos o indirectos que se causan, y bases que sustentan el recurso;
5. **Señalamiento de casa u oficina para notificaciones; y**
6. **Lugar, fecha y firma del recurrente.**

Los errores u omisiones de cualquiera de los requisitos antes descritos, no será motivo para rechazar el recurso; en este caso, el contribuyente tendrá un plazo de diez (10) días hábiles para subsanar los errores u omisiones que señale la Administración Tributaria.

Arto. 85. **Efectos de los Recursos y no Pago Previo.** La interposición de los recursos produce efecto suspensivo, en lo que hace a la resolución recurrida, no siendo necesario para su interposición el pago previo de los tributos, intereses y sanciones objeto del recurso. Sin embargo, deberá **efectuarse** el pago de los tributos, intereses y sanciones que no son materia de impugnación, **mediante declaración sustitutiva presentada dentro de los quince (15) días hábiles siguientes a la notificación de la resolución.**

Arto. 86. **Tipos de Recursos.** Serán admisibles los siguientes recursos:

1. *Recurso de Reposición.* Se interpondrá ante el propio funcionario o autoridad que dictó la resolución o acto impugnado;
2. *Recurso de Revisión.* Se interpondrá ante el Director General de Ingresos; y
3. *Recurso de Apelación.* Se interpondrá ante el Tribunal Tributario Administrativo.

Arto. 87. **Recurso de Reposición.** El *Recurso de Reposición* se interpondrá ante el propio funcionario o autoridad que dictó la resolución o acto impugnado, para que aclare, modifique o revoque la resolución. El plazo para la interposición de este recurso será de diez (10) días hábiles, contados a partir de la fecha de notificación del acto o resolución que se impugna. El contribuyente podrá ampliar las pruebas admisibles o que le sean solicitadas por la autoridad recurrida, dentro de los diez (10) días hábiles posteriores a la interposición del recurso, o de la fecha en que se soliciten.

La autoridad recurrida deberá pronunciarse en un plazo de treinta (30) días hábiles, contados a partir de la fecha de interposición del recurso, o de la fecha en que el recurrente subsanare los errores u omisiones incurridos en la interposición del recurso, o de la fecha en que entregare las pruebas indicadas en el párrafo anterior. Transcurrido este plazo, sin pronunciamiento debidamente notificado al recurrente, se entenderá que la resolución es favorable al reclamante.

Arto. 88. **Recurso de Revisión.** El *Recurso de Revisión* se interpondrá ante el Director General de Ingresos como autoridad jerárquica superior del funcionario o autoridad cuyo acto fue impugnado. También se interpondrá este recurso en contra de los actos o resoluciones dictadas por el propio Director General de Ingresos.

El plazo para la interposición de este recurso será de diez (10) **días hábiles**, contados a partir de la fecha en que fue notificada por escrito la resolución sobre el Recurso de Reposición, o desde la fecha en que no se hubiere aceptado dicho recurso, o se hubiere recibido la notificación de la disposición firmada por el Director General de Ingresos. El contribuyente podrá presentar las pruebas admisibles o que le sean solicitadas por la autoridad recurrida, dentro de los diez (10) **días hábiles** posteriores a la interposición del recurso, o de la fecha en que se soliciten.

El Director General de Ingresos deberá pronunciarse en un plazo de sesenta (60) días hábiles, contados a partir de la fecha de interposición del recurso, o de la fecha en que el recurrente subsanare los errores u omisiones incurridos en la interposición del recurso, o de la fecha en que entregare las pruebas indicadas en el párrafo anterior. Transcurrido este plazo, sin pronunciamiento escrito del Director General de Ingresos, debidamente notificado al recurrente, se entenderá que la resolución es favorable al reclamante.

Arto. 89. **Recurso de Apelación.** Contestado el Recurso de Revisión, o desde la fecha en que se negare su aceptación, se podrá interponer el *Recurso de Apelación* ante el Tribunal Tributario Administrativo. El plazo para interponer el Recurso de Apelación será de quince (15) días

hábiles, contado desde la fecha en que fue notificada por escrito la resolución sobre el Recurso de Revisión, o desde el momento en que no se hubiere aceptado el mismo.

Este recurso deberá interponerse en original y una copia. **Recibido el Recurso de Apelación, el Tribunal Tributario Administrativo enviará copia del mismo al Director General de Ingresos ordenándole que remita al Tribunal todo lo actuado sobre el caso, en los siguientes cinco (5) días hábiles a la recepción de la copia del recurso. El Director General de Ingresos deberá contestar los agravios en los diez (10) días hábiles posteriores a la recepción de la copia del Recurso de Apelación. Transcurrido los diez (10) días antes indicados, el Tribunal abrirá a pruebas por un plazo común de quince (15) días hábiles.**

El Tribunal Tributario Administrativo deberá pronunciarse en un plazo de noventa (90) días calendarios, contados a partir de la fecha de interposición del recurso, o de la fecha en que el recurrente subsanare los errores u omisiones incurridos en la interposición del recurso; transcurrido este plazo sin pronunciamiento escrito del Tribunal Tributario Administrativo, debidamente notificado al recurrente, se entenderá que la resolución es favorable al reclamante. El Tribunal Tributario Administrativo determinará el pago de costas a favor del beneficiado en la sentencia respectiva. Dichas costas no excederán del diez por ciento (10%) del monto litigado. **Las resoluciones del Tribunal Tributario Administrativo por las cuales no se recurra de amparo, serán de obligatorio cumplimiento y ejecución en un plazo de diez (10) días hábiles posteriores a su notificación.**

Arto. 90. **Término de la Distancia** .En todos los plazos establecidos para la interposición o contestación de los recursos, se adicionará el término de la distancia, según lo establecido en el Código de Procedimiento Civil.

TITULO IV

4. **DEBERES DE LOS CONTRIBUYENTES, RESPONSABLES Y TERCEROS.**

Capítulo I

Disposiciones Generales

Arto. 91. **Concepto.** Son deberes y obligaciones de los contribuyentes, responsables y terceros, los establecidos en este Código y demás leyes tributarias. En particular deberán:

1. Presentar las declaraciones que por disposición de la ley estuvieren obligados, en los tiempos y formas por ésta determinados. Las declaraciones fiscales tendrán efecto de declaraciones juradas.
2. Pagar los tributos establecidos por ley en los plazos definidos para ello.

Arto. 92. **Deberes Formales.** Son deberes formales de contribuyentes, responsables y terceros, los relacionados con la obligación de:

1. Inscribirse en los registros a que están obligados; aportar las informaciones y los datos necesarios para ello; y comunicar sus modificaciones, especialmente cuando se trate del inicio, suspensión o finalización de sus actividades económicas. De manera especial, deberán comunicar cualquier cambio de su domicilio;
2. Inscribir y llevar los libros y registros referentes a las actividades y operaciones que se vinculen con los tributos, de acuerdo con las disposiciones legales pertinentes;
3. Conservar en buen estado por el lapso de cuatro (4) años, los libros, registros y documentación de interés tributario, así como los soportes magnéticos y los documentos en que conste el cumplimiento de sus obligaciones tributarias;
4. Mantener actualizados los libros y registros contables; entendiéndose como actualizados el

- plazo que no exceda de tres (3) meses de atraso;
5. Emitir facturas y comprobantes en la forma y con el contenido que exigen las leyes y demás disposiciones sobre la materia;
 6. Obtener de la Administración Tributaria autorización para realizar ciertos actos o actividades, cuando así lo dispongan las normas tributarias y el presente Código;
 7. Permitir y facilitar a los funcionarios autorizados de la Administración Tributaria las inspecciones y verificaciones de cualquier local, almacén, establecimiento comercial o industrial, oficinas, depósitos, buques, camiones, aeronaves y otros medios de transporte; y suministrar las informaciones que le fueren solicitadas en base a la ley y documentación respectiva de respaldo, cuando la Administración Tributaria así lo requiera;
 8. Autorizar estados financieros, declaraciones y otros documentos de aplicación fiscal, cuando lo requieran las normas tributarias;
 9. Comparecer ante la Autoridad Tributaria, personalmente o por medio de apoderado debidamente autorizado, cuando su presentación sea requerida para suministrar información de interés tributario; y
 10. Efectuar el levantamiento de inventario físico.

Capítulo II

Disposición Particular

Arto. 93. **Responsables por Cuenta Ajena.** Los responsables por deuda ajena deberán cumplir sus obligaciones en base a lo dispuesto en la legislación vigente. En especial deberán:

1. Efectuar, declarar y enterar las retenciones o percepciones a que están obligados por designación de la ley; y
2. Cumplir con los procedimientos, plazos y requisitos establecidos por este Código y demás leyes tributarias vigentes.

TITULO V

5. INFRACCIONES Y SANCIONES

Capítulo I
Naturaleza y Alcances

Sección I
Principios Generales

Arto. 94. **Aplicación.** Las disposiciones contenidas en este Título se aplican a todas las infracciones tributarias y las sanciones son de carácter administrativo, sin perjuicio de las que la autoridad judicial imponga por responsabilidades penales.

A falta de disposiciones especiales sobre infracciones y sanciones, se aplicarán supletoriamente los principios y normas del Derecho Penal, compatibles con la naturaleza y fines del Derecho Tributario.

Arto. 95. **Retroactividad.** Las normas tributarias sancionadoras regirán para el futuro y tendrán efecto retroactivo únicamente las que supriman infracciones, establezcan sanciones más benignas, o términos de prescripción más breves, o cualquier otra que favorezca al infractor.

Arto. 96. **Presunciones.** Las presunciones establecidas en el presente Código o en leyes especiales tributarias, admiten prueba en contrario y presuponen el conocimiento por parte del imputado de los hechos que le sirven de base.

Sección II
Responsabilidad

Arto. 97. **Efectos.** La responsabilidad por la comisión de infracciones no trasciende de la persona del infractor, salvo las excepciones contenidas en este Código. Son responsables personalmente de las infracciones y delitos tributarios los autores, coautores, cómplices y encubridores.

Si hubiere pluralidad de sujetos infractores, cada uno de ellos será responsable y se le aplicará individualmente la respectiva sanción.

Arto. 98. **Eximentes.** Son causas eximentes de responsabilidad, las siguientes:

1. La incapacidad legal y absoluta;
2. El caso fortuito o la fuerza mayor;
3. El error en cuanto al hecho que constituye la infracción;
4. El cumplimiento de la ley;
5. La obediencia debida; y
6. Cualquier otra circunstancia prevista en las leyes y aplicable a las infracciones tributarias.

Arto. 99. **Autores.** Se consideran *autores* de las infracciones tributarias:

1. A quienes tomen parte directa en la ejecución del hecho u omisión;
2. Los que induzcan directamente a otro a ejecutar la infracción; y
3. Los que participen en la ejecución de hechos, sin los cuales no se hubiere efectuado la infracción.

Arto. 100. **Concurso de Infractores** Se aplicará la misma sanción que al autor principal, sin perjuicio de la graduación de la pena que corresponde:

1. A los coautores, cómplices y encubridores, considerándose tales a los que financien, instiguen o ayuden de cualquier manera al autor, según el caso;

2. Al que para su provecho adquiera o tenga en su poder, oculte, venda o colabore en la venta o negociación de mercaderías u objetos respecto de los cuales sepa o deba saber conforme a las circunstancias, que se ha cometido una infracción; y
3. A los terceros que, aun cuando no tuvieran deberes tributarios a su cargo, faciliten por su culpa o dolo una infracción.

Arto. 101. **Profesionales.** A los profesionales, agentes y gestores que participen en infracciones dolosas en cualquiera de las formas previstas en el Artículo **104** de este Código, además de las sanciones aplicables, podrá suspenderse en el ejercicio de gestiones ante las autoridades de la Administración Tributaria por el término de seis (6) meses a un (1) año, a juicio del Tribunal Tributario Administrativo.

Se considerarán profesionales, agentes y gestores, a los efectos de este artículo, las personas que por su título, oficio o actividad habitual sean específicamente versadas en materia tributaria.

Arto. 102. **Personas Jurídicas.** Las personas jurídicas, entidades o colectividades, tengan o no personalidad jurídica, podrán ser sancionadas por **la comisión de** infracciones **tributarias.**

Capítulo II Infracciones y Sanciones

Sección I Infracciones

Arto. 103. **Concepto.** Toda acción u omisión que implique violación de **leyes y reglamentos tributarios**, constituye infracción sancionable en la medida y alcances establecidos en este Código.

Arto. 104. **Tipos.** Las infracciones tributarias son:

1. El incumplimiento de los deberes formales de contribuyentes y responsables;
2. La mora;
3. La omisión de presentar declaración o presentarla tardíamente;
4. La contravención ;
5. La defraudación; y

6. El incumplimiento de los deberes y obligaciones de funcionarios de la Administración Tributaria.

Arto. 105. **Intencionalidad.** Las infracciones requieren la existencia de dolo o culpa.

Arto. 106. **Concurrencia.** Cuando en un hecho concurren dos o más infracciones tributarias, se aplicará la sanción más grave, más la mitad de cada una de las otras penas.

Arto. 107. **Reincidencia y Reiteración.** Habrá *reincidencia* si el sancionado, por sentencia o resolución firme, comete nueva infracción de igual tipo dentro del plazo de prescripción de la obligación infringida.

Habrá *reiteración* cuando el imputado incurre en infracción de igual tipo sin que mediare sanción por sentencia o resolución firme.

Arto. 108. **Extinción.** Las acciones y sanciones por infracciones tributarias se extinguen por:

1. El cumplimiento;
2. La amnistía o condonación;
3. La prescripción; y
4. La muerte del actor o infractor, por la cual se extingue la acción sancionadora, mas no la acción contra los coautores, cómplices o encubridores.

Arto. 109. **Prescripción.** El derecho de aplicar sanciones y de cobrar o hacer cumplir las sanciones impuestas, prescribe a los cuatro (4) años, contados desde el **día** siguiente al de la fecha en que se cometió la infracción o quedó firme la sanción impuesta.

Arto. 110. **Interrupción y Suspensión.** La prescripción se *interrumpe* por la comisión de nuevas infracciones de la misma índole. El nuevo plazo se contará desde el **día** siguiente a aquél en que se cometió la nueva infracción.

La notificación de parte de la Administración Tributaria a quién cometió la infracción, *suspende* la prescripción por el término de seis (6) meses contados desde la notificación al imputado.

Sección II Sanciones

Arto. 111. **Aplicación.** Las sanciones deberán ser impuestas por los órganos competentes con sujeción a los procedimientos establecidos en este Código.

La pena de arresto sólo podrá ser aplicada por los órganos judiciales competentes. A estos efectos la Administración Tributaria formulará la denuncia ante la Procuraduría General de Justicia una vez que exista resolución administrativa firme.

Arto. 112. **Sanciones.** (*Versión A*) Las sanciones aplicables son:

1. Multa;
2. Suspensión y destitución de cargos públicos;
3. Clausura de establecimiento;
4. Pérdida de concesiones, privilegios y prerrogativas;
5. Inhabilitación para el ejercicio de oficios y profesiones, en materia tributaria, siempre que requieran de la aprobación de la Administración Tributaria; y
6. Decomiso de las mercaderías, objetos, vehículos y demás elementos utilizados para la comisión del delito.

Arto. 112. **Sanciones.** (*Versión B*) Las sanciones aplicables son:

1. Multa;
2. Suspensión y destitución de cargos públicos;
3. Pérdida de concesiones, privilegios y prerrogativas;
4. Inhabilitación para el ejercicio de oficios y profesiones, en materia tributaria, siempre que requieran de la aprobación de la Administración Tributaria; y
5. Decomiso de las mercaderías, objetos, vehículos y demás elementos utilizados para la comisión del delito.

La diferencia entre las dos versiones es que en la versión B se elimina como sanción el cierre de locales o negocios. Esto a solicitud del CADIN y de la Cámara de Comercio.

Arto.113. Las sanciones se graduarán tomando en cuenta las siguientes circunstancias atenuantes y agravantes.

Circunstancias atenuantes.

1. El estado mental del infractor, que no excluye totalmente su responsabilidad ;
2. No haber tenido la intención de causar el hecho imputado de tanta gravedad;
3. La presentación o declaración espontánea para regularizar el crédito tributario. No se reputará espontánea la presentación o declaración, motivada por una fiscalización de los organismos competentes;
4. No haber cometido el indiciado ninguna violación de normas tributarias durante los cuatro (4) años anteriores a aquel en que se cometió la infracción; y
5. Las demás atenuantes que resultaren de los procedimientos administrativos o jurisdiccionales, a juicio de los juzgadores.

En el proceso se apreciará el grado de dolo o culpa, para atenuar la sanción, e igualmente y a los mismos efectos, el grado de cultura del infractor.

Circunstancias agravantes.

1. La reincidencia y la reiteración;
2. La condición de funcionario público o empleado de la administración tributaria que tenga el imputado en relación a las funciones inherentes a su cargo;
3. La gravedad del perjuicio fiscal;
4. La gravedad de la infracción; y
5. La resistencia o reticencia del infractor para esclarecer los hechos.

En el proceso se apreciará el grado de dolo o culpa, para agravar la sanción, e igualmente y a los mismos efectos, el grado de cultura del infractor.

Arto. 114. **Prescripción.** Las sanciones aplicadas prescriben por el transcurso de cuatro (4) años contados desde el **día** siguiente a aquel en que quedó firme la resolución o la sentencia que las impuso.

Por igual término de cuatro (4) años prescribe la acción para reclamar la restitución de lo pagado indebidamente por concepto de sanciones pecuniarias.

Capítulo III

Disposiciones Especiales

Sección I

Incumplimiento de Deberes Formales del Contribuyente

Arto. 115. **Causas.** Son faltas por incumplimiento de las obligaciones formales de contribuyentes, responsables y terceros:

1. No inscribirse en los registros a que están obligados, aportar las informaciones y los datos necesarios para ello, y comunicar sus modificaciones, especialmente cuando se trate del inicio, suspensión o finalización de sus actividades económicas;
2. No inscribir ni llevar los libros y registros referentes a las actividades y operaciones que se vinculen con los tributos, de acuerdo con las disposiciones legales pertinentes;
3. No conservar en buen estado por el lapso de cuatro (4) años, los libros, registros y documentación de interés tributario, así como los soportes magnéticos y los documentos en que conste el cumplimiento de sus obligaciones tributarias;
4. No mantener actualizados los libros y registros contables; entendiéndose como actualizados el plazo que no exceda de tres (3) meses de atraso;
5. No emitir facturas y comprobantes en la forma y contenido que exigen las leyes y demás disposiciones sobre la materia;
6. No solicitar a la Administración Tributaria autorización para realizar ciertos actos o actividades, cuando así lo dispongan las normas tributarias;
7. No permitir y facilitar a los funcionarios autorizados de la Administración Tributaria las inspecciones y verificaciones de cualquier local, almacén, establecimiento comercial o industrial, oficinas, depósitos, buques, camiones, aeronaves y otros medios de transporte; no suministrar las informaciones que le fueren solicitadas en base a la ley y documentación respectiva de respaldo, cuando la Administración Tributaria así lo requiera;
8. No autorizar estados financieros, declaraciones y otros documentos de aplicación fiscal cuando lo requieran las normas tributarias;
9. No comparecer ante la Autoridad Tributaria personalmente o por medio de apoderado debidamente autorizado, cuando su presentación sea requerida para suministrar información de interés tributario;

10. No comunicar cualquier cambio en su situación fiscal; y
11. No efectuar levantamiento de inventario físico.

Arto. 116. **Sanciones.** El incumplimiento de las obligaciones formales de los contribuyentes, responsables y terceros, serán sancionadas de la siguiente forma:

1. Las indicadas en el numeral 1 del artículo anterior, con multa de cien córdobas (C\$ 100.00) por cada mes de retraso o desactualización;
2. Las indicadas en los numerales 2 y 3 del artículo anterior, con multa de quinientos córdobas (C\$ 500.00) por cada mes de retraso o desactualización;
3. La indicada en el numeral 4 del artículo anterior, con multa de quinientos córdobas (C\$ 500.00);
4. Las indicadas en los numerales 5 y 8 del artículo anterior, con multa de doscientos cincuenta córdobas (C\$ 250.00), siempre y cuando no constituyan defraudación fiscal;
5. Las indicadas en los numerales 6 y 10 del artículo anterior, con multa de ciento cincuenta córdobas (C\$ 150.00) y la anulación de los actos o actividades realizadas;
6. Las indicadas en los numerales 7 y 9 del artículo anterior, con multa de doscientos córdobas (C\$ 200.00) por cada día que impida las inspecciones o verificaciones, o por su no Comparecencia; y
7. La indicada en el numeral 11 del artículo anterior, con multa de un mil córdobas (C\$ 1,000.00) por cada mes de atraso.

Los valores de las multas indicadas en el presente artículo, se actualizarán para el mantenimiento de su valor en base a la legislación monetaria vigente y **disposiciones emitidas al respecto por el Banco Central de Nicaragua.**

Las multas antes descritas se aplicarán sin perjuicio de las penas por defraudación cuando la infracción así lo amerite.

Sección II

Mora

Arto. 117. **Concepto.** Constituye *mora* la falta total o parcial de pago de los tributos desde el vencimiento del plazo para su cumplimiento, sin necesidad de interpelación alguna.

Arto. 118. **Sanción.** Toda persona que incurra en mora deberá pagar en concepto de multa un recargo del diez por ciento (10%) sobre el monto del tributo e intereses actualizados al momento de hacer efectivo el pago.

Arto. 119. **Efectos.** Incurrir en mora produce los siguientes efectos:

1. Hace exigible la cancelación de la deuda tributaria del contribuyente o responsable; y
2. Faculta a la Administración Tributaria a adoptar medidas cautelares según lo prescrito en este Código, cuando ello fuere necesario para asegurar el cumplimiento de la obligación tributaria.

Sección III

Omisión de Presentación de Declaraciones Juradas o Presentación Tardía

Arto. 120. **Concepto.** Incurre en omisión de presentación de declaraciones juradas, el contribuyente o responsable que estando obligado por disposición legal, no cumple con dicha obligación. Incurre en presentación tardía de las mismas, cuando lo hiciere fuera de los plazos determinados por las leyes o reglamentos respectivos.

Arto. 121. **Sanción.** La falta de presentación o la presentación tardía de declaraciones juradas, serán sancionadas con una multa del veinticinco (25%) del tributo dejado de pagar. Si no existiere obligación de pagar tributos, la multa será de quinientos córdobas (C\$ 500.00). Dicho monto se actualizará para el mantenimiento de su valor en base a la legislación monetaria vigente y disposiciones emitidas por el Banco Central de Nicaragua.

Sección IV

Contravención

Arto. 122. **Concepto.** Incurre en contravención tributaria el que mediante acción u omisión, que no constituya defraudación, determine una disminución ilegítima de los ingresos tributarios u obtenga indebidamente exenciones u otros beneficios fiscales.

Arto. 123. **Realización.** Se considera configurada la contravención cuando se compruebe que:

1. Los agentes de retención no han efectuado las retenciones a que están obligados; y
2. Los contribuyentes han omitido dolosamente el pago de los tributos.

Arto. 124. **Sanción.** La contravención será sancionada con multa de una a dos veces el monto del tributo evadido o pretendido evadir, determinada por la Administración Tributaria.

Sección V

Defraudación

Arto. 125. **Concepto.** Comete delito de defraudación **tributaria** el que mediante simulación, ocultación, maniobra o cualquier otra forma de engaño, obtenga para sí o para un tercero, algún provecho indebido a expensas del derecho del sujeto activo de la percepción del tributo.

Es agravante especial la circunstancia de que la defraudación se cometa con la participación del funcionario que, por razón de su cargo, intervenga o deba intervenir en los hechos constitutivos de este delito.

Arto. 126. **Causas.** Constituye delito de defraudación tributaria:

1. Declarar importes, cantidades o datos falsos u omitir deliberadamente informaciones o datos que influyan en la determinación de la obligación tributaria;
2. Aprovechar exenciones o exoneraciones para fines distintos de los que corresponde en perjuicio del Fisco;
3. Elaborar o comerciar clandestinamente con mercaderías gravadas, considerándose comprendida en esta norma la evasión o burla de los controles fiscales, la utilización indebida de sellos, timbres, precintos y demás medios de control, o su destrucción o adulteración; la alteración de las características de la mercadería, su ocultación, cambio de destino o falsa indicación de procedencia;
4. Emitir y registrar facturas de compras y de ventas por operaciones inexistentes, o sobrevalorar o subvalorar las mercancías compradas o vendidas para beneficio propio y en perjuicio del Fisco;
5. Emitir los agentes de retención o percepción certificaciones de tributos por cantidades distintas de las ingresadas; y
6. No ingresar en los plazos establecidos los importes retenidos por tributos.

Arto. 127. **Presunción.** Se presume la intención de defraudar cuando:

1. Se adopten conductas, formas, modalidades o estructuras jurídicas manifiestamente inadecuadas para configurar la efectiva operación gravada y ello se traduzca en

- disminución del ingreso tributario;
2. Se lleven dos o más juegos de libros para una misma contabilidad para la determinación de los tributos;
 3. Exista contradicción evidente no justificada entre las constancias de los libros o documentos y los datos consignados en las declaraciones tributarias;
 4. No se lleven o exhiban libros, documentos o antecedentes contables exigidos por la ley, cuando la naturaleza o el volumen de las actividades desarrolladas no justifiquen tales circunstancias;
 5. Se produzcan informaciones inexactas sobre las actividades o negocios; y
 6. No emitir facturas o documentos soportes por las operaciones realizadas.

Arto. 128. **Penas.** La defraudación **tributaria** será penada con multa de una (1) a cinco (5) veces el monto del tributo evadido o pretendido evadir, determinado por la Administración Tributaria.

Podrá aplicarse además, conjunta o separadamente:

1. **Decomiso** de las mercaderías u objetos, vehículos y demás elementos utilizados para la comisión del delito;
2. Clausura del local o establecimiento donde se hubiere cometido la infracción, por un máximo de seis (6) meses; y
3. Cancelación, por un máximo de seis (6) meses, de las licencias o permisos relacionados con la actividad desarrollada por el infractor.

Sección VI

Incumplimiento de Deberes por los Funcionarios de la Administración Tributaria

Arto. 129. **Daño.** El funcionario o empleado de la administración tributaria que violando dolosamente los deberes del cargo provoque un daño económico a la Administración Tributaria o al contribuyente, será sancionado con multa de una a dos veces el monto del daño económico provocado.

Arto. 130. **Divulgación Dolosa.** El funcionario o empleado de la Administración Tributaria que divulgue dolosamente hechos, documentos o cualquier información que conozca por razón de su cargo y que por su naturaleza o por disposición de ley sean reservados, **será sancionado con multa de uno (1) a cuatro (4) meses del salario mensual del mismo, graduándose ésta conforme la valoración del caso. Dicha multa deberá enterarse en la Administración de Rentas correspondiente.**

Arto. 131. **Incumplimiento.** Todo funcionario o empleado de la Administración Tributaria que viole las disposiciones de este Código, **será sancionado con multa de uno (1) a**

cuatro (4) meses del salario mensual del mismo, graduándose ésta conforme la valoración del caso. Pudiéndose aplicar las sanciones por cada violación o infracción cometida y se enterarán en la Administración de Rentas correspondiente.

Arto. 132. **Remoción.** Las sanciones establecidas en esta Sección, son sin perjuicio de la remoción del funcionario infractor

Arto. 133. **Inaplicabilidad.** Las sanciones previstas en esta Sección, no se aplicarán si los hechos constituyen un delito o una infracción más grave, previstos en este Código o en otras leyes.

TITULO VI.

6. ADMINISTRACION TRIBUTARIA

Capítulo I

Facultades y Deberes de la Administración Tributaria

Arto. 134. **Facultades.** La Dirección General de Ingresos (DGI) podrá dictar normas generales para la aplicación de las leyes tributarias, dentro de los límites de sus facultades legales. Dichas normas podrán ser modificadas o derogadas por el superior jerárquico.

Arto. 135. **Publicación.** Sin perjuicio de la publicidad de las leyes, decretos, reglamentos y acuerdos dictados por autoridad competente, las disposiciones de carácter general dictadas por la Dirección General de Ingresos en uso de sus facultades legales, cuando resuelvan casos particulares que sean de interés general, serán dadas a conocer en el mes subsiguiente al de su revisión, por medio de publicaciones en *La Gaceta*, Diario Oficial, y en dos (2) periódicos de circulación nacional. Se omitirá toda referencia que pueda lesionar intereses particulares.

Asimismo, la Dirección General de Ingresos deberá publicar trimestralmente los valores establecidos en este Código y demás leyes Tributarias actualizados en base a la legislación monetaria vigente.

Arto. 136. **Instrucciones Internas.** Las órdenes e instrucciones internas de carácter general impartidas por los órganos administrativos a sus subordinados jerárquicos, que afecten a los contribuyentes, responsables o terceros, deberán ser publicadas para que tengan obligatoriedad.

Arto. 137. **Medio de Publicación.** La Dirección General de Ingresos deberá publicar todas las normativas, órdenes e instrucciones que emita, en por lo menos dos diarios de circulación nacional; especialmente deberá publicar las ratificaciones a favor del contribuyente, responsable o tercero, del silencio administrativo positivo; y aquellas que establece el presente Código. Dichas publicaciones deberán efectuarse trimestralmente.

Arto. 138. **Facultades Particulares.** Además de las facultades establecidas en este Código, de manera particular la Dirección General de Ingresos está facultada para:

1. Efectuar reparos e impugnaciones;
2. Requerir a cualquier persona que declare sus obligaciones tributarias dentro de los plazos o términos que señala el presente Código y demás leyes tributarias;
3. Requerir el pago y percibir de los contribuyentes y responsables los tributos adeudados y, en su caso, el interés, recargo y multas previstos en este Código y en las leyes tributarias respectivas;
4. Exigir que los contribuyentes, responsables y terceros lleven libros y registros especiales de las negociaciones y operaciones que se refieran a la materia imponible, salvo que los libros y registros obligatorios determinados por otras leyes sean suficientes a juicio de la Administración;
5. Requerir el apoyo y establecer adecuada coordinación con otros organismos del Estado, entidades autónomas, semi-autónomas y descentralizadas, para realizar estudios económicos, financieros y tributarios para poder establecer y aplicar con equidad las normas tributarias;
6. Autorizar de acuerdo con la ley tributaria respectiva, a determinados contribuyentes para que lleven una contabilidad simplificada y eximirlos de ciertos comprobantes, así como tasar de oficio con carácter general la base imponible en función de sus ingresos y actividades específicas. Esta disposición será aplicable únicamente a personas naturales;
7. Autorizar que los registros contables puedan llevarse por medios diferentes a los establecidos en la ley, tales como los mecanizados y computarizados;
8. Condonar las sanciones pecuniarias establecidas en este Código en base al siguiente procedimiento:
 - a. Cuando la infracción sea subsanada por iniciativa del contribuyente y el pago de los tributos, intereses y multas se cancelen en un solo acto, podrá condonarse hasta el setenta y cinco por ciento (75%) de la sanción pecuniaria;
 - b. Cuando la infracción sea subsanada por iniciativa del contribuyente, pero el pago de los tributos, intereses y multas no se efectúe en un solo acto, podrá dispensarse

- hasta el cincuenta por ciento (50%) de la sanción pecuniaria, si el arreglo de pago no excediera de seis (6) meses;
- c. Cuando en la comisión de infracciones concurren circunstancias atenuantes, de las establecidas en este Código, podrá dispensarse hasta un setenta y cinco por ciento (75%) de la sanción pecuniaria; y
 - d. **En el caso de reparos, ajustes o notificaciones que impongan multas, podrá dispensarse hasta un cincuenta por ciento (50%) de la sanción, si el pago se cancela en un solo acto.**
9. Ordenar, **por medio del Director General de Ingresos**, la intervención administrativa del negocio, a cuenta del dueño, cuando se trate de tributos sujetos a traslación, retención o percepción, y existe falta reiterada de pago del impuesto por parte del contribuyente, responsable o agente de percepción, o en otros casos de riesgo para la recaudación del tributo.
- Las intervenciones administrativas que no se realicen de conformidad a lo establecido en este Código, determinarán responsabilidad de la Dirección General de Ingresos por los daños que se causaren, pudiendo el afectado recurrir ante el Tribunal Tributario Administrativo para solicitar la indemnización que este organismo determine procedente. Para regular el ejercicio de las facultades antes descritas, la Dirección General de Ingresos emitirá y publicará las normativas correspondientes;
10. Emitir solvencia fiscal o boleta de no contribuyente.
- Solvencia es la situación jurídica de los particulares que han satisfecho los créditos fiscales a que estuvieren obligados; el documento que sobre esa situación extienda la Dirección General de Ingresos se conocerá como *solvencia fiscal*.**
- Boleta de no contribuyente* es el documento que acredita que no corresponde a determinada persona pagar alguno o algunos tributos, debido a que goza de exención legal, o porque está en la situación de cuantía no gravada por la ley tributaria.**
- La exigencia de presentar solvencia fiscal para la realización de determinados actos, será reglamentada por el Poder Ejecutivo;
11. Emitir y publicar el ***Manual de Auditoría Fiscal***, dentro de los tres (3) meses posteriores a la publicación del presente Código;
12. Aplicar las sanciones establecidas en este Código, mediante normativa que emitirá la Dirección General de Ingresos;
13. Requerir el auxilio de la fuerza pública cuando hubiere impedimento en el desempeño de sus funciones.

Arto. 139. **Procedimiento de Intervención.** La intervención administrativa de negocios se

efectuará si luego de transcurridos quince (15) días después de haberse requerido por escrito el pago de los tributos trasladados, retenidos o percibidos, dicha cancelación no se efectuará. Para tales efectos, el Director General de Ingresos nombrará un interventor, consignando en dicho nombramiento las facultades de controlar ventas o demás actos gravados, las adquisiciones de bienes, servicios, usos o goces gravados, el movimiento de caja y efectuar las declaraciones y pagos de los impuestos, por cuenta del contribuyente. La intervención administrativa se suspenderá inmediatamente que el afectado compruebe haber pagado los adeudos por los cuales se dictó dicha intervención administrativa.

Arto. 140. **Acción Fiscalizadora.** La Dirección General de Ingresos ejercerá su acción fiscalizadora a través de la Dirección de Fiscalización y de las Administraciones de Rentas, por medio de su titulares o de auditores debidamente acreditados. **Los reparos, ajustes, notificaciones o modificaciones deberán ser firmados por los titulares de la Dirección de Fiscalización y de las Administraciones de Rentas.**

Arto. 141. **Fiscalización.** La Dirección General de Ingresos dispondrá de amplias facultades de fiscalización e investigación según lo establecido en este Código y demás disposiciones legales, pudiendo de manera particular:

1. Requerir de los contribuyentes, responsables y terceros el suministro de cualquier información relativa a la determinación de los impuestos y su correcta fiscalización, quienes en consecuencia deberán contestar las preguntas que se les hagan sobre ventas, rentas, ingresos, gastos, bienes y deudas en general, o sobre las circunstancias y operaciones que tengan relación con la materia imponible. En consecuencia, podrá requerir la Comparecencia ante las autoridades administrativas para proporcionar dichas informaciones.
La Dirección General de Ingresos no podrá requerir información de personas que de acuerdo a las leyes, gocen del beneficio del sigilo de su información, salvo por mandato judicial;
2. Recibir las declaraciones juradas, verificar y fiscalizar el contenido de éstas por los medios y procedimientos legales, mediante el análisis e investigación técnicos que estime conveniente, con el fin de establecer con precisión el hecho generador, la base imponible y el monto del tributo correspondiente. Asimismo, podrá auditar libros y documentos vinculados con las obligaciones tributarias;
3. Aplicar las sanciones establecidas en este Código, con las excepciones en él consignadas;
4. Practicar en horas hábiles inspecciones en oficinas, establecimientos comerciales o industriales, medios de transporte o en locales de cualquier clase utilizados por los contribuyentes, responsables o terceros. Para realizar inspecciones fuera de las horas hábiles o en los domicilios particulares, en cualquier tiempo, será necesario orden judicial de allanamiento, de conformidad con el derecho común;
5. Presenciar o practicar toma de inventario físico de mercaderías y otros bienes de contribuyentes, responsables y terceros;
6. Fiscalizar y auditar a las personas facultadas para emitir *Dictamen Fiscal*.

Arto. 142. **Confidencialidad** .Las informaciones que la Administración Tributaria obtenga de los contribuyentes, responsables y terceros, por cualquier medio, tendrán carácter confidencial. Sólo podrán ser comunicadas a la autoridad jurisdiccional cuando mediare orden de ésta.

Arto. 143. **Incompatibilidad**. El Director General de Ingresos, los subdirectores generales, directores específicos, jefes y subjefes de departamento, oficinas y dependencias, y el personal fiscalizador de la Dirección General de Ingresos, no pueden ejercer otros puestos públicos o privados vinculados con la materia tributaria, con o sin relación de dependencia, por actuación propia o por medio de terceros. Se exceptúa el ejercicio de la docencia.

Asimismo, está prohibido al personal de la Dirección General de Ingresos desempeñar funciones remuneradas o gratuitas de carácter tributario, ejercer actividades a favor de los contribuyentes, responsables, terceros y **sus familiares dentro del cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad**, o asesorarlos en formular alegatos o presentaciones en cualquiera de las instancias, salvo que se trate de sus intereses personales.

Capítulo II

Determinación

Arto. 144. **Facultad y Definición**. La *determinación de la obligación* es el acto o conjunto de actos mediante el cual la Administración Tributaria, en base a lo preceptuado en la legislación vigente, declara la existencia de la obligación tributaria, y calcula la base imponible y su cuantía.

Arto. 145. **Causas de Determinación**. Existen causas para que la Administración Tributaria verifique la exactitud de las declaraciones o determine la obligación tributaria del sujeto pasivo, mediante procedimientos de oficio sobre base cierta o sobre base presunta, cuando:

1. El contribuyente o responsable hubiere omitido presentar la declaración o cuando no hubiere cumplido la obligación tributaria en los casos en que no se exija la declaración;
2. Por deficiencias de los datos consignados en la declaración que presente el sujeto pasivo, no sea posible para el funcionario fiscal liquidar debidamente el tributo correspondiente;
3. Por razón de los exámenes de los funcionarios fiscales se considere que las declaraciones no son claras, ciertas o exactas, o que se han rendido contraviniendo las disposiciones legales;
4. El contribuyente o responsable debidamente requerido conforme la ley, no exhiba los libros o documentos pertinentes o cuando la contabilidad no se lleve de acuerdo

- a las leyes y reglamentos;
5. El contribuyente o responsable no use, destruya, altere o impida el normal funcionamiento de los medios mecánicos o computarizados, autorizados por la Administración Tributaria;
 6. El contribuyente o responsable no exhiba las cintas, archivos e informes de auditoría, de los medios mecánicos o computarizados, o los presente en forma desordenada; y
 7. El contribuyente responsable no exhiba los inventarios de existencia o los muestre con omisiones, alteraciones o erróneamente valuados.

Arto. 146. **Error de Cálculo.** Cuando el sujeto pasivo haya cometido error de cálculo y no de concepto del que resultare diferencia a favor del Fisco, la Administración Tributaria requerirá el pago adeudado, el cual deberá efectuarse dentro del plazo de quince (15) días, contados a partir de la notificación.

Si la diferencia fuera a favor del contribuyente, la Administración Tributaria lo notificará a quien corresponde y procederá a acreditar en cuenta o a devolver tal diferencia. La devolución se hará de oficio y en su defecto a solicitud del sujeto pasivo.

Arto. 147. **Sistemas de Determinación** La determinación de la obligación tributaria por la Administración Tributaria se realizará aplicando los siguientes sistemas:

1. Sobre *base cierta*, con apoyo en los elementos que permitan conocer en forma directa los hechos generadores del tributo, tales como libros y registros contables, y la documentación que compruebe las operaciones efectuadas; y
2. Sobre *base presunta* a falta de libros, registros o documentos, o cuando los existentes fueren insuficientes o contradictorios. La base presunta tomará en cuenta los indicios que permitan estimar la existencia y cuantía de la obligación tributaria, teniendo como indicios cualquier dato que equitativa y lógicamente apreciado sirva para revelar la capacidad tributaria, tales como, volumen de transacciones, existencia de mercaderías y productos, monto de compras y ventas, el rendimiento normal del negocio en base a empresas similares, salarios, gastos incurridos y adquisiciones efectuadas

Arto. 148. **Base Presunta.** La determinación sobre base presunta sólo procede si el contribuyente no proporciona los elementos de juicio necesarios para practicar la determinación sobre base cierta y a la Administración Tributaria le fuere imposible obtener por si misma dichos elementos. En tal caso, subsiste la responsabilidad por las diferencias que pudieren corresponder derivadas de una posterior determinación sobre base cierta practicada en tiempo oportuno.

La determinación a que se refiere este artículo no podrá ser impugnada fundándose en hechos que el contribuyente hubiere ocultado a la Administración Tributaria, o no los

hubiere exhibido al ser requerido para ello por la respectiva autoridad, dentro del plazo de diez (10) días.

Arto. 149. **Excepcionalidad.** Sólo podrán utilizarse indicios o presunciones en el caso de imposibilidad de conocer los hechos, o de haberse agotado o no existir base cierta.

Arto. 150. **Cumplimiento.** Determinada la obligación tributaria sobre base cierta o presunta, el contribuyente o responsable, deberá cumplirla dentro de los cinco (5) días siguientes a su notificación.

Capítulo III Consultas

Arto. 151. **Evacuación.** La Administración Tributaria atenderá las consultas que se le formulen y que cumplan con las disposiciones contenidas en Título III, Derechos y Recursos de los Contribuyentes, Responsables y Terceros, y los requisitos que se establecen en este Capítulo. La Administración Tributaria evacuará las consultas mediante acto administrativo fundado.

Arto. 152. **Requisitos.** Toda consulta deberá cumplir con los siguientes requisitos:

1. Ser formuladas por escrito en papel corriente, indicando los datos generales del recurrente y su número de registro de contribuyente, dirección para notificación y teléfono;
2. Especificar el funcionario o autoridad a la cual se presente;
3. Exponer claramente los hechos objeto de la consulta con su opinión fundada;
4. Citar las disposiciones legales específicas; y
5. Facilitar los documentos y demás elementos de juicio que permitan una mejor inteligencia de los hechos o situaciones que la motivan.

Arto. 153. **Improcedencia.** El funcionario competente a quien se le presente la consulta, podrá declararla improcedente cuando:

1. No cumpla los requisitos establecidos en el artículo anterior;
2. No se aporten suficientes elementos de juicio;
3. Se refiera o guarde relación con hechos o situaciones objeto de controversia; y
4. Verse sobre normas tributarias que no sean de su competencia.

La improcedencia declarada por el funcionario, debe ser notificada al consultante indicando claramente las causas por las cuales se le ha declarado improcedente. **El contribuyente podrá volver a formular la consulta después de subsanadas las causas que originaron su improcedencia.**

Arto. 154. **Plazo.** Toda consulta que cumpla con los requisitos será evacuada dentro de un plazo de treinta y cinco (35) días hábiles.

Arto. 155. **Efectos.** La Administración Tributaria estará obligada a aplicar al consultante el criterio técnico sustentado en la evacuación de la misma.

Si la Administración Tributaria no evacúa la consulta en el plazo establecido el interesado aplicará el derecho de acuerdo a su opinión fundada.

En ambos casos solamente surtirá efectos para el caso consultado.

Arto. 156. **Eximente.** No podrá imponerse sanción a los contribuyentes que, en la aplicación de la legislación tributaria, hubieren adoptado el criterio o la interpretación expresada por la Administración Tributaria, en consulta evacuada sobre el mismo tipo de asunto.

Arto. 157. **Nulidad de la Consulta.** Será nula la consulta evacuada sobre la base de datos inexactos o falsos proporcionados por el recurrente.

Arto. 158. **Recursos.** De las consultas evacuadas por la Administración Tributaria, se podrán interponer los recursos establecidos en este Código.

NOTA: Una versión alterna del presente Capítulo, propuesta por la Dirección General de Ingresos, se adjunta al final de este documento.

Capítulo IV Cobro Judicial de las Deudas Tributarias

Sección I Juicio Ejecutivo

Arto. 159. **Requerimiento de Pago.** Si un contribuyente incurre en mora, la Administración Tributaria le dirigirá nota requiriéndole de pago y notificándole que si no pone fin a la mora dentro del término de quince (15) días hábiles, ordenará el procedimiento ejecutivo para hacer efectivo el respectivo crédito fiscal, el cual iniciará luego de la segunda notificación. Transcurrido el término anterior, la Administración Tributaria ordenará, sin más trámite, la iniciación del procedimiento ejecutivo para la efectividad del crédito fiscal.

Arto. 160. **Acción Ejecutiva.** La Administración Tributaria tendrá acción ejecutiva para perseguir al deudor moroso, sus sucesores o representantes **obligados por ley**, en virtud de créditos a su favor que resulten de resoluciones firmes o sentencias de las autoridades correspondientes, interponiendo la demanda ante el Juez Civil de Distrito del domicilio

señalado por el contribuyente ante la Administración Tributaria.

Los créditos **tributarios** exigibles deberán constar **en un oficio que el Director General de Ingresos suscribirá y enviará para su ejecución al Procurador de Finanzas de la Procuraduría General de Justicia**. A tal efecto, constituirán título ejecutivo además de los establecidos por la ley, los documentos administrativos presentados con los requisitos a que se refiere el artículo siguiente.

Arto. 161. **Requisitos.** El oficio del Director General de Ingresos deberá contener los siguientes requisitos:

1. Lugar y fecha de la emisión;
2. Nombre del obligado;
3. Indicación precisa del concepto e importe del crédito con especificación, en su caso, del tributo y ejercicio fiscal que corresponda, tasa y período del interés;
4. Individualización del expediente respectivo, así como constancia de si la deuda se funda en declaración del contribuyente o, en su caso, si se han cumplido los procedimientos legales para la determinación de oficio o para la aplicación de sanciones;
5. Nombre y firma del funcionario que emitió el documento con especificación de que ejerce las funciones debidamente autorizado al efecto; y
6. Constancia razonada de haber efectuado las dos notificaciones con requerimiento de pago e indicación de iniciar el cobro ejecutivo.

Arto. 162. **Presentación de la Demanda.** El Procurador de Finanzas debidamente acreditado con su nombramiento, deberá acompañar a su escrito de demanda el título ejecutivo a que se refiere el artículo anterior.

Arto. 163. **Excepciones.** El deudor tributario podrá presentar oposición dentro de los tres días posteriores al requerimiento. La oposición podrá fundamentarse en las siguientes excepciones:

1. Incompetencia del juez ante el cual se hubiere presentado la demanda;
2. Ilegitimidad de personería del demandante o del demandado;
3. **Inexigibilidad** del título por omisión de cualquiera de los requisitos señalados;
4. Extinción de la obligación por cualquiera de los medios previstos en este Código;

5. Espera concedida con anterioridad al embargo;

6. Inexistencia del crédito, declarada por resolución jurisdiccional ejecutoriada.

Se tendrán también como excepciones la interposición de tercerías de dominio y prelación. Las excepciones deberán oponerse en el mismo escrito expresando con claridad de **qué pruebas o medios** el deudor intenta valerse para acreditarlos.

Arto. 164. **Suspensión del Trámite.** El procedimiento no tendrá lugar y se declarará nulo, a solicitud de parte, en el mismo acto de la notificación o inmediatamente que se le haga saber al juez la existencia de:

1. La extinción de la obligación tributaria;

2. Que la administración tributaria ha concedido espera con anterioridad o posterioridad al embargo; y

3. Que se hubiere interpuesto recurso administrativo o recurso de amparo, según la ley respectiva, contra la resolución o acto de la Administración Tributaria, en el cual se sustente el título ejecutivo.

En cualquiera de los casos anteriores en que se declare nulo o sin lugar el procedimiento, o en los casos en que la sentencia firme beneficie al demandado, la Dirección General de Ingresos asumirá los gastos judiciales, daños y perjuicios ocasionados al demandado.

Sección II Procedimiento

Arto. 165. **Acreditamiento** .El funcionario competente para representar a la Administración Tributaria en el juicio ejecutivo será el Procurador de Finanzas, quien deberá acompañar al escrito de demanda la certificación del acta donde conste su nombramiento.

Arto. 166. **Mandamiento de Ejecución.** Recibida la demanda, el juez examinará el título y despachará o denegará la ejecución, ordenando librar el correspondiente mandamiento sin audiencia ni notificación del deudor del crédito fiscal, aunque éste se hubiere personado en el juicio. Para decretar estas medidas, el juez exigirá caución a la Administración Tributaria.

Las gestiones que en tal caso haga el demandado no entorpecerán de manera alguna el procedimiento ejecutivo, y sólo podrán ser estimadas por el juez como datos ilustrativos para apreciar la procedencia o improcedencia de la acción.

Si denegada la ejecución se interpusiere apelación de este fallo y hubiese lugar a ella, el juez elevará el proceso al superior, también sin notificación del demandado.

Arto. 167. **Contenido.** El mandamiento de ejecución contendrá:

1. Lugar y fecha de la emisión;
2. Nombre del deudor del crédito fiscal;
3. Concepto y monto de la deuda;
4. Orden de requerir de pago al deudor del crédito fiscal;
5. Advertencia de embargarle, si no pagare en el acto, bienes en cantidad suficiente para cubrir la deuda con sus intereses y las costas.

Si la ejecución recayere sobre cuerpo cierto, o si el acreedor en la demanda hubiere señalado, para que se haga el embargo, bienes que la ley permita embargar, el mandamiento contendrá también la designación de ellos.

Arto. 168. **Suspensión.** Puede el deudor en cualquier estado del juicio hacer cesar el embargo, consignando una cantidad suficiente para el pago de la deuda y las costas.

Arto. 169. **Embargo a Personas Jurídicas.** Cuando el embargo recayere sobre bienes de personas jurídicas, la Administración Tributaria **propondrá a la autoridad judicial** que nombre un interventor quien tendrá las facultades de un mandatario general de administración, hasta la recuperación del crédito fiscal.

Arto. 170. **Embargo de Bienes Inmuebles.** El embargo de bienes inmuebles se practicará con sólo la inscripción del mandamiento en el respectivo registro de la propiedad embargada, sin necesidad de captura material; el Juez comunicará al dueño o poseedor el embargo practicado, a fin de que él asuma las obligaciones de depositario.

Arto. 171. **Derecho Supletorio.** En todo lo no previsto en este capítulo, se actuará de acuerdo al Código de Procedimiento Civil y demás normas del Derecho Común.

Capítulo V

Dictamen Fiscal

En este Capítulo se ha incorporado solicitud del Colegio de Contadores Públicos de

Nicaragua, consistente en que únicamente los contadores públicos autorizados podrán emitir *Dictamen Fiscal*. Existe solicitud de otros sectores para que pueda ser cualquier profesional quien emita estos *Dictámenes*, siempre que cumpla los requisitos exigidos por el Reglamento correspondiente.

Arto. 172. **CPA.** Sin perjuicio de las facultades de investigación y fiscalización que tiene la Dirección General de Ingresos para asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, los contribuyentes, responsables, agentes retenedores y terceros con responsabilidad, podrán, de forma facultativa, hacer uso **de los servicios de contadores públicos autorizados**, debidamente autorizados por el Ministerio de Finanzas, para respaldar su declaración anual de Impuesto sobre la Renta, retenciones y pagos a cuenta, declaraciones mensuales de impuesto al consumo y demás obligaciones tributarias cuya recaudación, administración y fiscalización son de competencia de la Dirección General de Ingresos.

Arto. 173. **Contenido. Los contadores públicos autorizados** a que se refiere el artículo anterior, emitirán un *Dictamen Fiscal*, con fuerza de documento público, en el que declaren:

1. Haber revisado los registros y documentos del contribuyente que sustentan las declaraciones y pagos de tributos del contribuyente, responsable, retenedor o tercero con responsabilidad.
2. Haber efectuado pruebas de esos registros y documentos.
3. Haber verificado que esos registros y documentos cumplen los requisitos que señalan las leyes; y
4. Que las declaraciones y pagos de esos tributos son razonables, de acuerdo con la legislación tributaria vigente.

Arto. 174. **Documentos de Respaldo.** Los **contadores públicos autorizados** que emitieren *Dictamen Fiscal*, estarán obligados a presentar los papeles de trabajo, soportes y demás documentos que sustenten su dictamen, así como las aclaraciones, ampliaciones y justificaciones que les sean requeridas por la Dirección General de Ingresos.

Arto. 175. **Garantía.** Los contribuyentes, responsables, agentes retenedores y terceros cuyas declaraciones tributarias que hubieren hecho uso del *Dictamen Fiscal*, y que fueron requeridos por las autoridades de la Dirección General para actuaciones de fiscalización de sus declaraciones dictaminadas, únicamente en lo que concierne a esas declaraciones estarán relevados de toda obligación mientras no se verifique previamente el *Dictamen* y no se detecten actos u omisiones que presuman la comisión de infracciones tributarias.

Arto. 176. **Responsabilidad.** El representante de **las personas jurídicas** y quien suscriba el *Dictamen Fiscal*, serán responsables administrativamente por los actos u omisión que causaren perjuicio en los intereses del Fisco, y serán sancionados de conformidad con las

disposiciones de este Código y la legislación vigente, según el caso.

Arto. 177. **Reglamento.** El Presidente de la República, mediante Decreto Ejecutivo, emitirá el correspondiente Reglamento sobre el *Dictamen Fiscal*.

TITULO VII

7. Tribunal Tributario Administrativo

CAPITULO I

Creación, Naturaleza y Competencia

Arto. 178. **Alcances.** Créase el Tribunal Tributario Administrativo como un organismo altamente especializado, de función jurisdiccional y autónomo en el ejercicio de sus funciones. Tendrá su sede en Managua, Capital de la República, y jurisdicción en todo el territorio nacional.

Arto. 179. **Independencia.** Los miembros del Tribunal son independientes en el ejercicio de sus funciones y no están sometidos más que a la Constitución y a la ley.

Arto. 180. **Competencia.** El Tribunal Tributario Administrativo es competente para conocer y resolver sobre:

1. El Recurso de Apelación de que trata el Título III de este Código;

2. Los casos en que los ministerios, entes autónomos y demás instituciones o empresas del Estado dicten disposiciones tributarias sin estar facultados para ello o cobren tributos que se consideren exacciones ilegales;
3. Las quejas de los contribuyentes contra los funcionarios de la Administración Tributaria, en las actuaciones de su competencia;
4. Las sanciones, indemnizaciones, multas y demás, dictadas en contra de los funcionarios y empleados de la Administración tributaria;
5. Cualquier otro asunto que ordene la ley.

El Tribunal Tributario Administrativo tendrá facultades para proponer a las autoridades gubernamentales correspondientes, las medidas legales o reglamentarias que juzgue de interés para suplir deficiencias de las normas tributarias vigentes.

Arto. 181. **Atribuciones.** El Tribunal Tributario Administrativo, tendrá las siguientes atribuciones:

1. Decidir sobre su organización interna;
2. Aprobar el reglamento interno de actuaciones, y los deberes y atribuciones de su personal;
3. Solicitar la asesoría de peritos, en casos que lo ameriten;
4. Aprobar el presupuesto de sueldos y gastos de ese organismo.

Arto. 182. **Amparo.** Las resoluciones del Tribunal Tributario Administrativo agotan la vía administrativa y serán recurribles de Amparo según la legislación vigente, sin que sea necesario el depósito previo de los tributos, intereses y sanciones.

CAPITULO II

Organización y Funcionamiento

Arto. 183. **Integración.** El Tribunal Tributario Administrativo estará integrado por tres miembros, y sus respectivos suplentes, nombrados por la Asamblea Nacional para un período de cuatro años. Dos de los miembros serán abogados y un tercero contador público autorizado, miembro del Colegio de Contadores Públicos de Nicaragua. El Presidente del

Tribunal Tributario Administrativo nombrado por la Asamblea Nacional, de entre sus miembros, deberá ser abogado.

Cuando la importancia y naturaleza de la materia tratada lo justifique, el Tribunal Tributario Administrativo podrá ampliarse en dos miembros, uno de ellos será de profesión abogado y el otro contador público autorizado. Ambos serán nombrados por la Asamblea Nacional.

Arto. 184. **Quórum y Resoluciones.** Habrá quórum en las sesiones del Tribunal con la asistencia de todos sus miembros. Las resoluciones se tomarán por mayoría.

Arto. 185. **Requisitos.** Para ser miembro del Tribunal Tributario Administrativo se requiere:

1. Ser nicaragüense por nacimiento, mayor de treinta años y menor de setenta y cinco años de edad al día de la elección;
2. Estar en pleno ejercicio de sus derechos de ciudadano;
3. De reconocidas solvencia moral y experiencia en materia tributaria;
4. No estar ligado con parentesco dentro del cuarto grado de consanguinidad y segundo de afinidad con las autoridades superiores de la Administración Tributaria.

Arto. 186. **Remoción.** Son causas de remoción:

1. Desempeño ineficiente de sus funciones;
2. Mala conducta en el desempeño de sus funciones;
3. Negligencia reiterada que retarde la sustanciación de los procesos;
4. Comisión de delitos, incluso tentativa y frustración, cuyas penas afecten su buen nombre y honor;
5. Ineptitud;
6. Violación de las normas sobre incompatibilidad; y
7. Cuando debiendo excusarse en los casos previstos en el Artículo **188** de este Título,

no lo hubiere hecho.

Arto. 187. **Incompatibilidades.** Los miembros del Tribunal no podrán ejercer actividades vinculadas con el desempeño de su profesión, salvo que se trate 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 o la docencia.

Arto. 188. **Impedimentos.** Todo miembro del Tribunal Tributario Administrativo están impedido y debe excusarse de conocer los reclamos de los contribuyentes, cuando:

1. Tenga interés directo o indirecto en el reclamo;
2. 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;
3. Hubiere dictado la Resolución impugnada o la sentencia recurrida, o haber dado consejo respecto de los puntos controvertidos;
4. Tenga interés en la causa, por tratarse de su propio asunto, o por existir otra 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;
5. Hubiere sido gerente, administrador, representante, socio, condueño, contador, auditor, apoderado, tutor, empleado o abogado de la persona o empresa interesada en el reclamo;
6. Hubiere sido apoderado o defensor en la causa, tener amistad íntima o enemistad manifiesta con alguna de las partes, sus representantes, apoderados o abogados;
7. Tenga pendiente juicio civil o penal con alguna de las partes, o ser acreedor o deudor de cualquiera de ellas;
8. Esté en situación que pueda afectar su imparcialidad en forma análoga o más grave que las mencionadas.

La excusa o recusación será conocida y resuelta por los miembros restantes del Tribunal; y si todos estuvieren impedidos, los miembros llamarán a los respectivos suplentes, para que resuelvan sobre la excusa o recusación. Aceptada la excusa o

recusación, el Presidente del Tribunal llamará al o a los suplentes que corresponda, para que decidan sobre lo principal.

Arto. 189. **Retribución.** La retribución económica de los miembros del Tribunal Tributario Administrativo, será determinada por la Asamblea Nacional.

TITULO VIII

8. DISPOSICIONES FINALES Y TRANSITORIAS

Arto. 190. **Acciones y Recursos Interpuestos.** Los plazos previstos para las acciones y recursos que ya se hubieren interpuesto y que trata este Código, serán los que regían al momento en que comenzaron a correr, si su cómputo se hubiere iniciado con anterioridad a la entrada en vigencia del presente Código.

Arto. 191. **Infracciones y Sanciones Anteriores.** Las normas sobre infracciones y sanciones del presente Código, no tendrán aplicación respecto de las infracciones ocurridas antes de su entrada en vigencia, las que se regirán por la ley aplicable al momento de su comisión, salvo que las sanciones correspondan al mismo tipo de infracciones establecidas en este Código, y las sanciones contenidas en el mismo, beneficiaren al infractor. Todo lo anterior, siempre que la resolución o sentencia que aplicó la sanción no haya pasado en autoridad de cosa juzgada.

Arto. 192. **Preeminencia.** Prevalecerán sobre las leyes tributarias, y otras leyes, las normas del presente Código en todo lo concerniente a los tribunales y a su competencia, como también a la sustanciación y formalidades de los procedimientos y recursos tributarios pendientes a la fecha en que el mismo entre en vigencia.

Las actuaciones o diligencias que ya estuvieren iniciadas a la fecha de dicha entrada en vigencia, se tramitarán de acuerdo con la ley vigente al tiempo de su iniciación, hasta que culmine el trámite específico correspondiente a cada una de ellas.

Arto. 193. **Prescripción Iniciada.** Las normas aplicables sobre la prescripción cuyo curso se hubiere iniciado bajo el imperio de la ley anterior, y que no se hubiere complementado aún al tiempo de entrar en vigencia este Código, serán las que contempla la referida ley anterior.

Arto. 194. **Intereses.** Las normas del presente Código sobre intereses moratorios, así como las concernientes a la actualización de los créditos y deudas tributarios, se aplicarán sólo respecto de obligaciones y derechos de carácter tributario que se generen con posterioridad a la entrada en vigencia de este Código.

Sólo procederá el pago de intereses moratorios por el sujeto activo de la obligación tributaria, en los casos de repetición por pagos indebidos o efectuados en exceso, cuando éstos hayan sido efectuados con posterioridad a la entrada en vigencia del presente Código.

Arto. 195. Exoneraciones y Exenciones. La Asamblea Nacional y el Poder Ejecutivo, respectivamente, emitirán durante los sesenta (60) días posteriores a la publicación del presente Código, una Ley General de Exoneraciones y Exenciones, y su correspondiente Normativa reglamentaria de aplicación práctica.

Arto. 196. Derogaciones generales. Desde la fecha de entrada en vigencia del presente Código, quedarán derogadas las disposiciones contenidas en las distintas leyes que se opongan o traten sobre las materias en él comprendidas.

Arto. 197. Derogaciones específicas. De manera particular, a partir de la fecha de vigencia de este Código, se derogan las siguientes disposiciones y sus reformas:

1. Legislación Tributaria Común, Decreto N° 713;
2. Artículos 2, 7, 9, 10, 11, 12, 13 y 14 de la Ley Creadora de la Dirección General de Ingresos, Decreto N° 243;
3. Título IX, Revisión y Apelación, del Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta, Título denominado Ley Complementaria y Reglamentaria;
4. Capítulo IX, Disposiciones Penales y Prescripción, de la Ley de Impuesto General al Valor, Decreto N° 1531;
5. Capítulo VI, Sanciones y Prescripción, del Impuesto Específico de Consumo (IEC), Decreto N° 23-94;
6. Artículo 8 de la Ley Creadora de Licencias de Comercio, Decreto N° 539;
7. Artículo 9 de la Ley Creadora del Registro Unico del Ministerio de Finanzas, Decreto N° 850;
8. Reformas a la Ley del Delito de Defraudación Fiscal, Decreto N° 839;
9. Sanciones y Cierre de Negocios por Actos Vinculados con la Evasión Tributaria, Decreto N° 41-91;
10. Artículo 5 del Impuesto al Consumo de Cemento, Decreto N° 703;
11. Las sanciones establecidas en los artículos 14, 17, 18, 19 y 20 de la Ley de

Licencias Comerciales, Decreto N° 559; y

12. Artículo 18 de la Ley Referente a la Destilación y Venta de Aguardiente y Alcoholes (Ley de Patente de Licores), Decreto N° 362.

Arto. 198. **Sustitución.** En toda disposición legal que haga referencia a la Legislación Tributaria Común deberá leerse Código Tributario.

Mientras no se publique por parte de la Dirección General de Ingresos su manual de procedimientos administrativos, en las disposiciones del presente Código que se haga mención a la Administración Tributaria o Dirección General de Ingresos, sin especificar las instancias administrativas subordinadas, se entenderá referida a la Administración de Rentas.

Arto. 199. **Nombramiento.** La Asamblea Nacional nombrará a los miembros del Tribunal Tributario Administrativo dentro de los cuarenta y cinco (45) días posteriores a la publicación del presente Código.

Arto. 200. **Vigencia.** El presente Código Tributario entrará en vigencia tres (3) meses después de su publicación en, por lo menos, dos diarios de circulación nacional, sin perjuicio de su posterior publicación en el Diario Oficial, *La Gaceta*. Dentro de dicho lapso, el Poder Ejecutivo dictará las disposiciones que permitan su adecuada aplicación y adoptará las medidas administrativas que se requieran para ello, especialmente las indicadas en el presente Código Tributario.

TITULO VI, CAPITULO IV, SECCIONES I, II, III, IV Y V: PROPUESTA ALTERNATIVA SUGERIDA POR EL MINISTERIO DE FINANZAS.

**CAPITULO IV
COBRO JUDICIAL DE LAS DEUDAS TRIBUTARIAS.**

**SECCION I
DEL CREDITO FISCAL**

Arto.---- **Requerimiento de pago.** Si un contribuyente cayere en mora, la Administración Tributaria dirigirá nota la deudor requiriéndole de pago y notificándole que si no pone fin a la mora dentro del término de quince (15) días, ordenará el procedimiento ejecutivo para hacer efectivo el respectivo crédito fiscal.

Una vez transcurrido el término anterior, la Administración Tributaria ordenará sin más trámite la iniciación del procedimiento ejecutivo, para la efectividad del crédito fiscal.

Arto.---- **Acción Ejecutiva.** La Administración Tributaria tendrá acción ejecutiva para perseguir al deudor moroso, sus sucesores o representantes, por créditos a su favor que resulten de resoluciones firmes o sentencias de las autoridades correspondientes, interponiendo la demanda ante el Juez Civil de Distrito del domicilio según se ha determinado en este Código.

Los créditos tributarios exigibles deberán constar en un oficio que el Director General de Ingresos suscribirá y enviará al Procurador de Finanzas de la Procuraduría General de Justicia para su ejecución. Los créditos tributarios también podrán constar en garantías hipotecarias, bancarias, de prenda y otros títulos valores, como lo establece el Arto 24, párrafo tercero, del Título II de este Código, los que una vez puestos en manos de la Administración Tributaria se regirán en todo por las reglas de este Código.

Arto.---- **Título Ejecutivo Administrativo.** El oficio del Director General de Ingresos deberá contener los siguientes requisitos:

1. Lugar y fecha de la emisión.
2. Nombre del obligado.
3. Indicación precisa del concepto e importe del crédito con especificaciones, en su caso, del tributo y ejercicio fiscal que corresponda, tasa y período de interés.
4. Constancia razonada de haber efectuado la notificación legal y la no existencia de

- recurso administrativo alguno.
5. Nombre y Firma del Director General de Ingresos.

SECCION II

DEL JUICIO EJECUTIVO

Arto---- **Tribunales Competentes.** Serán Tribunales competentes, para conocer de estos juicios, los jueces de Distrito de lo Civil y en segunda instancia las Salas de lo Civil y Laboral de los Tribunales de Apelación respectivos, los cuales tramitarán los asuntos de conformidad con las reglas especiales que en este Código se establecen.

Arto---- **Acreditamiento.** El funcionario competente para representar a la Administración Tributaria en el Juicio Ejecutivo será el Procurador de Finanzas, quien deberá acompañar al escrito de demanda la certificación del acta donde conste su nombramiento y el respectivo Título Ejecutivo.

Arto ---- **Mandamiento de Ejecución.** Recibida la demanda, el juez examinará el título y despachará o denegará la ejecución ordenando requerir y librar el correspondiente mandamiento sin audiencia ni notificación del deudor del crédito fiscal, aún cuando se hubiere éste personado en el juicio. Para decretar estas medidas, el juez no exigirá caución a la Administración Tributaria.

Las gestiones que en tal caso haga el demandado no entorpecerán de manera alguna el procedimiento ejecutivo como datos ilustrativos para apreciar la procedencia o improcedencia de la acción.

Si denegada la ejecución se interpusiese apelación de este fallo y hubiese lugar a ella, el juez elevará el proceso al superior, también sin notificación del demandado.

Arto---- **Contenido del mandamiento.** El mandamiento de ejecución contendrá :

1. Lugar y fecha de la emisión.
2. Nombramiento del deudor del crédito fiscal.
3. Concepto y monto de la deuda.
4. Orden de requerir de pago al deudor del crédito fiscal.
5. La de embargarle, si no pagará en el acto, bienes en cantidad suficiente para cubrir la deuda con sus intereses y las costas.

Si la ejecución recayere sobre cuerpo cierto, o sí el acreedor en la demanda hubiere señalado, para que se haga el embargo, bienes que la ley permita embargar, el mandamiento contendrá también la designación de ellos.

Arto---- **Tramitación del mandamiento y ejecución.** El mandamiento de ejecución será realizado mediante cometimiento verbal del Fiscal hecho a cualquier habitante de la República con capacidad civil para obligarse, aunque no fuere del domicilio del deudor o del lugar donde estuvieren ubicados los bienes.

Arto---- **Facultades del ejecutor del embargo.** El ejecutor del embargo tiene plenos poderes para realizar la aprehensión material del objeto embargado, sin limitación legal alguna en cuanto a la determinación y selección de los objetos a embargarse procediendo siempre en conformidad con las instrucciones del fiscal.

Sin embargo, no podrán embargarse bienes que de acuerdo con las leyes comunes, fueren inembargables.

Arto---- **Embargo de bienes inmuebles.** El embargo de bienes inmuebles se practicará con solo la inscripción del mandamiento en el respectivo Registro Publico de la propiedad embargada, sin necesidad de captura material; el Juez comunicará al dueño o poseedor el embargo practicado, a fin de que él asuma las obligaciones de depositario. Los muebles se embargarán mediante su aprensión material y entrega al depositario.

Arto---- **Embargo a Personas Jurídicas.** Cuando fuere embargada alguna empresa de cualquier naturaleza, el Juez a instancia de la parte actora, nombrará un interventor quien tendrá las facultades generales de administración, sin perjuicio de las facultades particulares que este Código le confiere a la autoridad tributaria en su Arto.----, Título----. Las entradas de la empresa, deducidos sus gastos corrientes, se retendrán para el pago del crédito fiscal que se demanda.

Arto---- **Alcances de la Retención.** La retención de sueldos, salarios, pensiones, créditos activos y otras prestaciones en numerario se realizará mediante orden escrita a la persona obligada de retenerlos y depositarlos cuando ya estuvieren devengados, a la orden del Juez.

Arto---- **Excepciones del Retenedor Depositario.** En los casos del artículo que antecede, si el retenedor depositario, tuviere excepciones que oponer contra su acreedor, deberá expresarlo así ante el Juez de la causa, inmediatamente o a más tardar dentro de tercero día después de habersele ordenado la retención.

En caso de que le Fisco como adjudicatario del crédito, entablare demanda contra el deudor, éste solo podrá alegar las excepciones expresadas ante el Juez, dentro del término que habla el párrafo precedente.

Arto---- **Suspensión.** Puede el deudor en cualquier estado del juicio levantar el embargo, consignando una cantidad suficiente para el pago de la deuda y las costas.

Arto---- **Oposición y Excepciones.** El deudor tributario podrá presentar oposición dentro de los tres días posteriores al requerimiento. La oposición podrá fundamentarse únicamente en las siguientes excepciones:

1. Incompetencia del Juez ante el cual se hubiera presentado la demanda;
2. Ilegitimidad de personería del demandante o del demandado;
3. Inhabilidad del título por omisión de cualquiera de los requisitos señalados;
4. Extinción de la obligación por cualquiera de los medios previstos en este Código;
5. Facilidades de pago no incumplidas concedidas con anterioridad al embargo;
6. Inexistencia del crédito, declarada por resolución jurisdiccional ejecutoriada.

Se tendrá también como excepciones la Interposición de tercerías de dominio y prelación. Las excepciones deberán oponerse en el mismo escrito expresando con claridad y precisión los hechos y los medios de prueba, de que el deudor intenta valerse para acreditarlos.

Arto---- **Trámite de la Oposición.** Presentada en tiempo la oposición si las excepciones se basan en hechos pertinentes, el Juez dará audiencia dentro del tercero día al Procurador del Ministerio de Finanzas para que conteste la oposición pasado los tres días, con contestación o sin ella, el Juez fallará o abrirá pruebas con todos los cargos por cuatro días, si hubiere hechos que probar.

Arto---- **Apelación en la Oposición.** Vencido el término de pruebas, el Juez fallará suspendido o mandado seguir adelante la ejecución. De la resolución del Juez se podrá apelar inmediatamente o dentro del tercero día, de acuerdo con el Arto----.

SECCION III

DE LAS TERCERIAS

Arto---- **Tercerías Admisibles.** En estos juicios sólo son admisibles las siguientes tercerías : de Prolación y de Dominio. Para ser admitidas las tercerías deberán ser acompañadas de los documentos incontrovertibles en que se funden. Sí se basaren en documentos que a juicio del Juez no fueren incontrovertibles, sólo se admitirán si el demandante depositare a la orden del Juez una suma igual al crédito cuya ejecución se persigue, más multas, recargos y costas. Después de efectuado el remate, no se admitirán tercerías.

Arto---- **Admisión de las Tercerías.** Admitida la tercería, el Juez ordenará que su conocimiento pase a la justicia ordinaria.

SECCION IV

DE LA APELACION

Arto---- **Efecto Devolutivo.** Los recursos de Apelación se tramitarán en la siguiente forma : Interpuesta en tiempo, el Juez admitirá sin más trámite, en el efecto devolutivo y emplazará a las partes a personarse dentro de tres días, más la distancia, ante el Superior respectivo. El apelante deberá expresar sus agravios al comparecer ante el Tribunal de Apelación respectivo. La falta de este requisito tendrá como consecuencia que se declare desierta la apelación.

Arto---- **Testimonio.** El Juez prevendrá al apelante presente en el término de veinticuatro horas el papel necesario para testimoniar o fotocopiar las piezas que considere necesarias, so pena de declarar desierto el recurso. El Juez remitirá al Tribunal de segunda instancia la certificación librada en los términos expresados.

Arto---- **Fallo.** Una vez personadas las partes o transcurrido el plazo señalado la efecto, el Tribunal fallará en el término de treinta días, revocando, modificando o confirmando la sentencia del Juez A-quo. Contra la sentencia de segunda instancia, no habrá recursos ordinarios ni extraordinarios.

SECCION V

ALCANCES DE LA EJECUCIÓN

Arto---- **Ejecución Judicial.** Si el Juez ordena **seguir** adelante la ejecución, se procederá de conformidad con los artículos que siguen.

Arto---- **Alcances de la Ejecución.** Si el embargo hubiese recaído sobre prestaciones monetarias devengadas, las sumas retenidas se aplicarán inmediatamente al pago del crédito demandado. Si las prestaciones aún estuvieren pendientes, el Procurador podrá escoger entre esperar que se devenguen , o proceder contra otros bienes del deudor.

Arto---- **Avalúo y Venta.** El juez a petición del Procurador, procederá a agrupar o lotificar los bienes embargados, en la forma que considere más conveniente para su fácil realización, a fin de valorarlos y ofrecerlos en subasta pública. El avalúo para la venta al martillo de los bienes muebles y subasta de los bienes inmuebles lo practicará un solo perito nombrado por el Juez y una vez realizado, el Juez señalará lugar, día y hora para llevar a efecto la subasta o venta del martillo.

Arto---- **Publicidad de la Subasta.** El Juez hará publicar por tres días consecutivos, con ocho días de anticipación en dos diarios de circulación nacional, sin perjuicio de su

publicación posterior en el Diario Oficial “La Gaceta”, el lugar, día y hora en que se llevará a efecto la subasta, base de la misma, individualizando los bienes a subastar.

Arto---- **Reglas de la Subasta.** En la subasta se observarán las reglas siguientes :

- a) No se admitirán posturas por menos del valor de avalúo;
- b) Sólo se admitirán posturas en efectivo o las que se presenten constancia de haber depositado la suma ofrecida o una suma mayor en una institución bancaria, a la orden del Juez.

Arto---- **Entrega y Escritura.** El Juez, al verificar la compra venta procederá a la entrega de los bienes y al otorgamiento de las respectivas escrituras.

Arto---- **Ampliación del Embargo.** El Procurador de Finanzas podrá pedir ampliación de los bienes embargados, hasta completar las sumas adeudadas, más intereses, multas y costas.

Arto---- **Procedimiento Especial.** Vencido el plazo de un crédito fiscal garantizado como se determina en el Título II Arto.24, párrafo 3 , la Administración Tributaria requerirá judicialmente al deudor para que cumpla su obligación dentro del plazo de 30 días . Si el deudor no lo hiciera en este plazo, la Administración Tributaria procederá ejecutivamente a solicitar a la autoridad judicial competente la realización de la garantía sin mediar trámite alguno de acuerdo a la venta judicial reglamentada en este Código.

Arto---- **Costas.** Aunque no hubiere oposición , o si presentada ésta fuere rechazada , en la sentencia se condenará en costas al ejecutado, salvo que hubiese tenido motivo racionales para no pagar o para deducir oposición.

Arto---- **Aplicación de normas supletorias.** En todo lo no previsto en este capítulo , se actuará de acuerdo al Código de Procedimiento Civil.

CAPITULO III

MODELO DE CODIGO TRIBUTARIO DEL CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRADORES TRIBUTARIOS (CIAT)

A. Antecedentes y Fuentes del Modelo

B. Estructura del Modelo

1. Disposiciones Preliminares. Arto 1 al Arto 48.
2. Deberes y Derechos de los Sujetos Pasivos y de los Terceros. Arto 49 al Arto 59.
3. Facultades y Obligaciones de la Administración. Arto 60 al Arto 90.
4. Procedimientos. Arto 91 al Arto 141.
5. Ilícitos Tributarios y Sanciones. Arto 142 al Arto 185.

III. Modelo de Código Tributario DEL CIAT.

A. Antecedentes y Fuentes del Modelo.

Para la elaboración del Modelo se tomaron en cuenta : por un lado, las necesidades normativas verificadas en los países de América Latina a través de las diversas actividades del Centro Interamericano de Administradores Tributarios (CIAT) y otros antecedentes tales como el derecho tributario positivo de aquellos países y especialmente el Modelo de Código Tributario para América Latina OEA/BID, la Ley General Tributaria de España y la Ordenanza Tributaria Alemana.

Muchos de los Códigos Tributarios vigentes en América Latina se han inspirado en sus grandes líneas en el Modelo OEA/BID, lo que determina la existencia de cierto grado de conciencia en las soluciones consagradas en sus normas, en la terminología utilizada y hasta en la metodología sobre la que se encuentran estructurados.

En razón de la influencia del Modelo OEA/BID antes comentado, el Proyecto ha tratado de seguir, en lo posible, la terminología y estructura de ese Modelo, por ser la predominante en el Derecho Positivo Latinoamericano y consecuentemente con la que se encuentran más familiarizados los países de la región. Así también se procedió en cuanto al contenido normativo en aquellos puntos en los que se estimara que no existe necesidad de complementación o modificación.

La Ley General Tributaria de España, particularmente a partir de la reforma introducida por la Ley 25/95 del 20 de julio 1995, constituye, como se expresa en la exposición de motivos de dicha Ley, un adecuado *“...marco definitivo de las relaciones entre la Administración Tributaria y los contribuyentes en un contexto de una sociedad avanzada que demanda en forma creciente un mejor cumplimiento espontáneo de sus obligaciones tributarias por los contribuyentes, para hacer realidad el principio constitucional de general y equitativa contribución de todos los ciudadanos al sostenimiento de los gastos públicos”*.

Por último, en cuanto a la Ordenanza Tributaria Alemana, como lo señala Hunz Paulick en su Estudio Preliminar, en publicación de esa Ordenanza por el Instituto de Estudios Fiscales de España de 1980 . *“La Ordenanza Tributaria de la República Federal de Alemania data, en su versión original, del 13 de Diciembre de 1919. Pese a sus numerosas modificaciones sufridas durante este tiempo, ha sobrevivido en sus años de existencia a un cambio múltiple de constitución política...prueba de la calidad de esta ley políticamente neutral desde todo punto de vista.”*

B. ESTRUCTURA DEL MODELO.

El Modelo está estructura en cinco grandes Títulos:

TITULO I. Disposiciones Preliminares.

TITULO II. Deberes y Derechos de los Sujetos Pasivos y de los Terceros.

TITULO III. Facultades y Obligaciones de la Administración Tributaria.

TITULO IV. Procedimientos.

TITULO V. Ilícitos Tributarios y Sanciones.

De igual forma que en el Capítulo II de este trabajo, el presente Capítulo III, recopila de manera íntegra el texto del Modelo de Código Tributario elaborado por el Centro Interamericano de Administradores Tributarios en el año de 1997. Garantizando de esta manera que este estudio comparativo sea accesible para toda aquellas personas que al consultarlo, no solo conozcan las semejanzas y diferencias establecidas en este análisis, sino que constaten por cuenta propia el contenido de ambos documentos cotejados.

Por esta razón a continuación aparecerá la transcripción literal del Modelo.

1. DISPOSICIONES PRELIMINARES.

CAPITULO I.

Disposiciones generales.

Sección 1. Norma Tributaria.

Arto.1 Ambito de aplicación . Las disposiciones de este Código establecen los principios básicos y las normas fundamentales que constituyen el régimen jurídico del sistema tributario y son aplicables a todos los tributos, con excepción de los derechos aduaneros, y a las relaciones jurídica emergentes de ellos.

Arto.2 Normas por las que rigen los tributos. Los tributos cualesquiera que sean su naturaleza y su carácter se regirán :

- Por las disposiciones constitucionales;
- Por las convenciones internacionales;
- Por el presente Código en cuanto éste u otra disposiciones de superior o igual rango no establezca lo contrario;
- Por las leyes propias de cada tributo;
- Por las normas reglamentarias dictadas en desarrollo de este Código y por las propias de cada tributo;
- Por las demás disposiciones de carácter general establecidas por los órganos administrativos facultados al efecto.

Arto. 3 Derecho Supletorio. En las situaciones que no puedan resolverse por las disposiciones de este Código o de las Leyes específicas sobre cada materia, se aplicarán supletoriamente otras leyes tributarias que rijan materias similares, los principios generales del derecho tributario y en su defecto los de otras ramas jurídicas que más se avengan a su naturaleza o fines.

Arto. 4 Principio de legalidad. Solo la Ley puede ;

- 1) Crear, modificar o suprimir tributos ; definir el hecho generador de la obligación tributaria; indicar el sujeto pasivo, esto último, sin perjuicio de las facultades delegadas a la Administración Tributaria en los términos de este Código, para designar agentes de retención o de percepción de los tributos ; fijar la base de cálculo y alicuota o el límite máximo y mínimo de la misma y establecer el devengo.

No obstante lo dispuesto en el primer párrafo de este inciso, el Poder Ejecutivo podrá suspender, total o parcialmente, la aplicación de tributos de cualquier especie eximiendo o diferendo su pago con carácter transitorio, en todo el territorio nacional o determinadas regiones, en caso de estado de emergencia por él formalmente declarados ;

- 2) Otorgar exenciones, reducciones o beneficios ;
- 3) Establecer los procedimientos jurisdiccionales ;
- 4) Tipificar las infracciones y establecer las respectivas sanciones ;
- 5) Establecer privilegios, preferencias y garantías para los créditos tributarios;
- 6) Regular los modos de extinción de los créditos tributarios por medios distintos de pago;
- 7) Condonar o remitir el pago de los tributos.

Arto. 5 Vigencia de la norma tributaria en el tiempo. Las normas tributarias regirán desde la fecha en ellas establecidas . Si no la establecieran, se aplicarán a los _____ días de su publicación oficial.

Arto. 6 Interpretación de las normas tributarias. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a todos los métodos admitidos en Derecho.

En tanto no se definan por el ordenamiento tributario los términos empleados en sus normas, se entenderá conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda .

No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estricto el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones, ni el de los ilícitos tributarios.

Arto.7 Forma jurídica de los actos. Cuando la norma al hecho generador se refiera a situaciones definidas por otras ramas jurídicas, sin remitirse ni apartarse expresamente de ellas, el intérprete deberá asignarle el significado que más se adapte a la realidad considerada por la ley al crear el tributo.

Las formas jurídicas adoptadas por los contribuyentes no obligan al intérprete, quien deberá atribuir a las situaciones acorde con los hechos, cuando de la ley tributaria surja que el tributo fue establecido atendiendo a la realidad y no a la forma jurídica.

Cuando las formas jurídicas sean manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados y ello se traduzca en una disminución de la cuantía de las obligaciones, la ley tributaria se aplicará prescindiendo de tales formas.

Arto.8 Cómputo de los plazos. Los plazos legales y reglamentarios se contarán de la siguiente manera:

1. Los plazos por años y meses serán continuos y terminarán el día equivalente del año o mes respectivo;
2. Los plazos establecidos por días se entienden referidos a días corridos;
3. En todos los casos los términos y plazos que vencieran en día inhábil para la Administración, se entienden prorrogados hasta el primer día hábil siguiente.

Arto.9 Concepto y clasificación de los tributos. Tributos son las prestaciones en dinero que el Estado exige , en razón de una determinada manifestación de capacidad económica, mediante el ejercicio de su poder de Imperio, con el objeto de obtener recursos para financiar el gasto público o para el cumplimiento de otros fines de interés general.

Los tributos se clasifican en :

- a) Impuestos.
- b) Tasas.
- c) Contribuciones especiales.

Arto.10 Impuesto. Impuesto es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente.

Arto.11 Tasa. Tasa es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio en régimen de derecho público, individualizado en el contribuyente.

Arto.12 Contribución especial. Contribución especial es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios especiales derivados de la realización de obras públicas, prestaciones sociales y demás actividades estatales y cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o las actividades que constituyen el presupuesto de la obligación .

Arto.13 Concepto de obligación tributaria. La obligación tributaria surge entre el Estado y los sujetos pasivos en cuanto ocurre el presupuesto de hecho previsto en la ley.

Constituye un vínculo de carácter personal aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía real o con privilegios especiales.

Arto.14 Concepto de hecho generador. El hecho generador es el presupuesto, de naturaleza jurídica o económica, establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación .

Arto.15 Convenios entre particulares. Los convenios entre particulares , referentes a la posición del sujeto pasivo y demás elementos de la obligación tributaria, no son oponibles al Fisco sin perjuicio de sus consecuencias jurídico privadas.

Arto.16 Validez de los actos . La obligación tributaria no serán afectada por circunstancias relativas a la validez de los actos o a la naturaleza del objeto perseguido por las partes, ni por los efectos que los hechos o actos gravados tengan en otras ramas jurídicas.

CAPITULO II

Sujetos de la obligación tributaria

Sección 1 . Sujeto Activo.

Arto.17 Sujeto activo . Es sujeto activo de la relación jurídica tributaria el ente público titular de la potestad administrativa para la gestión y exigencia del tributo.

Arto.18 Concepto de sujeto pasivo . Sujeto pasivo de la obligación tributaria es la persona natural o jurídica que debe cumplirla, sean en calidad de contribuyente, directo o sustituto, o tercero responsable.

Tendrán también la condición de sujetos pasivos, en las leyes tributarias en que así se establezcan, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que , carentes de personalidad jurídica constituyen una unidad económica o un patrimonio separado, susceptibles de tributación .

Arto.19 Contribuyente directo. Contribuyente directo es el sujeto pasivo respecto del cual se verifica el hecho generador de la obligación tributaria.

Arto.20 Contribuyente sustituto . Son contribuyentes sustitutos, quienes sean designados en los términos de este artículo para retener tributos o percibir tributos del contribuyente directo.

El contribuyente sustituto es el único responsable ante el Fisco por el importe que debe retener o percibir . De no realizar la retención o percepción, sin perjuicio de hacerse posible de las sanciones previstas en este Código, deberá ingresar el importe de las retenciones o percepciones omitidas, más los accesorios a ellas correspondientes.

Sin embargo, cuando la retención o percepción tenga el carácter de pago a cuenta del tributo, no operará la sustitución tributaria, considerándose al agente retenedor o perceptor como tercero responsable. En este caso, de no realizar el agente la retención o percepción a la que se encontraba obligado, sin perjuicio de que se le apliquen las sanciones correspondientes, responderá solidariamente con el contribuyente directo por el monto del tributo que debió retener o percibir con más sus accesorios.

De haber efectuado la retención o percepción, será el único responsable ante el Fisco por el pago del tributo retenido o percibido.

Los agentes de retención o percepción podrán ser designados por norma general administrativa, entre aquellos que por sus funciones públicas o por razón de su actividad, oficio o profesión intervengan en actos u operaciones en los cuales puedan efectuar la retención o percepción de tributos.

Arto.21 Terceros responsables. Terceros responsables son quienes sin tener el carácter de contribuyente deben, por disposición expresa de la ley o norma general administrativa en el caso de los agentes de retención o percepción a que se refiere el párrafo tercero del artículo 20 de este Código, cumplir con las obligaciones tributarias materiales y formales atribuidas a éstos.

Arto.22 Sucesores a título universal. Los derechos y obligaciones del contribuyente fallecido serán ejercitados o, en su caso, cumplidos por el sucesor a título universal, sin perjuicio del beneficio de inventario.

CAPITULO III

Responsabilidad solidaria.

Arto.23 Concepto y efectos de la responsabilidad solidaria. Están solidariamente obligados aquellos respecto de los cuales se verifique un mismo hecho generador.

En los demás casos la solidaridad debe ser establecida expresamente por la Ley.

Los efectos de la solidaridad son :

- 1) La obligación puede ser exigida total o parcialmente a cualquiera de los deudores a elección del sujeto activo.
- 2) El pago efectuado por uno de los deudores libera a los demás;
- 3) El cumplimiento de un deber formal por parte de uno de los obligados no libera a los demás;
- 4) La exención o remisión de la obligación libera a todos los deudores, salvo que el beneficio haya sido concedido a determinada persona. En este caso el sujeto activo

podrá exigir el cumplimiento a los demás con deducción de la parte proporcional del beneficiado;

- 5) Cualquier interrupción o suspensión de la prescripción o de la caducidad, a favor o en contra de uno de los deudores, favorece o perjudica a los demás.

Arto.24 Responsabilidad solidaria por representación .Son responsables solidarios en calidad de representantes :

- 1) Los padres, los tutores y los curadores de los incapaces ;
- 2) Los directores, gerentes o representantes de las personas jurídicas y demás entes colectivos con personalidad reconocida;
- 3) Los que dirijan, administren o tengan la disponibilidad de los bienes de empresas unipersonales, entes colectivos o unidades económicas, que carezcan de personalidad jurídica;
- 4) Los mandatarios, respecto de los bienes que administren o dispongan;
- 5) Los síndicos de quiebras o concursos, los liquidadores de las quiebras, los representantes de las sociedades en liquidación, los administradores judiciales o particulares de las sucesiones.

La responsabilidad establecida en este artículo se limita al valor de los bienes que se administren, a menos que los representantes hubieran actuado con dolo.

La extinción de la representación o del poder de disposición no afectará a la responsabilidad correspondiente al período en que existía la representación o el poder de disposición.

Arto.25 Responsabilidad solidaria por sucesión . Son responsables solidarios en calidad de sucesores a título particular :

- 1) Los donatarios y los legatarios por el tributo correspondiente a la operación gravada;
- 2) Los adquirentes de fondos de comercio y demás sucesores en el activo y pasivo de empresas o entes colectivos con personalidad jurídica o sin ella. A estos efectos se consideran sucesores a los socios y accionistas de las sociedades liquidadas.

La responsabilidad precedente está limitada al valor de los bienes que se reciban, a menos que los sucesores hubieran actuado con dolo o culpa . La responsabilidad prevista en el número 2) cesará a los _____ meses de efectuada la transferencia, si ésta fue comunicada a la autoridad de aplicación con _____ días de anticipación por lo menos.

CAPITULO IV

Domicilio Tributario

Sección 1 . Concepto de domicilio tributario

Arto.26 Domicilio de las personas físicas. A todos los efectos tributarios, se presume que el domicilio en el país de la persona física es :

- 1) El lugar de su residencia habitual , la cual se presumirá cuando permanezca en ellas más de _____;
- 2) El lugar donde desarrolle sus actividades civiles o comerciales, en caso de no conocerse la residencia o de existir dificultad para determinarla;
- 3) El que elija el sujeto activo, en caso de existir más de un domicilio en el sentido de este artículo;
- 4) El lugar donde ocurra el hecho generador, en caso de no existir domicilio.

Arto.27 Domicilio de las personas jurídicas. A todos los efectos tributarios, se presume que el domicilio en el país de las personas jurídicas y unidades económicas sin personalidad jurídica es :

- 1) El lugar donde se encuentre su dirección o administración efectiva;
- 2) El lugar donde se halle el centro principal de su actividad en caso de no conocer dicha dirección o administración;
- 3) El que elija el sujeto activo, en caso de existir más de un domicilio en el sentido de este artículo;
- 4) El lugar donde ocurra el hecho generador, en caso de no existir domicilio.

Sección 2 . Personas domiciliadas en el extranjero

Arto.28 En cuanto a las personas domiciliadas en el extranjero, para determinar su domicilio en el país a todos los efectos tributarios, regirán las siguientes normas :

- 1) Si tiene lugar fijo de negocios o establecimiento permanente en el país, se aplicarán a éste las disposiciones de los Artos. 26 y 27;
- 2) En los demás casos, tendrán el domicilio en el país de su representante ;
- 3) A falta de representante domiciliado en el país, tendrán como domicilio el lugar donde ocurre el hecho generador del tributo.

Sección 3. Domicilio especial

Arto.29 Los sujetos pasivos podrán fijar un domicilio especial a los efectos tributarios con autorización expresa de la Administración Tributaria.

El domicilio así constituido será el único válido a todos los efectos tributarios, en tanto la Administración Tributaria no notifique al sujeto pasivo la revocación de la autorización concedida, o éste no solicite formalmente su cancelación y fije un nuevo domicilio y ello sea aceptado expresamente por la Administración.

Sección 4 . Declaración y cambio de domicilio

Arto.30 Los sujetos pasivos tienen la obligación de comunicar su domicilio tributario y su cambio, en la oportunidad y forma que establezca la Administración tributaria.

El domicilio declarado se considera subsistente en tanto no fuere comunicado su cambio, de conformidad con las disposiciones que establezca la Administración tributaria.

La Administración tributaria podrá rectificar de oficio el domicilio tributario de los sujetos pasivos mediante la comprobación pertinente.

CAPITULO V

Concepto de deuda tributaria y modos de extinción de la obligación tributaria

Sección 1. Concepto de deuda tributaria.

Arto.31 La deuda tributaria estará constituida por el tributo debido, por los anticipos, por las cantidades retenidas o que se hubieran debido retener, por los recargos exigibles legalmente, por los intereses moratorios y por las sanciones pecuniarias.

Sección 2. Modos de extinción

Arto.32 La obligación tributaria se extingue por :

- 1) Pago ;
- 2) Compensación ;
- 3) Condonación o remisión.

Sección 3. Pago

Arto.33 **Obligados al pago** . El pago de los tributos debe ser realizado por los sujetos pasivos.

También podrán realizar el pago los terceros extraños a la obligación tributaria , subrogándose sólo en cuanto al derecho de crédito y a las garantías y privilegios sustanciales.

Arto.34 Lugar y medios de pago . El pago de los tributos, retenciones, anticipos, pagos a cuenta, sanciones pecuniarias y demás cargos, deberán efectuarse en los lugares y con los medios que al efecto establezca la Administración tributaria mediante normas generales.

Arto.35 Plazo para el pago . El pago deberá hacerse dentro de los plazos que determine la normativa reguladora del tributo o, en su defecto, la normativa reglamentaria.

Los tributos omitidos que la Administración tributaria determine como consecuencia del ejercicio de sus facultades de fiscalización, así como multas y los demás créditos fiscales, deberán pagarse, junto con sus accesorios, dentro del término previsto en el artículo 140 de este Código por interponer el recurso administrativo de reconsideración o, en caso que este fuera interpuesto, a el día siguiente a aquél en que haya surtido efectos la notificación de la decisión sobre ese recurso.

En el caso de que el contribuyente o tercero responsable preste su conformidad en los términos establecidos en el párrafo final del art. 115 de este Código, el pago deberá realizarse dentro de ____ días .

Arto.36 Anticipos . Anticipos . Los pagos anticipados deberán establecerse o autorizarse expresamente por la ley y se ingresarán de acuerdo a las normas generales que establezca la Administración tributaria.

Arto.37 Intereses y recargos por pago fuera de plazo. El no pago en tiempo de los créditos derivados de la obligación tributaria generará un interés moratorio de ____ sin necesidad de actuación alguna de la Administración tributaria, el cual se calculará por cada mes o fracción de mes transcurrido hasta la extinción de la obligación .

De igual modo se exigirá ese mismo interés en los supuestos de suspensión de la ejecución del acto y en los aplazamientos, fraccionamiento o prórrogas de cualquier tipo.

Los pagos correspondientes a declaraciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo, así como las liquidaciones derivadas de declaraciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo , sufrirán un recargo del _____ , con exclusión de las sanciones que, en otro caso, hubieran podido exigirse, pero no de los intereses previstos en el primer párrafo de este artículo .No obstante, si el ingreso o la presentación de la declaración se efectúa dentro de los tres, seis o doce meses siguientes al término del plazo voluntario de presentación y pago, se aplicará un recargo único del ____ o _____, respectivamente, con exclusión de las sanciones que en otro caso hubieran podido exigirse, pero no de interés moratorio.

Arto.38 Imputación de pagos. Los contribuyentes y terceros responsables indicarán los tributos y períodos a que deben imputarse los pagos que efectúen, cuando éstos no se realicen por medio de recibos emitidos por la Administración Tributaria.

Cuando el monto pagado resultare insuficiente para saldar la deuda indicada y ésta comprenda tributos, intereses, recargos y multas, los pagos se imputarán en el siguiente orden ; primero a intereses, luego a recargos, después al tributo y por último a las multas . Dentro de este orden de imputación, se aplicará el pago a la deuda más antigua, cuando se indique más de una deuda y en caso de igual antigüedad, la Administración Tributaria determinará el orden de imputación .

Cuando los contribuyentes y terceros responsables no indiquen las deudas a las que cabe imputar los pagos que realicen voluntariamente o cuando el pago se obtenga mediante el procedimiento administrativo de cobro ejecutivo y la cantidad disponible no sea suficiente para extinguir todas las deudas por las que ha tenido lugar la ejecución forzosa o la realización de las garantías, la Administración Tributaria determinará el orden de imputación.

El cobro de una deuda de vencimiento posterior no extingue el derecho de la Administración Tributaria a percibir las anteriores que no se hayan cubierto.

Arto.39 Pago de obligaciones prescritas. Lo pagado o reembolsado para satisfacer una obligación o un derecho de devolución prescritos, respectivamente, no puede ser materia de repetición, aunque el pago se hubiera efectuado con conocimiento de la prescripción.

Sección 4 . Compensación

Arto.40 Los contribuyentes o terceros responsables podrán solicitar compensación de sus saldos acreedores de naturaleza tributaria reconocidos por acto administrativo firme con deudas en concepto de tributos, anticipos, pagos a cuenta, retenciones, intereses y sanciones pecuniarias que mantengan con la Administración Tributaria.

Los saldos acreedores reconocidos por acto administrativo firme, sin solicitud expresa de compensación por parte de los interesados , podrán ser imputados de oficio por la Administración Tributaria, comenzando por las deudas de períodos más antiguos, referentes períodos no prescritos y en el orden de prelación de conceptos establecidos en el Arto.38 de este Código .

Sección 5. Condonación o remisión

Arto.41 La obligación de pago de los tributos sólo puede ser condonada o remitida por ley dictada con alcance general . Las demás obligaciones, en concepto de multas y recargos, sólo pueden ser condonadas mediante resolución de la Administración Tributaria dictada en la forma y condiciones que establecen en este Código.

CAPITULO VI

De la prescripción

Sección 1 . Plazos de la prescripción .

Arto.42 Plazo general . Prescribirán a los _____ años los siguientes derechos y acciones:

- 1) El derecho de la Administración para determinar la obligación con sus recargos e intereses;
- 2) La acción para imponer sanciones tributarias;
- 3) La acción para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y de las sanciones impuestas ; y
- 4) El derecho a la devolución de pagos indebidos a saldos a favor de los sujetos pasivos.

Arto.43 Extensión del plazo de prescripción . El plazo establecido en el artículo 42 de este Código, en los casos previstos en sus incisos 1) , 2) , y 3), se extenderá a _____ años cuando :

- 1) El contribuyente o el tercero responsable, inscripto, no cumpla con la obligación de declarar el hecho generador, o de presentar las declaraciones tributarias correspondientes a dos ejercicios.
- 2) En los casos de determinación de tributos por la Administración Tributaria, cuando ella no pudo conocer el hecho generador por ocultación del mismo.
- 3) Cuando el contribuyente o los terceros responsables hayan extraído del país los bienes afectos al pago de la deuda tributaria, o se trate de hechos generadores vinculados a actos realizados o a bienes ubicados en el exterior.
- 4) Cuando el contribuyente no lleve contabilidad, no la conserve durante el plazo legal o lleve doble contabilidad.

Sección 2. Cómputo del plazo

Arto.44 El cómputo del plazo de prescripción se contará :

- 1) En el caso previsto en el inciso 1) del artículo 42 de este Código, desde el 1 de Enero del año calendario siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración .
- 2) En el caso previsto en el inciso 2) del artículo 42 de este Código, desde el 1 de enero del año calendario siguiente a aquél en que se cometió el ilícito sancionable.

- 3) En el caso previsto en el inciso 3) del artículo 42 de este Código, desde el 1 de enero del año calendario siguiente a aquél en que finalice el plazo de pago voluntario o el plazo establecido en el párrafo segundo del artículo 35 de este Código, según corresponda.
- 4) En el caso previsto en el inciso 4) del artículo 42 de este Código, desde el 1 de Enero del año calendario siguiente a aquél en que se realizó el pago indebido o se constituyó el saldo a favor.

Sección 3 . Interrupción de la prescripción

Arto.45 El curso de la prescripción se interrumpe , según corresponda :

- 1) Por cualquier acción administrativa, realizada con conocimiento formal del sujeto pasivo, conducente al reconocimiento, regularización, fiscalización, aseguramiento, comprobación, liquidación y recaudación del tributo devengado por cada hecho imponible.
- 2) Por cualquier actuación del sujeto pasivo conducente al pago o liquidación de la deuda.
- 3) Por la solicitud de prórroga u otras facilidades de pago.
- 4) Por la comisión de nuevos ilícitos del mismo tipo.
- 5) Por cualquier acto fehaciente del sujeto pasivo que pretenda ejercer el derecho de repetición ante la Administración Tributaria , o por cualquier acto de esa Administración en que se reconozca la existencia del pago indebido o del saldo acreedor.

Interrumpida la prescripción comenzará a computarse nuevamente el término a partir del 1 de enero del año calendario siguiente a aquél en que se produjo la interrupción.

Sección 4. Suspensión de la prescripción

Arto.46 El cómputo del plazo de la prescripción se suspende :

- 1) Por el no cumplimiento de la obligación de inscribirse en los registros pertinentes y se prolongará hasta la inscripción formal del contribuyente o tercero responsable.
- 2) Por la interposición de peticiones o recursos administrativos o jurisdiccionales hasta _____ días después que se adopte resolución definitiva sobre los mismos.

También se suspenderá el curso de la prescripción de la acción para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y de las sanciones impuestas, en los supuestos de falta de comunicación de cambio de domicilio . Esta suspensión surtirá efecto desde la fecha en que se verifique la inexistencia del domicilio declarado y se prolongará hasta la declaración formal del nuevo domicilio por parte del contribuyente o tercero responsable.

Sección 5. Alcance de la prescripción .

Arto.47 La prescripción del derecho de la Administración Tributaria para determinar y exigir el pago de la obligación tributaria extingue el derecho a los intereses y recargos.

CAPITULO VII

Privilegio del crédito tributario

Arto.48 Orden de privilegio . Los créditos tributarios gozan del privilegio general sobre todos los bienes del contribuyente o tercero responsable y tendrán prelación sobre los demás créditos con excepción de :

- 1) Los garantizados con derecho real, siempre que éste se haya constituido y registrado en la forma exigida por la ley con anterioridad a la determinación del crédito fiscal ;
- 2) Las pensiones alimenticias y los salarios, excepto los correspondientes a miembros de directorios y a socios, cualquiera que fuere su fecha.

TITULO II

2. DEBERES Y DERECHOS DE LOS SUJETOS PASIVOS Y DE LOS TERCEROS.

CAPITULO I

Deberes de los sujetos pasivos y terceros

Sección 1 . Disposiciones generales

Arto.49 Los contribuyentes, directos o sustitutos, los terceros responsables y a los terceros, están obligados al cumplimiento de las obligaciones tributarias materiales y de los deberes formales que les correspondan, establecidos conforme a este Código o en otras normas.

La exención del cumplimiento de la obligación tributaria material, no libera al sujeto pasivo de cumplir los deberes formales a que está obligado, salvo que la ley o una norma administrativa lo libere expresamente.

Sección 2 . Deberes específicos

Arto.50 Deber de iniciativa . Ocurridos los hechos previstos en la ley como generadores de una obligación tributaria , los contribuyentes y terceros responsables deberán cumplir dicha obligación por sí cuando no proceda la intervención de la Administración . Si ésta correspondiere, deberán denunciar los hechos y proporcionar la información necesaria para la determinación del tributo.

Arto.51 Deberes relativos a la facilitación de la fiscalización. Los contribuyentes, terceros responsables y terceros están obligados a facilitar las tareas de recaudación, fiscalización, verificación, investigación y determinación que realice la Administración Tributaria en cumplimiento de sus funciones, observando los deberes que les impongan las leyes, los reglamentos y la propia normativa de la Administración Tributaria :

1) *En especial deberán :*

- a) Respalda todas las operaciones de enajenación , transferencia y prestaciones de bienes y servicios mediante comprobantes extendidos en forma legal.

- b) Llevar libros y registros generales y especiales referidos a las actividades y operaciones vinculadas con la tributación que en cada caso se establezcan.
 - c) Inscribirse en los registros pertinentes, a los que aportarán los datos necesarios y comunicarán oportunamente sus modificaciones.
 - d) Presentar las declaraciones e informaciones que correspondan.
 - e) Facilitar el acceso a las informaciones de sus estados financieros obrantes en bancos y otras instituciones financieras.
- 2) Conservar en forma ordenada , por un término de _____ años, los libros de contabilidad , registros especiales y toda documentación relativa a las operaciones transacciones que constituyan hechos gravados o que guarden vinculación con los mismos.

Por igual término se conservarán en condiciones de operatividad los medios de almacenamiento de datos utilizados en sistemas de computación donde se procese información vinculada con la materia imponible.

- 3) Facilitar la gestión de los funcionarios fiscales autorizados en cualesquiera de los lugares donde se practiquen verificaciones , inspecciones o auditorias .
- 4) Presentar , exhibir y poner a disposición de las oficinas o de los funcionarios de la Administración Tributaria las declaraciones, informes, comprobantes y toda documentación respaldatoria de operaciones y transacciones que constituyan hechos gravados o que guarden vinculación con los mismos.
- 5) Proporcionar copia de la totalidad de los medios de almacenamiento referidos en el segundo párrafo del punto 2), debiendo la Administración Tributaria suministrar los insumos correspondientes.

Así mismo, deberá ponerse a disposición toda la información y documentación relacionada con el equipamiento de computación y los programas de sistema (o software básico o de base) y a los programas de aplicación (o software de aplicación) que se utilicen en los sistemas informáticos de registración y contabilidad de las operaciones vinculadas con la materia imponible, ya sea que el procesamiento se efectúe en equipos propios o arrendados o que el servicio sea presentado por terceros.

- 6) Permitir la utilización de programas y utilitarios de aplicación en auditoria tributaria de propiedad de la Administración Tributaria, en los servicios de computación propios o de terceros, en momentos en que no obstaculice el normal desarrollo de la actividad del contribuyente.
- 7) Comunicar cualquier cambio de situación que pueda dar lugar a la alteración de su responsabilidad tributaria, cambios de giro, cese de actividades, traspaso o cesión de bienes, transformación de sociedades y similares.
- 8) Mantener siempre a disposición de la Administración Tributaria en el domicilio tributario o en el lugar en que desarrolle sus actividades empresariales o profesionales cuando este fuere distinto, las declaraciones, libros y registros contables, comprobantes y demás documentos de respaldo de sus actividades.
- 9) Concurrir a las oficinas de la Administración Tributaria cuando sea citado formalmente.

Arto.52 Deber de inscripción . Todas las personas naturales y jurídicas y las entidades y agrupamientos sin personalidad jurídica, que en razón de su actividad o condición resulten potenciales sujetos pasivos de obligaciones tributarias, deben incorporarse al Registro Tribunal Nacional, proporcionando los datos que les sean requeridos y manteniéndole permanentemente actualizados en las forma y condiciones que establezca la Administración Tributaria .

Arto.53 Deber de información .

1) Los contribuyentes, terceros responsables y terceros ajenos a la relación tributaria, personas naturales o jurídicas y unidades económicas o entes colectivos, de Derecho Público o Privado, están obligados a cooperar con la Administración Tributaria en las funciones de fiscalización, debiendo proporcionar a la Administración Tributaria toda clase de datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria, deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas, que le sean requeridos por la diferida Administración.

De acuerdo con lo previsto en el párrafo anterior, en particular ;

- a) Los retenedores y obligados a ingresar a cuenta estarán obligados a presentar relaciones de las cantidades satisfechas a otras en concepto de rendimiento del trabajo, del capital y de actividades empresariales o profesionales.
- b) Las sociedades, asociaciones, colegios profesionales u otras entidades que entre sus funciones realicen la de cobro por cuenta de sus socios, asociados o colegiados, de honorarios profesionales o de otros derivados de la propiedad intelectual o industrial o los derechos de autor, estarán obligados a tomar nota de estos rendimientos y a ponerlos en conocimiento de la Administración Tributaria.

A la misma obligación quedan sujetas aquellas personas o entidades ,incluidas las bancarias, crediticias o de mediación financiera en general, que legal, estatutaria o habitualmente realicen la gestión o intervención en el cobro de honorarios profesionales o en le de comisiones por las actividades de captación, colocación, cesión o mediación en el mercado de capitales.

C) Las personas o entidades depositarias de dinero en efectivo o en cuentas , valores u otros bienes de deudores a la Administración Tributaria que estén en proceso de ejecución tributaria, estarán obligadas a informar a los órganos y agentes de cobro ejecutivo y a cumplir los requerimientos que les sean hechos por los mismos en el ejercicio de sus funciones legales.

2) Las obligaciones a las que se refiere el párrafo anterior deberán cumplirse bien con carácter general, bien a requerimiento individualizado de los órganos competentes de la Administración Tributaria, en la forma y plazos que reglamentariamente se determinen.

- 3) El incumplimiento de las obligaciones establecidas en este artículo no podrán ampararse en el secreto bancario o en disposiciones tales como reglamentos internos de creación o de funcionamiento de los referidos organismos o entes estatales o privados, debiendo prestarse en el tiempo y forma que establezca la Administración Tributaria.

Los requerimientos individualizados relativos a los movimientos de cuentas corrientes, depósitos de ahorro y a plazo, cuentas de préstamos y créditos y demás operaciones activas y pasivas incluidas las que se reflejen en cuentas transitorias y se materialice en la emisión de cheques u otras órdenes de pago a cargo de la entidad, de los Bancos, Cajas de Ahorro, Cooperativas de Crédito y cuantas personas físicas o jurídicas se dediquen al tráfico bancario o crediticio se efectuarán previa autorización del funcionario competente de la Administración Tributaria. Los requerimientos individualizados deberán precisar los datos identificados del cheque u orden de pago de que se trate, o bien las operaciones objeto de investigación, los objetos tributarios afectados y el período de tiempo a que se refieren.

La investigación realizada en el curso de actuaciones de fiscalización para regularizar la situación tributaria de acuerdo con el procedimiento establecido en el párrafo anterior podrá incluir al origen y destino de los movimientos o de los cheques u otras órdenes de pago, si bien en estos casos no podrán exceder de la identificación de las personas o de las cuentas en las que se encuentran dicho origen y destino.

- 4) La obligación de los profesionales de facilitar información con trascendencia tributaria a la Administración tributaria no alcanzará a los datos privados no patrimoniales que conozcan por razón del ejercicio de su actividad, cuya realización atente al honor o la intimidad personal y familiar de las personas.

Los profesionales no podrán invocar el secreto profesional a efectos de impedir la comprobación de sus propias situación tributaria.

Arto.54 Deberes de los funcionarios del sector público y otras entidades. Las autoridades, de todos los niveles de la organización política del Estado, cualesquiera que sea su naturaleza, los jefes o encargados de oficinas civiles o militares del Estado y de los demás entes públicos territoriales, los organismos autónomos y sociedades estatales; las Cámaras y corporaciones, colegios y asociaciones profesionales ; las Mutualidades de Previsión Social ; las demás entidades públicas, incluidas las gestoras de la Seguridad Social y quienes, en general, ejerzan funciones públicas, estarán obligados a suministrar a la Administración Tributaria cuantos datos y antecedentes con trascendencia tributaria recabe esta mediante disposiciones de carácter general o a través de requerimientos concretos y a prestarle a ella y a sus agentes, apoyo, concurso, auxilio y protección para el ejercicio de sus funciones.

Así mismo, deberán renunciar ante la Administración Tributaria los ilícitos tributarios que lleguen a su conocimiento de sus funciones.

A las mismas obligaciones quedan sujetos los partidos políticos , sindicatos y asociaciones empresariales.

Los juzgados y tribunales deberán facilitar a la Administración Tributaria , de oficio o a requerimiento dela misma , cuantos datos con trascendencia tributaria se desprendan de las actuaciones judiciales de que conozcan, respetando, en todo caso, el secreto de las diligencias sumariales.

La cesión de aquellos datos de carácter personal, objeto de tratamiento automatizado, que se deba efectuar a la Administración Tributaria conforme a lo dispuesto en el artículo anterior, en los párrafos anteriores de este artículo o en norma de rango legal, no requerirá el consentimiento del afectado.

Arto.55 Deberes y formalidades de inscripción, liquidación y para el suministro de información . La incorporación y comunicación de ulteriores novedades al Registro Tributario y la determinación de los tributos por los contribuyentes y terceros responsables, deberá efectuarse mediante declaraciones que éstos confeccionarán y presentarán en los soportes de información, plazos y lugares que al efecto disponga la Administración Tributaria . Las mismas condiciones regirán para los terceros obligados a suministrar información de carácter periódico .

CAPITULO II

Derecho de los contribuyentes y responsables

Arto.56 Derecho de repetición y devolución. Los contribuyentes y terceros responsables tienen acción para reclamar la restitución de lo pagado indebidamente por concepto de tributos, pagos a cuenta sanciones e intereses, aunque en el momento de pago no hubieran formulado reserva alguna.

Así también, los contribuyentes y responsables podrán solicitar la devolución de los saldos acreedores conformados por la Administración Tributaria que excedan la compensación prevista en el artículo 40 de este Código.

Las devoluciones devengarán desde el día de su solicitud un interés igual al establecido en el artículo 37 de este Código , excepto de que se trate de un pago indebido que fuera forzado por la Administración Tributaria, en cuyo caso el interés se computará desde la fecha en que se ingresara dicho pago.

Arto.57 Derecho a la corrección de declaraciones. Los contribuyentes y terceros responsables, podrán corregir sus declaraciones tributarias, por una sola vez, sin hacerse pasibles de la multa prevista en la artículo 169 este Código, antes de que se les haya

notificado cualquier requerimiento especial, en relación con la declaración tributaria que se corrige y dentro de los doce meses del vencimiento del plazo para la presentación de la declaración sustituida.

Cuando los contribuyentes y terceros responsables, corrijan sus declaraciones tributarias, deberán presentar en debida forma una nueva declaración en los lugares habilitados para este fin, liquidar y pagar la sanción pecuniaria prevista en el artículo 169 de este Código, cuando sea aplicable y el mayor tributo que pudiera corresponder, junto con sus accesorios tales como intereses, recargos y sanciones pecuniarias, establecidas para el pago fuera de plazo.

Para corregir las declaraciones tributarias que disminuyen el tributo a pagar o aumentar el saldo a favor del contribuyente, se presentará solicitud a la Administración Tributaria, anexando un proyecto de corrección, en el mismo formato para declarar el respectivo tributo en el que se liquidará la sanción establecida en el artículo 169, cuando corresponda. El proyecto de corrección deberá ser aprobado expresamente por la Administración Tributaria para sustituir a la declaración inicial.

La corrección de las declaraciones a que se hace referencia en los párrafos anteriores no impide el ejercicio posterior de las facultades de auditar, verificar, de efectuar las respectivas liquidaciones de corrección aritmética o en general de revisión que tiene la Administración Tributaria.

Arto.58 Derecho a interponer queja por omisión o retardo en resolver. En la reglamentación del ejercicio de las funciones de la Administración Tributaria se señalarán los plazos a los que habrá de ajustarse la realización de los respectivos trámites.

Los contribuyentes y terceros responsables, sin perjuicio de ejercer las acciones a que les habilita este Código, podrán interponer queja formal ante el superior inmediato de la autoridad competente para resolver sobre sus peticiones cuando ésta no se pronuncie en el plazo reglamentario correspondiente.

El superior inmediato deberá considerar la omisión o retardo en resolver del funcionario competente a los efectos de su evaluación y aplicación de las medidas disciplinarias que correspondieren, quedando habilitado para subrogarlo en la resolución de la petición, que deberá ser resuelta en el plazo de ____ días.

Arto.59 Derecho a formular consultas. Quien tuviere un interés personal y directo, podrá consultar a la autoridad administrativa correspondiente sobre la aplicación del derecho a una situación de hecho concreto y actual. A ese efecto, el consultante deberá exponer con claridad y precisión todas las circunstancias, antecedentes y demás datos constitutivos de la situación que motiva la consulta y podrá asimismo expresar su opinión fundada.

Salvo en los supuestos previstos en el siguiente párrafo de este artículo, la contestación no tendrá efectos vinculantes para la Administración Tributaria. No obstante, el sujeto pasivo que, tras haber recibido la contestación de la consulta, hubiese cumplido su obligación tributaria de acuerdo con la misma, no incurrirá en responsabilidad que dé lugar a la aplicación de sanciones, sin perjuicio de la exigencia del tributo, recargos e intereses moratorios pertinentes y siempre que la consulta se hubiese formulado antes de producirse el hecho imponible o dentro del plazo para su declaración y no se hubieran alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos a que se hace referencia en el primer párrafo de este artículo.

La contestación escrita tendrá carácter vinculante para la Administración Tributaria cuando las consultas se originen en los siguientes supuestos :

- 1) Proyectos de inversiones en activos empresariales en el país por personas residentes o no residentes, siempre que la consulta se formule por persona o entidad residente o no residente con carácter previo a la inversión.
- 2) Regímenes de incentivos fiscales a la inversión establecidos con carácter temporal o coyuntura.
- 3) Operaciones realizadas por empresas o personas de distintos Estados miembros de tratados de integración económica.
- 4) Interpretación y aplicación de los convenios para evitar la doble imposición internacional.

Reglamentariamente se determinará el alcance de los anteriores supuestos, así como el procedimiento para la tramitación de estas consultas.

TITULO III

3. FACULTADES Y OBLIGACIONES DE LA ADMINISTRACION

CAPITULO I

Facultades

Sección 1. Facultad de delegación

Arto.60 El titular de la Administración Tributaria podrá autorizar a otros funcionarios del organismo recaudador para resolver determinadas materias de su competencia, o por hacer uso de las facultades que le confiere el presente Código y encargarles, de acuerdo con las leyes y reglamentos, el cumplimiento de otras funciones u obligaciones. Las resoluciones delegatorias deben darse a conocer por medio de su publicación oficial.

Sección 2 . Facultad de complementación legal

Arto.61 Expedición de normas generales. El titular de la Administración Tributaria está facultado para dictar normas generales para aplicación de las leyes tributarias.

Arto.62 Expedición de normas interpretativas y efectos de su publicación . El titular de la Administración Tributaria podrá dar a conocer por medio de su publicación oficial , normas generales interpretativas de la disposiciones de este Código y de las que rigen los tributos a cargo de aquella Administración.

Las normas generales interpretativas así publicadas, serán de observación para la Administración Tributaria , no así para los administrados . Cuando dicho titular modifique un criterio publicado, lo deberá dar a conocer en la misma forma, sin que el nuevo criterio pueda aplicarse a situaciones que se dieron durante la vigencia del anterior.

Sección 3. Facultad de recaudación

Arto.63 Liquidación provisional de tributos . Cuando los obligados a presentar declaraciones, comunicaciones y demás documentos no lo hagan dentro de los plazos señalados en las normas tributarias, la Administración Tributaria exigirá la presentación del documento respectivo, procedimiento en forma sucesiva los actos siguientes :

- 1) Requerir al obligado para que presente el documento respectivo en un plazo de ___ días e imponer la multa que corresponda en los términos de este Código.
- 2) Tratándose de la omisión en la presentación de una declaración periódica para el pago de tributos, ya sea parcial o definitiva, podrá exigirle al contribuyente o tercero responsable que haya incurrido en la omisión, una cantidad igual a la determinada en la última o en cualquiera de las ___ últimas declaraciones de que se trate, o la que resulte para dichos períodos de una determinación efectuada por la Administración . Esta cantidad a pagar tendrá el carácter de pago provisional y no libera a los obligados de presentar la declaración respectiva.

Si el contribuyente o tercero responsable presenta la declaración omitida antes de que se haga efectiva la cantidad resultante conforme a lo previsto en este inciso, quedará liberado de hacer el pago provisional determinado por la Administración, este se imputará contra el importe que tenga que pagar con la declaración que se presente, conforme a los criterios establecidos en el art. 38 de este Código.

Arto.64 Designación de contribuyentes sustitutos. La Administración Tributaria, mediante la expedición de normas generales, podrá designar, para los efectos de los términos artículos 20 y 21 de este Código, agentes de retención o de percepción a quienes intervengan en actos u operaciones en las cuales puedan efectuar la retención o percepción del tributo correspondiente.

Arto.65 Rectificación de errores. La Administración Tributaria podrá rectificar en cualquier momento, de oficio o a instancia del interesado, los errores de hecho y los aritméticos identificados en sus propios actos y los errores aritméticos verificados en las declaraciones de los contribuyentes.

Arto. 66 Celebración de convenios con entidades colaboradoras . El titular de la Administración Tributaria está facultado para suscribir convenios con las entidades públicas y privadas que estime conveniente, para colaborar en las gestiones de recaudación directa, recepción y procesamiento de documentos y transferencia de datos, estableciendo compensaciones por la realización de tales servicios, debiendo asegurar en todos los casos que se resguarde en forma estricta el secreto fiscal.

Sección 4. Facultad de fiscalización

Arto.67 Atribuciones para fiscalizar . La Administración Tributaria a fin de comprobar que los contribuyentes o terceros responsables han cumplido con las normas tributarias y en su caso determinar los tributos omitidos, investigar administrativamente delitos tributarios e imponer las sanciones que correspondan, así como proporcionar información a la Administración Tributaria de otros países, estará facultada para :

- 1) Requerir a los contribuyentes, terceros responsables o terceros, para que comparezcan ante sus oficinas a dar contestación a las preguntas que se les formulen o a reconocer firmas, documentos o bienes.
- 2) Requerir a los contribuyentes, terceros responsables o terceros para que exhiban en su domicilio, establecimientos o en las oficinas de la propia Administración, la contabilidad, así como que proporcionen los datos, documentos o informes que se les requieran, con alcance individual o general.
- 3) Practicar fiscalizaciones en el domicilio de los contribuyentes, los terceros responsables o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad y bienes.
- 4) Practicar u ordenar se practique avalúo o verificación física de toda clase de bienes, incluso durante su transporte.
- 5) Recabar de los funcionarios y empleados públicos de todos los niveles de la organización política del Estado, los informes y datos que posean con motivo de sus funciones.
- 6) Intervenir los documentos inspeccionados y tomar medidas de seguridad para su conservación.

La Administración Tributaria podrá ejercer estas facultades conjunta, indistinta o sucesivamente, pudiendo requerir el auxilio de la fuerza pública para ejercerlas, el que le será concedido sin más trámite, pudiendo inclusive practicar allanamientos y secuestrar bienes y documentos si fuere necesario.

Arto.68 Lugar para el ejercicio de la fiscalización . Los actos de fiscalización podrán desarrollarse indistintamente :

- 1) En el lugar donde el sujeto pasivo tenga su domicilio tributario o en el del representante que a tal efecto hubiere designado.
- 2) En donde se realice total o parcialmente las actividades gravadas.
- 3) Donde exista alguna prueba, al menos parcial, del hecho imponible .

Los fiscalizadores de los tributos podrán entrar en las fincas, locales de negocios y demás establecimientos o lugares en que se desarrollen actividades o explotaciones para ejercer las funciones previstas en el artículo 67 de este Código, siempre que cumpla con los requisitos establecidos en su artículo 113.

Arto.69 Medidas cautelares para la conservación de comprobantes. Para la conservación de la documentación exigida con base en las disposiciones de este Código y de cualquier otro elemento de prueba relevante para la determinación de la deuda tributaria, se podrán adoptar las medidas cautelares que se estimen precisas al objeto de impedir su desaparición, destrucción o alteración. Las medidas habrán de ser proporcionales al fin

que se persiga . En ningún caso se adoptarán aquellas que puedan producir un perjuicio de difícil o imposible reparación . Las medidas podrán consistir, en su caso en el precinto , depósito o secuestro de las mercaderías o productos sometidos a gravamen, así como de archivos, locales o equipos electrónicos de tratamiento de datos que pueden contener la información de que se trata.

Las medidas cautelares así adoptadas se levantarán si desaparecen las circunstancias que justificaron su adopción.

Arto.70 Secuestro de contabilidad. Los fiscalizadores podrán recoger la contabilidad para examinarla en las oficinas de la autoridad tributaria, por un plazo hasta de ____ meses, cuando se de alguno de los siguientes supuestos :

- 1) El fiscalizado, su representante o quien se encuentre en el lugar de visita se niegue a permitir la fiscalización o el acceso a los lugares donde se realice, así como se niegue a mantener a su disposición la contabilidad, correspondencia o contenido de caja de valores u obstaculice en cualquier forma la fiscalización.
- 2) Existan sistemas de contabilidad, registros o libros que no observen los requisitos legales.
- 3) Exista dos o más sistemas de contabilidad con distinto contenido.
- 4) No se hayan presentado dos o más declaraciones.
- 5) Se desprendan, alteren o destruyan los sellos o marcas oficiales, colocados por los fiscalizadores o se impida por medio de cualquier maniobra que se logre el propósito para el que fueron colocados.
- 6) El fiscalizado se encuentren emplazado a huelga o suspensión de labores.

En el caso de que los fiscalizadores recojan la contabilidad, deberán levantar acta al respecto, continuándose el ejercicio de ellas facultades de fiscalización en las oficinas de la Administración Tributaria donde se levantará el acta final de la fiscalización, cuando ello fuere necesario

Sección 5. Facultad de determinación de los tributos.

Arto.71 Determinación de la obligación tributaria. Salvo cuando este Código o leyes particulares fijen otro procedimiento, la determinación de la obligación tributaria se efectuará de acuerdo con las declaraciones que presenten los contribuyentes y terceros responsables en el tiempo y condiciones que establezca la autoridad administrativa, las cuales se presumen ciertas, sin perjuicio del derecho de la Administración Tributaria para verificar la exactitud de esas declaraciones.

Sin embargo, la Administración podrá proceder a la determinación de oficio, sobre base cierta o sobre base presunta, en cualquiera de las siguientes situaciones :

- 1) Cuando el contribuyente o tercero responsable hubiera omitido presentar la declaración;
- 2) Cuando la declaración ofreciere dudas acerca de su sinceridad o exactitud y se probare que son incorrectas ;

- 3) Cuando la declaración no está respaldada con los documentos , libros de contabilidad u otros medios que las normas establezcan o no se exhiban éstos.

Arto.72 Formas de determinación . La determinación por la administración se realizará aplicando los siguientes sistemas :

- 1) Sobre base cierta, tomando en cuenta los elementos que permitan conocer en forma directa los hechos generadores del tributo;
- 2) Sobre base presunta, utilizando cualquiera de los siguientes medios :
 - a) Aplicando los datos y antecedentes disponibles que sean relevantes a la efecto.
 - b) Utilizando aquellos elementos que indirectamente acrediten la existencia de los bienes y de las rentas, así como de los ingresos, ventas, costos y rendimientos que sean normales en las unidades productivas o familiares que deban compararse términos tributarios .
 - c) Valorando los signos, índices y módulos que se den en los respectivos contribuyentes, según los datos o antecedentes que se posean en supuestos similares o equivalentes.

Arto.73 Determinación sobre base presunta . La Administración Tributaria podrá determinar los tributos sobre base presunta, cuando los contribuyentes o terceros responsables :

- 1) Se opongan u obstaculicen la iniciación o desarrollo de las facultades de fiscalización de la Administración Tributaria;
- 2) No se presenten los libros y registros de contabilidad, la documentación comprobatoria o no proporcionen los informes relativos al cumplimiento de las normas tributarias;
- 3) Se dé alguna de las siguientes irregularidades :
 - a) Omisión del registro de operaciones, ingresos o compras, así como alteración del costo .
 - b) Registro de compras, gastos o servicios no realizados o no recibidos
 - c) Omisión o alteración en el registro de existencias que deban figurar en los inventarios, o registren dichas existencias a precios distintos de los costos .
 - d) No cumplan con las obligaciones sobre evaluación de inventarios o no lleven el procedimiento de control de los mismo a que obligan las normas tributarias.
- 4) Se adviertan otras irregularidades que imposibiliten el conocimiento cierto de sus operaciones.

Practicada por la Administración la determinación sobre base presunta, subsiste la responsabilidad por las diferencias en más que pudiera corresponder derivadas de una posterior determinación sobre base cierta practicada en tiempo oportuno.

La determinación a que se refiere este artículo no podrá ser impugnada fundándose en hechos que el contribuyente no hubiere puesto oportunamente en conocimiento de la Administración.

Arto.74 Simplificación de los deberes formales. La Administración Tributaria podrá, mediante resolución general, para determinados grupos o categorías de sujetos pasivos, conceder simplificaciones en el cumplimiento de los deberes de contabilidad, registro y conservación establecidos por las normas tributarias, cuando dicho cumplimiento se excesivamente oneroso y la tributación no sufra perjuicio.

Arto.75 Liquidaciones expandidas por sistemas de computación . La Administración tributaria podrá para un conjunto de contribuyentes o terceros responsables, liquidar reajustes por errores aritméticos, intereses, multas, anticipos y demás recargos legales, a través de listados con el detalle de los casos comprendidos, indicando los datos identificatorios de los sujetos pasivos, los tributos, conceptos e importes, en los que deberán constar la firma ológrafa, nombre y cargo del funcionario que las suscribe y demás requisitos que establece el Arto. 112 de este Código.

La liquidación individual, para su notificación y ejercicio de las facultades de cobranza por la Administración Tributaria prevista en este Código, podrá emitirse mediante sistemas mecánicos y computacionales, conteniendo los datos correspondientes al sujeto pasivo y a su deuda y la sola mención del nombre y cargo del funcionario que suscribiera los referidos listados, indicando además el lugar en que el contribuyente o tercero responsable podrá consultar la liquidación a que se refiere el párrafo anterior.

Arto.76 Fundamentación de las actuaciones . Los hechos que se conozcan con motivo del ejercicio de las facultades de fiscalización previstas en este Código, o en otras leyes tributarias, o bien que consten en los expedientes o documentos que lleven o tengan en su poder la Administración Tributaria, podrán servir para fundamentar sus resoluciones y las de cualquier otra autoridad u organismo competente en materia de tributos.

Las copias o reproducciones de documentos, obtenidas por sistema de microfilmado o de cualquier otro sistema de reproducción de imagen, que tenga en su poder la Administración Tributaria, tienen el mismo valor probatorio que los originales, sin necesidad de cotejo con estos, en tanto no sean cotejadas por el contribuyente o tercero responsable.

Arto.77 Validez de informaciones proporcionadas por autoridades tributarias extranjeras. Para determinar tributos omitidos o imponer sanciones, la Administración Tributaria podrá tener como ciertos los hechos u omisiones conocidos fehacientemente a través de administraciones tributarias extranjeras, salvo prueba en contrario del sujeto pasivo.

Sección 6. Facultad para promover la asistencia administrativa internacional

Arto.78 La Administración Tributaria podrá concluir acuerdos internacionales de intercambio de informaciones tributarias, siempre que esté asegurada la reciprocidad y el otro Estado contratante garantice que las informaciones y datos que se le faciliten

no se utilizarán más que afectos de su procedimiento tributario o penal-tributario, incluido el relativo a los ilícitos tributarios y que solo serán accesibles a aquellas personas, autoridades o tribunales que sean competentes en materia tributaria o en la persecución de delito tributario.

Sección 7. Facultad para solicitar medidas de apremio

Arto.79 Medidas de apremio. A solicitud de la Administración Tributaria y en los casos que se señalan en el presente Código, podrá decretarse por la Justicia Ordinaria el arresto del infractor hasta por ____ días , como medida de apremio a fin de obtener el cumplimiento de obligaciones impuestas por las normas tributarias.

Para la aplicación de esta medida será requisito previo que el infractor haya sido apercibido en forma expresa a fin de que cumpla dentro de un plazo razonable.

El juez citará al infractor a una audiencia y con el sólo mérito de lo que se exponga en ella o en rebeldía del mismo, resolverá sobre la aplicación del apremio solicitado y podrá suspenderlo si se alegan motivos justificatorios.

Los apremios podrán renovarse cuando se mantengan las circunstancias que los motivaron.

Los apremios no se aplicarán o cesarán, según el caso, cuando el contribuyente, responsable o tercero cumpla con las obligaciones respectivas.

Arto.80 Causas para la aplicación del apremio. Procederá el apremio en contra de las personas que:

- 1) Habiendo sido citadas por segunda vez por la Administración Tributaria no concurren sin causa justificada.
- 2) Entorpezcan las diligencias dispuestas por la Administración Tributaria en el ejercicio de sus facultades de fiscalización y cobranza.

En los casos señalados en este artículo, el apercibimiento deberá efectuarse por la Administración Tributaria y corresponderá a _____ solicitar el apremio ante la Autoridad Judicial competente.

Sección 8. Facultad de imponer medidas cautelares

Arto.81 La Administración Tributaria podrá practicar el embargo precautorio de los bienes del contribuyente o tercero responsable, por la cantidad que presumiblemente adeuden los contribuyentes o terceros responsables o quienes puedan resultar deudores solidarios o, en su defecto, la inhibición general de bienes, antes de la fecha en que el

crédito fiscal esté determinado o sea exigible, cuando a su juicio hubiera peligro de que el obligado se ausente o enajene u oculte bienes . Si el pago que viniese a corresponder se hiciera dentro de los plazos legales, el contribuyente no estará obligado a cubrir los gastos que origine la diligencia y se levantará la medida cautelar .

A más tardar, al momento de practicar el embargo precautorio u ordenar la inhibición general de bienes, la Administración Tributaria deberá comunicar al contribuyente o tercero responsable el importe presunto de la deuda, quedando obligada a resolver sobre el monto efectivamente exigible dentro de un plazo de ____ días, contados desde la fecha en que se practicará u ordenará la medida cautelar . El embargo o la inhibición quedará sin efecto si la autoridad no resuelve en el plazo señalado; si emite dicha resolución, el embargo precautorio se convertirá en definitivo en la medida necesaria para asegurar el pago de la deuda determinada.

El cumplimiento de las obligaciones omitidas o la constitución de garantías con la anuencia de la Administración Tributaria, determinará el levantamiento inmediato de las medidas cautelares.

Las medidas habrán de ser proporcionales al daño que se pretenda evitar . En ningún caso se adoptarán aquellas que puedan producir un perjuicio de difícil o imposible reparación.

Sección 9. Facultad de cobranza

Arto.82 La Administración Tributaria exigirá el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos dentro de los plazos señalados por la ley, mediante el procedimiento administrativo de ejecución.

Sección 10. Facultad de conceder prórrogas

Arto.83 En los casos y en la forma que determinen las normas generales que al efecto establezca la Administración Tributaria, ésta podrá diferir o fraccionar el pago de las deudas provenientes de ajustes de las obligaciones tributarias que la misma practique .

Las deudas diferidas o fraccionadas deberán garantizarse, en los términos previstos en las normas mencionadas en el párrafo anterior, excepto cuando las deudas sena inferiores a las cifras que fije la Administración Tributaria.

Durante el plazo concedido se causarán los intereses sobre el saldo insoluto a la tasa prevista en el art.37 de este Código .

Cesará la autorización para pagar a plazo diferido o en cuotas, cuando :

- 1) Desaparezca o resulte insuficiente la garantía del interés fiscal sin que el contribuyente dé nueva garantía o la amplíe.

- 2) El contribuyente sea declarado en quiebra o solicite su liquidación judicial.
- 3) El contribuyente no pague ____ cuotas (s) con sus intereses.

Sección 11. Facultad para declarar el archivo de las actuaciones por falta de interés fiscal o incobrabilidad

Arto.84 El titular de la Administración Tributaria está facultado para establecer con carácter general los límites para disponer el archivo de los casos de fiscalización, determinación de oficio, liquidación de deudas en gestión administrativa o judicial, aplicación de sanciones u otros conceptos o procedimientos a cargo de la repartición, que en razón de su bajo monto o incobrabilidad no impliquen créditos de cierta, oportuna y/o económica concreción .

Decretado el archivo por incobrabilidad, en caso de ubicar bienes suficientes del deudor sobre los cuales hacer efectivo el cobro, se emitirá una resolución por el titular la Administración revalidando la deuda.

Sección 12. Facultad para condonar multas y recargos

Arto.85 El titular de la Administración Tributaria podrá condonar total o parcialmente multas y recargos, mediante recargos, mediante resolución fundada y previa petición del interesado, cuando el contribuyente o tercero responsable pruebe, a juicio del titular de la Administración Tributaria, que ha procedido en circunstancias que hagan excusables la omisión que diera lugar a la aplicación de las multas y/o recargos.

Sección 13. Presunción de legalidad de los actos de la Administración Tributaria

Arto.86 Los actos y resoluciones de la Administración Tributaria se presumirán legales y serán ejecutables, sin intervención previa de la Autoridad Judicial, sin perjuicio de las acciones que la Ley reconozca a los obligados para la impugnación de esos actos o resoluciones.

CAPITULO II

Obligaciones de la Administración Tributaria

Sección 1. Obligación de informar y asistir para facilitar el cumplimiento voluntario.

Arto.87 La Administración Tributaria proporcionará asistencia a los contribuyentes y para ello procurará :

- 1) Explicar las normas tributarias utilizando en lo posible un lenguaje claro y accesible y en los casos en que sean de naturaleza compleja, elaborar y distribuir folletos explicativos a los sujetos pasivos.
- 2) Mantener oficinas en diversos lugares del territorio nacional que se ocuparán de orientar y auxiliar a los sujetos pasivos en el cumplimiento de sus obligaciones.
- 3) Elaborar los formularios de declaración en forma que puedan ser cumplimentadas por los sujetos pasivos y distribuirlos con oportunidad, e informar de las fechas y lugares de presentación .
- 4) Señalar en forma precisa en los requerimientos mediante los cuales se exija a los sujetos pasivos la presentación de declaraciones, comunicaciones y demás documentos a que estén obligados, cuál es el documento cuya presentación se exige.
- 5) Difundir entre los sujetos pasivos los recursos y medios de defensa que se pueden hacer valer contra las resoluciones de la Administración Tributaria y órganos ante quién imponerlos.
- 6) Efectuar en distintas partes del país reuniones de información con los sujetos pasivos , especialmente cuando se modifiquen las normas tributarias y durante los principales períodos de presentación de declaraciones.
- 7) Publicar anualmente las resoluciones dictadas por la Administración Tributaria que establezcan disposiciones de carácter general, agrupándolas de manera que faciliten su conocimiento por parte de los sujetos pasivos.

Sección 2. Obligaciones de resolver

Arto.88 Las peticiones que formulen a la Administración Tributaria deberán ser resueltas en el plazo establecido en las normas respectivas o, en el caso de que éstas no lo establezcan, en un plazo no mayor de ___ meses a contar de la fecha de presentación de la petición . Transcurridos dichos plazos sin que se notifique la resolución el interesado podrá interponer ante el titular de la Administración Tributaria la correspondiente queja por omisión o retardo de la autoridad competente para resolver, o considerar que la autoridad resolvió negativamente e iniciar los recurso que estime pertinentes.

Sección 3. Obligaciones de certeza de los actos administrativos

Arto.89 Las resoluciones administrativas de carácter individual favorables a un particular , excepto en los casos contemplados en los artículos 65 y 116 de este Código, sólo podrán ser modificadas cuando el obligado preste su conformidad y en su defecto, por el tribunal competente mediante juicio iniciado por la Administración Tributaria dentro de los ___ meses a contar desde la fecha en que se dictó la respectiva resolución.

Cuando la Administración Tributaria modifique las resoluciones generales que le autorizan a dictar leyes y reglamentos, estas modificaciones no comprenderán los efectos producidos con anterioridad a la nueva resolución.

Sección 4. Obligación de guardar reserva de la información tributaria

Arto.90 Los funcionarios que intervengan en los diversos trámites relativos a la aplicación de las disposiciones tributarias y los propietarios y empleados de las entidades colaboradoras contratadas, estarán obligados a guardar absoluta reserva en lo concerniente a las declaraciones y datos suministrados por los contribuyentes, por terceros responsables o por terceros, así como de las informaciones obtenidas en el ejercicio de las facultades de fiscalización. Dicha reserva no comprenderá los casos en que la Administración Tributaria deba suministrar datos a:

- 1) Las autoridades judiciales en procesos de orden penal o a los tribunales competentes que conozcan de pensiones alimenticias.
- 2) Los restantes organismos que administren tributos, en tanto las informaciones estén estrictamente vinculadas con la fiscalización y percepción de los gravámenes de sus respectivas jurisdicciones.
- 3) Las administraciones tributarias de otros países en cumplimiento de los intercambios de informaciones tributarias acordados en convenios internacionales y en otros supuestos contemplados en este Código.

No obstante la reserva establecida en este artículo, el Poder Ejecutivo podrá disponer que la Administración Tributaria publique periódicamente la nómina de incumplidores y defraudadores tributarios, estableciendo en forma general las condiciones y requisitos a los que deberán ajustarse dichas publicaciones.

TITULO IV

4. PROCEDIMIENTOS

CAPITULO I

Disposiciones generales

Sección 1. Disposiciones preliminares

Arto.91 Ambito de aplicación y normas supletorias. Las presentes normas serán aplicables al procedimiento tributario . En caso de situaciones que no puedan resolverse por lo dispuesto en el presente capítulo , se aplicarán subsidiariamente las normas de procedimiento administrativo o jurisdiccional que más se avengan a la naturaleza y fines de esta materia.

Arto.92 Forma de procedimiento. El procedimiento tributario será escrito . Esta disposición es aplicable tanto a las exposiciones de los interesados como a los informes o dictámenes de los funcionarios y demás actuaciones administrativas.

Arto.93 Personería. En todas las actuaciones los interesados podrán actuar personalmente o por medio de representante debidamente constituido . En este último caso, deberá acreditarse la representación invocada, en la forma y condiciones que establezca la Administración Tributaria.

La revocación del poder de representación sólo surtirá efectos frente a la Administración cuando ello se ponga en conocimiento de ésta.

Cuando se haya nombrado un representante para el procedimiento, la Administración podrá dirigirse a él.

Arto.94 Acceso a las actuaciones. Los interesados o sus representantes tendrán acceso a las actuaciones administrativas y podrán consultarlas sin más exigencia que la justificación de su identidad y legitimación , excepto cuando se trate de acciones de fiscalización o investigación y estas no estén concluidas.

Arto.95 Constitución de domicilio. En caso que los contribuyentes, terceros responsables o terceros no tengan domicilio tributario registrado en la Administración Tributaria, deberán señalarlo en el primer escrito o comparecencia.

Arto.96 Plazo para la comparecencia. En las citaciones a comparecer se establecerá la fecha o el plazo para la comparecencia . Cuando se fije un plazo, éste se contará a partir del día de la notificación de la citación.

Arto.97 Medios de notificación . Las notificaciones se practicarán en cualquiera de estas formas:

- 1) Personalmente;
- 2) Por correspondencia postal , efectuada mediante correo público o privado o por sistemas de comunicación telegráficos, facsímiles, electrónicos y similares, siempre que los mismos permitan confirmar la recepción ;
- 3) Por cédula;
- 4) Por edictos;
- 5) Por constancia administrativa dejada en el expediente una vez transcurridos los plazos fijados para la comparecencia de los interesados en las citaciones que se les formulen, las que podrán ser hechas por los medios aludidos en los incisos anteriores de este párrafo.

Las resoluciones que determinen tributos , impongan sanciones o decidan recursos y el requerimiento de pago para la iniciación del cobro ejecutivo, deberán notificarse personalmente al interesado o a su representante debidamente constituido, en el domicilio tributario o en las oficinas de la Administración o en el lugar en que este se encuentre, o por correspondencia postal dirigida al domicilio tributario de los destinatarios .

Arto.98 Notificación personal. La notificación personal se hará entregando personalmente al notificado copia íntegra de la resolución o del documento que debe ser puesto en su conocimiento, haciéndole constar por escrito la notificación por el funcionario encargado de la diligencia, con indicación del día, hora y lugar en que se haya practicado.

Las notificaciones personales a domicilio se practicarán con el interesado , su representante o persona expresamente autorizada y en su defecto, con el principal encargado del establecimiento donde se hubiere constituido el domicilio a los efectos tributarios . La persona con quien se practique la diligencia deberá firmar la constancia respectiva.

En los casos en que se encuentre ninguna de las personas indicadas en el párrafo anterior, así como cuando éstas se negaren a firmar la constancia respectiva, se practicará la notificación por cédula.

También podrá practicarse la notificación personal citándose al interesado por los medios enumerados en el inciso 2) del primer párrafo del artículo anterior de este Código, para

que concurra a las oficinas de la Administración dentro del plazo de ___ bajo apercibimiento de darlo por notificado.

Los plazos empezarán a correr desde el día que se practicaron las diligencias referidas precedentemente.

Arto.99 Notificación por correspondencia postal y otros sistemas de comunicación .

En las notificaciones practicadas por correspondencia postal conforme al artículo 97, inciso 1) del párrafo primero, de este Código, los plazos empezarán a correr desde el día de su envío, a no ser que el envío se realice a través de oficinas de correos, en cuyo caso el plazo empezará a correr ___ días después de su recepción por dichas oficinas, excepto en el caso de que no hubiera llegado a su destino o lo hubiera hecho con posterioridad . En caso de duda, la Administración tendrá que demostrar la recepción de la notificación y el momento de ésta .

Cuando se apliquen estos medios de notificación podrá utilizarse firma facsimilar , pudiendo emitirse por procesos mecanizados los respectivos avisos o documentos

Arto.100 Notificación por cédula. En los casos en que una notificación deba hacerse por cédula, ésta deberá contener copia íntegra de la resolución o actuación de que se trata, con los datos necesarios para su debida comprensión . Será entregada por el funcionario de la Administración que corresponda, en el domicilio tributario del notificado, a cualquiera persona mayor de edad que se encuentre en él y si no hubiere persona mayor de edad que la reciba, se dejará la cédula en ese domicilio . Los plazos comenzarán a correr desde el día que se practiquen estas diligencias.

Arto.101 Notificación por edictos . Si el interesado no tiene domicilio conocido en el país, o no hubiere podido realizar la notificación por otros medios enumerados en el artículo 97 de este Código, se notificará mediante edictos publicados en el diario oficial por ___ veces consecutivas, con intervalos de ___ días.

En este último caso, los términos legales comenzarán a correr a partir de la fecha de publicación del último edicto.

Arto.102 Notificación por constancia administrativa. Si la notificación se retardase por falta de comparecencia del interesado, se tendrá por hecha a todos los efectos, dejándose la respectiva constancia en el expediente el día siguiente al del vencimiento de plazo para comparecer .

Arto.103 Notificación tácita. Existe notificación tácita cuando, no habiéndose verificado notificación alguna o ella se hubiere verificado notificación alguna o ella se hubiere efectuado en otra forma que la legal, la persona a quien debió notificarse un acto, resolución, providencia o documento, efectúe cualquier gestión que demuestre su conocimiento, contándose los plazos a partir de ese día .

Arto.104 Domicilio para notificación . Para los efectos de las notificaciones, se tendrá por domicilio el que corresponda conforme a las normas de este Código.

Arto.105 Notificación a gerentes y administradores. El gerente o administrador de empresas unipersonales , de sociedades de personas o cooperativas o el presidente o gerente de personas jurídicas, se entenderán autorizados para ser notificados a nombre de ellas, no obstante cualquiera limitación establecida en los contratos de trabajo, estatutos o actos constitutivos de dichas entidades.

Sección 3. Prueba

Arto.106 Principio general de la prueba. En los procedimientos tributarios, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo. Esta obligación se entiende cumplida si se designan, de modo concreto, los elementos de prueba en poder de la Administración Tributaria.

Arto.107 Presunciones . Las presunciones establecidas por las leyes tributarias pueden destruirse por la prueba admitidos en Derecho, con excepción de la confesión de los funcionarios de la Administración Tributarias pueden destruirse por la prueba en contrario, excepto en los casos en que ellas expresamente lo prohíban.

Arto.108 Medios de prueba. Podrán invocarse todos los medios de prueba admitidos en Derecho, con excepción de la confesión de los funcionarios de la Administración tributaria actuantes.

Arto.109 Admisión de la prueba. Las pruebas inconducentes no serán y deberán rechazarse mediante resolución fundada . El afectado podrá dejar constancia de su disconformidad, la que será considerada al substanciarse el curso que corresponda.

Arto. 110 Apreciación de la prueba . La prueba se apreciará conforme a la regla de la sana crítica.

Arto.111 Medidas para mejor proveer. La autoridad administrativa impulsará de oficio el procedimiento. En cualquier estado del trámite podrá disponer medidas para mejor proveer.

Sección 4. Requisitos del acto administrativo resolutivo

Arto.112 El acto administrativo resolutivo deberá contener los siguientes requisitos :

- 1) Fecha, nombre, cargo y firma del funcionario competente.
- 2) En caso de tratarse de una determinación de tributos, indicará el tributo y período fiscal liquidado . En los casos, expresará el objeto o propósito de la resolución.

- 3) La resolución y sus fundamentos, con expresión de motivos y apreciación y valoración de la prueba producida.
- 4) Nombre y razón social del contribuyente, tercero responsable o tercero.

La inexistencia de uno o algunos de estos requisitos no causa la nulidad del acto administrativo, sino que, enmendado por la Administración, mantiene su validez.

CAPITULO II

Procedimientos administrativos específicos

Sección 1. Procedimiento para la fiscalización externa

Arto.113 Fiscalización . La fiscalización externa en el domicilio o establecimiento de contribuyentes o responsables se desarrollará conforme a las siguientes reglas :

- 1) Toda actuación de fiscalización externa deberá fundada en orden de actuación competente de la Administración Tributaria, de la que surja la individualización de la actuación, contribuyentes o terceros responsables comprendidos y lugares donde ha de practicarse el acto de la fiscalización, así como la identificación del o de los funcionarios actuantes.

Cuando el ocupante de la finca o edificio bajo cuya custodia se hallare el mismo se opusiere a la entrada de los fiscalizadores, estos podrán llevar a cabo su actuación solicitando directamente el auxilio de la fuerza pública . Cuando se trate de casa habitación del contribuyente o tercero responsable será preciso obtener previamente mandamiento judicial.

- 2) La actuación se documentará en actas ,en las que se harán constar en forma circunstancia los hechos y omisiones que se hubieren conocido por los fiscalizadores . Los hechos u omisiones consignados por los fiscalizadores cuando no sean desvirtuados por el fiscalizado, hacen prueba de la existencia de tales hechos o de las omisiones encontradas, para efectos de cualquiera de los tributos a cargo del fiscalizado en el período revisado aunque dichos efectos no se consiguen en forma expresa.

Se tendrán por consentidos los hechos consignados en los actos a que se refiere el párrafo anterior, si antes del cierre del acta final el contribuyente no presenta los documentos, libros o registros de referencia o no señala el lugar en que se encuentran siempre que éste sea el domicilio tributario o el lugar autorizado para llevar su contabilidad .

Corresponderá al contribuyente o responsable probar con documentos , libros de contabilidad u otros medios que las formas establezcan, en cuanto sean necesario u obligatorios para él , la verdad de su declaraciones o la naturaleza de los antecedentes y montos de las operaciones que deban servir para el cálculo del impuesto

Durante el desarrollo de la fiscalización los fiscalizadores, a fin de asegurar la contabilidad, correspondencia o bienes que no estén registrados en la contabilidad, podrán, indistintamente, sellar o colocar marcas en dichos documentos, bienes o en muebles, archivos u oficinas donde se encuentren, así como dejarlos en calidad de depósito al fiscalizado o a la persona con quien se entienda la diligencia previo inventario que al efecto formulen .

En el caso de que algún documento que se encuentre en los muebles, archivos u oficinas que se sellen , sea necesario al fiscalizado para realizar sus actividades, se le permitirá extraerlo ante la presencia de los fiscalizadores, quienes podrán sacar copia del mismo, dejándose constancia de este hecho.

En la última acta parcial que al efecto se levante se hará mención expresa de tal circunstancia y entre ésta y el acta final , deberán transcurrir cuando menos _____ días, durante los cuales el contribuyente o tercero responsable podrá aceptar total o parcialmente los hechos u omisiones consignados por los fiscalizadores.

- 1) Si en el cierre del acta final de la fiscalización no estuviere presente el fiscalizado o su representante, se le dejará citatorio para que esté presente a una hora determinada del día siguiente. Si no se presentare, el acta final se levantará ante quien estuviere presente en el lugar fiscalizado . En este momento cualquiera de los fiscalizadores que hayan intervenido en la fiscalización y el fiscalizado o la persona con quien se entienda la diligencia, firmará el acta de la que se dejará copia la fiscalizado . Si el fiscalizado o la persona con quien se entendió la diligencia no comparecen a firmar el acta, se niegan a firmarla, o el fiscalizado o la persona con quien se entendió la diligencia se niega a aceptar la copia del acta , dicha circunstancia se asentará en la propia acta sin que esto afecte la validez y valor probatorio de la misma.

Arto. 114 Verificación . La Administración Tributaria podrá ejercer sus facultades fiscalizadoras, a través del procedimiento de verificación del cumplimiento de las obligaciones formales de los sujetos pasivos, en los establecimientos abiertos al público, sin que se requiera para ello otro trámite que el de la identificación del funcionario actuante, el cual en caso de verificar cualquier tipo de incumplimiento, levantará un acta en la cual hará constar las conversaciones y la firmará junto con la persona que se encuentre a cargo del establecimiento entregándole copia de la misma.

Sección 2. Procedimiento de determinación de los tributos por la Administración Tributaria

Arto.115 Etapas del procedimiento de determinación . El procedimiento de determinación por la Administración Tributaria de los tributos sujetos a declaración - liquidación o autoliquidables por los sujetos pasivos, se inicia con el acta de observaciones o acta final en el caso del Arto.113, en las cuales se harán constar en forma circunstancia los hechos u omisiones que se hubieran conocido y entrañen incumplimiento de las normas tributarias por parte del contribuyente o tercero responsable, fundamentando las impugnaciones o cargos que se le formulen.

El interesado contará con un plazo de ___ días contados a partir del día que surta efectos la notificación del acta de observaciones o del acta final de fiscalización, en su caso, para formular por escrito sus descargos, ofrecer y presentar las pruebas que hagan a su derecho.

Tratándose del acta final de fiscalización la prueba a ofrecer y producir no podrá referirse a la exhibición de documentos, libros y registros que debieron ser presentados durante el procedimiento de fiscalización externa establecido en el art.113 de este Código.

Si no lo presentaren, se tendrá por consentidos los hechos u omisiones consignados en las actas de observaciones o acta final de fiscalización, según corresponda.

Agotado el plazo establecido en el párrafo anterior, la Administración Tributaria dictará resolución determinando los tributos omitidos y sus accesorios y aplicando las sanciones pertinentes.

La resolución administrativa de determinación, si antes de ese acto, el contribuyente o tercero responsable prestase su conformidad a las impugnaciones a cargos formulados, la que surtirá los efectos de una declaración para el responsable y de una determinación firme para la Administración .

No será necesario dictar la resolución de determinación si, antes de ese acto, el contribuyente o tercero responsable prestase su conformidad a las impugnaciones o cargos formulados, la que surtirá los efectos de una declaración para el responsable y de una determinación firme para la Administración.

Arto.116 Alcances de determinación. Si la determinación practicada por la Administración en los términos del artículo anterior de este Código, resultará inferior a la realidad, quedará subsistente la obligación del contribuyente o tercero responsable de así denunciarlo y satisfacer el tributo correspondiente al excedente, bajo pena de las sanciones de este Código.

La resolución administrativa de determinación del tributo, una vez firme, sólo podrá ser modificada en contra del contribuyente o tercero responsable en los siguientes casos :

- 1) Cuando en la resolución respectiva se hubiera dejado expresa constancia del carácter parcial de la determinación practicada y definidos los aspectos que han sido objeto de la

- fiscalización, en cuyo caso sólo serán susceptibles de modificación aquellos aspectos no considerados expresamente en la determinación anterior;
- 2) Cuando se compruebe la existencia de dolo por parte de los obligados en la aportación de los elementos de juicio que sirvieron de base a la determinación anterior.

Sección 3. Procedimiento de repetición y devolución

Arto.117 Requisitos y procedimiento general. La acción de repetición y de devolución de saldos a favor a petición del contribuyente o tercero responsable deberá iniciarse con un reclamo administrativo ante la Administración Tributaria, en el que deberán exponerse detalladamente todos los hechos y fundamentos que se refieran al derecho del interesado, acompañando los documentos y pruebas que establezcan la reglamentación.

La autoridad podrá resolver sin más trámite la restitución o mandar a producir la prueba que estimara procedente, fijando un plazo perentorio para ello y dictará resolución dentro del término de ___ días contados desde el día siguiente al de la presentación del reclamo.

Pasado el plazo de ___ días de tal acto sin que la resolución fuese dictada o dictada ésta sin satisfacer la pretensión ejercida, quedarán expeditos para el contribuyente o responsable los recursos y acciones respectivos.

Arto.118 Saldo a favor del contribuyente . En los casos de saldos a favor del contribuyente, la Administración Tributaria podrá devolver esos saldos de oficio o a petición de parte, de forma que no sea observando el procedimiento previsto en el artículo anterior, sin que tal devolución afecte sus derechos para fiscalizar y determinar los tributos.

Arto.119 Repetición de tributos retenidos o percibidos . Cuando la acción de repetición se refiera a tributos retenidos o percibidos, la misma podrá ser ejercida por los respectivos agentes de retención o percepción, o por el contribuyente, de acuerdo con las siguientes reglas :

- 1) Cuando la acción sea ejercida por los agentes de retención o percepción, éstos deberán presentar la nómina de los contribuyentes a quienes, de ser procedente, deberán efectuarse los pagos de los importes reclamados, salvo que dichos agentes acrediten en forma fehaciente la autorización de aquellos para su cobro.
- 2) Cuando la acción sea ejercida por el contribuyente, éste deberá acreditar fehacientemente que el agente respectivo practicó la retención o percepción . En tal caso, la Administración Tributaria verificará si dicho agente ingresó oportunamente al Fisco las sumas retenidas o percibidas.

Sección 4. Denuncia

Arto.120 La denuncia pública es independiente del deber de colaborar con la Administración Tributaria conforme a las disposiciones de este Código y podrá ser realizada por las personas físicas o jurídicas que tengan capacidad de obrar en el orden tributario, con relación a hechos o situaciones que conozcan y puedan ser constitutivos de ilícitos tributarios o de otro modo puedan tener trascendencia para la gestión de los tributos.

Las denuncias infundadas podrán archivarse sin más trámite. No se considerará al denunciante como parte ni como interesado en la actuación administrativa que se inicie a raíz de la denuncia, ni legitimado para la interposición de recursos o reclamaciones en relación con los resultados de la misma.

Sección 5. Procedimiento de determinación y aplicación de sanciones

Arto.121 Procedimiento sancionatorio. Las sanciones se impondrán en los procedimientos de determinación de tributos cuando procedan o mediante resoluciones independientes.

Arto. 122 Aplicación de sanciones sin procedimiento previo. Las sanciones pecuniarias por la infracción administrativa de mora y por las contravenciones tributarias establecidas en el art.169 de este Código, por el carácter objetivo que lleva su comisión, se determinarán y aplicarán sin otro procedimiento previo que el de su liquidación por la Administración Tributaria o por el propio contribuyente al momento de declaración y pago, sin perjuicio de la utilización de los recursos legales que correspondan.

Arto.123 Procedimiento para la aplicación de sanciones por contravenciones e infracciones administrativas tributarias. Las sanciones por infracciones administrativas, salvo la de mora y por las contravenciones, excepto las contempladas en el Arto.169 de este Código, deberán aplicarse previo traslado al responsable por el término de ___ días para que este ofrezca y produzca las pruebas que hagan a su derecho, a contar del día en que éste fuera notificado de los cargos.

Contestando el traslado y ofrecida la prueba o transcurrido el término sin hacerla, la Administración Tributaria deberá dictar resolución en el término de ___ días, aplicando y liquidando la sanción si correspondiere.

Sección 6. Procedimiento administrativo de cobro ejecutivo

Arto.124 Iniciación del período para el cobro ejecutivo. La recaudación de los tributos se realizará mediante el procedimiento de cobro ejecutivo, cuando no se realice el pago voluntario en la forma y con los efectos previstos en este Código.

El período para ejercitar el procedimiento ejecutivo de cobro se inicia :

- 1) Para las deudas liquidadas por la Administración Tributaria, el día siguiente al del vencimiento del plazo establecido para su ingreso en el art. 35 de este Código .
- 2) En el caso de deudas a ingresar mediante declaración - liquidación o autoliquidación presentada sin realizar el ingreso, cuando finalice el plazo reglamentariamente determinado para dicho ingreso o, si éste ya hubiese concluido, al presentar aquélla.

Arto.125 Iniciación del procedimiento de cobro ejecutivo . El procedimiento de cobro se iniciará mediante providencia notificada al deudor, en la que se identificará la deuda pendiente y se le requerirá para que efectúe su pago con el recargo correspondiente.

La providencia anterior , expedida por el órgano competente, es el título suficiente que inicia el procedimiento de cobro sobre el patrimonio del obligado y tiene la misma fuerza ejecutiva que la sentencia judicial para proceder contra los bienes y derechos de los obligados al pago.

Juntamente con dicho requerimiento, la Administración podrá disponer orden de embargo sobre bienes del deudor o exigirle fianza suficiente para cubrir el monto de lo adeudado, accesorios y gastos . Si el deudor no hiciere el pago dentro del plazo de ___ días, o no lo afianzare, se procederá al embargo de sus bienes . En caso de no existir o no conocerse bienes suficientes , se ordenará la inhibición general de bienes, la cual se mantendrá hasta que se extinga la deuda o se ofrezca garantía suficiente o se identifiquen bienes suficientes a embargar.

El deudor deberá satisfacer las costas del procedimiento de cobro coactivo.

Arto. 126 Oposiciones al procedimiento de cobro ejecutivo. Contra la procedencia de la vía de apremio sólo serán admisibles los siguientes motivos de oposición :

- 1) Pago, prórroga para el pago o extinción de la deuda;
- 2) Prescripción;
- 3) Falta de notificación de las deudas determinadas por la administración.

Arto.127 Naturaleza y no acumulatividad del procedimiento de cobro ejecutivo. El procedimiento de cobro será exclusivamente administrativo . La competencia para entender del mismo y resolver todos sus incidentes es exclusiva de la Administración Tributaria.

Dicho procedimiento no será acumulable a los judiciales ni a otros procedimientos de ejecución .Su iniciación o continuación no suspenderá por la iniciación de aquellos salvo en los casos previstos en el artículo 136 de este Código y en las normas del párrafo siguiente.

Sin perjuicio del respecto al orden de prelación que para el cobro de los créditos viene establecido por la ley en atención a su naturaleza, en el caso de concurrencia del procedimiento del cobro administrativo para la recaudación de los tributos con otros

procedimientos de ejecución sobre los bienes embargados, se seguirán las siguientes reglas :

- 1) Cuando concurra con otros procesos o procedimientos singulares de ejecución, el procedimiento de cobro será preferente cuando el embargo efectuado en el curso del mismo sea más antiguo.
- 2) En los supuestos de concurrencia del procedimiento de apremio con procesos de procedimientos concursales o universales de ejecución, aquel procedimiento tendrá preferencia para la ejecución de los bienes o derechos que hayan sido objeto de embargo se hubiera efectuado con anterioridad a la fecha de inicio del proceso concursal.

Arto.128 Ejecución de garantías de la deuda . Si la deuda estuviera garantizada mediante aval, prenda, hipoteca o cualquier garantía real o personal, se procederá en primer lugar a ejecutarla, lo que se realizará en todo caso por los órganos de cobranza competentes a través del procedimiento administrativo de cobro.

Arto.129 Tramitación del embargo. En caso de no existir garantía suficiente de la deuda y el importe de sus accesorios legales, se procederá a trabar embargos sobre bienes del deudor en cuantía suficiente para cubrir el importe de la deuda tributaria.

En el embargo se guardará el orden siguiente;

- 1) Dinero efectivo o en cuentas abiertas en entidades financieras;
- 2) Créditos, efectos, valores y derechos realizables en el acto o a corto plazo;
- 3) Sueldos, salarios y pensiones;
- 4) Bienes inmuebles ;
- 5) Establecimientos mercantiles o industriales;
- 6) Metales preciosos, piedras finas, joyería, orfebrería y antigüedades;
- 7) Frutos y rentas de toda especie;
- 8) Bienes muebles y semovientes;
- 9) Créditos, derechos y valores realizables a largo plazo .

Siguiendo el orden anterior, se embargarán sucesivamente los bienes y derechos conocidos en ese momento por la Administración Tributaria hasta que se presuma cubierta la deuda ; se dejará para el último lugar aquellos para cuya traba sea necesaria la entrada en el domicilio del deudor.

A solicitud del deudor se podrá el orden del embargo si los bienes que señale garantizan con la misma eficacia y prontitud el cobro de la deuda que los que preferentemente deban ser tratados y no causare con ello perjuicio a tercero.

No se embargarán los bienes o derechos declarados inembargables con carácter general por las leyes ni aquellos de cuya realización se presuma que resultaría fruto insuficiente para la cobertura del costo de dicha realización.

Cuando los bienes embargados estén constituidos por bienes perecederos u otros que por su naturaleza , impliquen costos para su mantenimiento o conservación, estos costos estarán a cargo exclusivo del deudor, quedando exceptuada la Administración Tributaria de toda responsabilidad por eventuales pérdidas o deterioros de los bienes embargados, cuando el deudor no provea en forma suficiente y oportuna los recurso para aquel mantenimiento o conservación.

Arto. 130 Solidaridad por dificultar el embargo . Responderán solidariamente del pago de la deuda tributaria pendiente, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieren podido embargar, las siguientes personas :

- 1) Los que sean causantes o colaboradores en la ocultación maliciosa de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir su traba ;
- 2) Los que por su culpa o negligencia incumplan las órdenes de embargo;
- 3) Los que, con conocimiento del embargo, colaboren o consientan en la disposición de los bienes.

Arto.131 Bienes obrantes en entidades depositarias . Cuando la Administración Tributaria tenga conocimiento de la existencia de fondos de valores u otros bienes entregados o confiados a un depositario, podrá disponer su embargo en la cuantía que proceda, sin necesidad de precisar los datos identificativos y la situación de cada cuenta, depósito u operación existente en la referencia oficina. Tratándose de valores, si de la información suministrada por la persona o entidad depositaria en el momento del embargo se deduce que los existentes no son homogéneos o que su valor excede del importe señalado en el artículo 125 de este Código, se concretarán por el órgano de cobranza los que hayan de quedar trabados.

Cuando los fondos o valores se encuentren depositados en cuentas a nombres de varios titulares, sólo se embargará la parte correspondiente al deudor . A estos efectos, en el caso de cuentas de titularidad conjunta mancomunada, el saldo se presumirá dividido en partes iguales, salvo que se pruebe una titularidad material diferente.

Arto.132 Ampliación del embargo. El embargo podrá ampliarse en cualquier momento del procedimiento de cobro, cuando la oficina ejecutora estime que los bienes embargados son insuficientes para cubrir la deuda.

Arto.133 Organos competentes para la ejecución y facultades. Las oficinas ejecutorias desarrollarán las actuaciones materiales necesarias para la ejecución de los actos que se dicten en el curso del procedimiento de cobro .

Cuando en el desarrollo del procedimiento de cobro sea necesario entrar en la casa de habitación del afectado, o efectuar registros en la misma, la Administración Tributaria deberá obtener el consentimiento de aquél o, en su defecto, la oportuna autorización

judicial. No obstante, cuando la casa de habitación coincida con el lugar donde se realice la actividad industrial, comercial, económica o profesional del contribuyente o tercero responsable, no se requerirá su consentimiento ni autorización judicial.

Las diligencias extendidas en el ejercicio de sus funciones de cobro a lo largo del procedimiento de ejecución por funcionarios que desempeñen puestos de trabajo en oficinas de cobranza, tienen naturaleza de documentos públicos y hacen prueba de los hechos que motiven su formalización, salvo que se acrediten lo contrario.

Los funcionarios que desempeñen puestos de trabajo en órganos de cobranza serán considerados agentes de la autoridad cuando lleven a cabo las funciones de cobro que les corresponden. Las autoridades públicas prestarán la protección y el auxilio necesario para el ejercicio de la gestión de cobranza.

Arto.134 Entorpecimiento de las actuaciones. Si durante el embargo, la persona con quien se entienda la diligencia no abriere las puertas de las construcciones, edificios o casas señalados para la traba o en los que se presuma que existen bienes muebles embargables, el ejecutor previo acuerdo fundado del jefe de la oficina ejecutora, tomará las medidas pertinentes, para que el depositario tome posesión del inmueble o para que siga adelante la diligencia.

En igual forma procederá el ejecutor cuando la persona con quien se entienda la diligencia no abriere los muebles en los que aquel suponga se guardan dinero, alhajas, objetos de arte u otros bienes embargables. Si no fuere factible romper o forzar las cerraduras el mismo ejecutor trabaré embargo en los muebles cerrados y en su contenido y los sellará y enviará en depósito a la oficina ejecutora, donde serán abiertos en el término de ____ días por el deudor o por su representante legal y en caso contrario por un experto designado por la propia oficina.

Si no fuere factible romper o forzar las cerraduras de cajas u otros objetos unidos a un inmueble o de difícil transportación, el ejecutor trabaré embargo sobre ellos y su contenido y los sellará; para su apertura se seguirá el procedimiento establecido en el párrafo anterior.

Arto. 135 Documentación de las diligencias de embargo. Cada actuación de embargo se documentará en acta, que se notificará a la persona con la que se entienda dicha actuación.

Hecho el embargo, se notificará al deudor y en su caso, al tercero titular, poseedor o depositario de los bienes si no se hubiesen realizado con ellos las actuaciones y a los condueños o cotitulares de los mismos.

Si los bienes embargados fueren inscribibles en un Registro Público, la Administración Tributaria tendrá derecho a que se practique anotación preventiva de embargo en el Registro correspondiente, conforme a mandamiento expedido por funcionario del órgano competente, con el mismo valor que si se tratara de mandamiento judicial de embargo.

Cuando se embarguen bienes inmuebles, la Administración podrá disponer su depósito en la forma que ella determine .

Cuando se ordene el embargo del establecimiento mercantil o industrial o, en general, de los bienes y derechos integrantes de una empresa, si se aprecia que la continuidad en la dirección de la actividad hace previsible la producción de perjuicios irreparables en la solvencia del deudor , la autoridad competente de la Administración Tributaria , previa audiencia del titular del negocio u órgano de administración de la entidad, podrá acordar el nombramiento de un funcionario que intervenga en la gestión del negocio en la forma que reglamentariamente se establezca.

Arto.136 Suspensión del procedimiento de ejecución . Si antes de iniciar el procedimiento de cobro por parte de la Administración Tributaria, se acreditase que el interesado interpuso demandas jurisdiccionales o Contencioso Administrativo, contra la respectiva liquidación practicada por la Administración Tributaria, la ejecución se suspenderá limitándose a la traba de embargo en bienes del interesado en cantidad suficiente para cubrir el monto de lo reclamado, sus accesorios y costos o a decretar la inhibición general de bienes cuando no se pudiese cubrir ese monto. En todo caso, podrá ofrecerse la sustitución de estas medidas por otra garantía la que deberá ser aceptada por la Administración Tributaria en forma expresa.

Tratándose del cobro de deudas derivadas de declaración - liquidación o autoliquidación sin realizar el ingreso, practicadas por los contribuyentes o terceros responsables, o por falta de pago en tiempo de todo tipo de deudas para las que se hubiese solicitado diferimento o fraccionamiento o prestado conformidad, el procedimiento no se suspenderá por la interposición de ningún tipo de demanda.

Arto. 137 Tercerías . Cuando un tercero pretenda el levantamiento del embargo por entender que le pertenece el dominio de los bienes embargados o cuando un tercero considere que tiene derecho a ser reintegrado de su crédito con preferencia al Fisco, formulará reclamación de tercería ante el órgano administrativo competente.

Tratándose de una reclamación por tercería de dominio, se suspenderán el procedimiento de apremio en lo que se refiere a los bienes controvertidos, una vez que se hayan tomado las medidas de aseguramiento que procedan, sin perjuicio de que se puede continuar dicho procedimiento sobre el resto de los bienes o derechos del obligado al pago que sean susceptibles de embargo hasta quedar satisfecha la deuda, en cuyo caso se dejará sin efecto el embargo sobre los bienes objeto de la reclamación, sin que ello suponga reconocimiento alguno de la titularidad del reclamante.

Si la tercería fuera de mejor derecho, proseguirá el procedimiento hasta la realización de los bienes y el producto obtenido se consignará en depósito a resultas de la tercería .

El reglamento determinará el procedimiento para tramitar y resolver las reclamaciones de tercería .

Arto.138 Enajenación de los bienes embargados. La enajenación de los bienes embargados se llevará a efecto mediante subasta, concurso o adjudicación directa , en los casos y condiciones que se fijen reglamentariamente.

Cuando el bien embargado sea dinero, su aprehensión será considerada como pago del deudor .

El procedimiento de apremio podrá concluir con la adjudicación al Fisco de los bienes embargados cuando no lleguen a enajenarse por el procedimiento regulado reglamentariamente.

El importe por el que se adjudicarán dichos bienes será el de la deuda no pagada, ni exceda del ___ de la valoración que sirvió inicialmente de base en el procedimiento de enajenación .

En cualquier momento anterior al de la adjudicación de bienes se podrán liberar los bienes embargados pagando la deuda tributaria, las costas y los intereses posteriores devengados durante el procedimiento.

Arto.139 Inhibición para la adquisición de bienes embargos. Queda estrictamente prohibido adquirir los bienes que se enajenen objeto de embargo, por si miedo de interpósita persona, a todos aquellos que hubieren intervenido por parte del Fisco en le procedimiento de cobro . La enajenación efectuada con infracción a este precepto será nula y los infractores serán sancionados conforme a este Código.

Sección 7 . Recurso de reconsideración contra las resoluciones de la Administración Tributaria

Arto.140 Contra las resoluciones que determinen tributos y sus accesorios, impongan sanciones o nieguen el reintegro o devolución de tributos, quienes tengan un interés legítimo podrán interponer el recurso de reconsideración , dentro del término perentorio de ___ días a contar del de la fecha de notificación de la resolución recurrida.

El recurso de reconsideración deberá interponerse ante autoridad que hubiere dictado el acto administrativo. Se presentará por escrito y deberá contener una exposición detallada de los agravios que se invoquen.

La Administración tributaria tendrá ___ días para sustanciar y resolver el recurso de reconsideración, a partir de la fecha de su interposición, pudiendo en caso de estimarlo procedente, disponer las medidas establecidas en el Arto. 111 de este Código .

Sección 8 . Acciones jurisdiccionales contra las resoluciones de la Administración Tributaria.

Arto. 141 Quienes estén facultados para interponer el recurso administrativo de reconsideración contra las resoluciones de la Administración Tributaria podrán, dentro del término fijado en el primer párrafo del artículo 140 , optar por impugnar directamente esas resoluciones mediante acción ante los tribunales judiciales o administrativo pertinentes.

En caso de que se hubiese interpuesto previamente el recurso de reconsideración, esta acción deberá interponerse en aquel mismo término de ___ días, a contar de la fecha de notificación de lo resuelto sobre el recurso de reconsideración o del vencimiento del plazo para resolver acordado a la Administración por el tercer párrafo del Arto. 140.

Dicha acción no tendrá efecto suspensivo sobre el ejercicio del procedimiento de cobro coactivo por parte de la Administración, excepto en la forma y en los casos de estimarlo procedente, disponer las medidas establecidas en el Arto. 111 de este Código.

El procedimiento de la acción de impugnación de las resoluciones de la Administración Tributaria ante los tribunales judiciales o administrativos se regirá por las normas específicas que regulen la materia en cada caso.

TITULO V

5. ILICITOS TRIBUTARIOS Y SANCIONES

CAPITULO I

Disposiciones generales

Sección 1 . Disposiciones preliminares

Arto. 142 Excepciones a la irretroactividad. Las normas tributarias punitivas sólo regirán para el futuro . No obstante, tendrán efecto retroactivo las que supriman ilícitos, establezcan sanciones más benignas o términos de prescripciones más breve .

Arto.143 Principios y normas aplicables . Las disposiciones de este Título se aplican a todos los ilícitos tributarios, salvo disposición legal expresa en contrario.

A falta de normas tributarias expresas se aplicarán supletoriamente los principios generales del derecho en materia punitiva.

Arto.144 Ilícito Tributario. Constituye ilícito tributario todo incumplimiento de normas tributarias sustanciales o formales .

Arto.145 Tipos de ilícito tributario. Son ilícitos tributarios :

- 1) La contravención tributaria.
- 2) La infracción administrativa tributaria.
- 3) El delito tributario.

Arto.146 Contravención tributaria . Constituye contravención tributaria toda acción u omisión que viole las disposiciones relativas a los deberes formales de los contribuyentes, terceros responsables o terceros.

Arto. 147 Infracción administrativa tributaria . Constituye infracción administrativa tributaria toda acción u omisión que viole los deberes sustanciales de los contribuyentes y terceros responsables.

Arto.148 Delito tributario . Constituye delito tributario la amenaza o daño del patrimonio fiscal mediante el incumplimiento doloso o culposo de las obligaciones tributarias .

Arto.149 Reincidencia y reiteración . Habrá reincidencia siempre que el sancionado por sentencia o resolución firme cometiere un nuevo ilícito del mismo tipo dentro del plazo de ___ meses contados a partir de la comisión de aquel.

Habrá reiteración cuando el imputado incurriere en nuevo ilícito del mismo tipo, sin que mediare condena por sentencia o resolución firme, dentro del mismo plazo contemplado en el párrafo anterior.

Arto.150 Extinción de acciones y sanciones. Las acciones y sanciones por ilícitos tributarios se extinguen :

- 1) Por muerte del infractor, sin que esto importe la extinción de la acción y de la sanción contra los coautores, cómplices y encubridores . No obstante subsistirá la responsabilidad por las multas aplicadas cuyas decisiones hubieren quedado firmes o pasado en autoridad de cosa juzgada.
- 2) Por amnistía dispuesta por ley .
- 3) Por prescripción.
- 4) Por condonación.

Sección 2. Responsabilidad

Arto.151 Naturaleza de la personalidad . La responsabilidad por ilícitos es personal, salvo las excepciones contempladas en este Código y en otras leyes.

Arto.152 Eximentes de responsabilidad . Excluyen la responsabilidad :

- 1) La incapacidad absoluta.
- 2) La fuerza mayor y el caso fortuito.

Arto.153 Concurso de infractores . Se aplicará la misma sanción que el autor principal, sin perjuicio de la graduación de la sanción que corresponda :

- 1) A los coautores, cómplices y encubridores, considerándose tales a los que financien, instiguen o ayuden de cualquier manera al autor según el caso;
- 2) Al que, para su provecho, adquiriera o tenga en su poder, oculte, venda o colabore en la venta o negociación de mercaderías, producto u objeto respecto de los cuales sepa o deba saber, conforme a las circunstancias, que se ha cometido una infracción ;
- 3) A los terceros que, aun cuando no tuvieran deberes tributarios a su cargo, faciliten la comisión de un ilícito .

Arto.154 Participación de profesionales en la comisión de ilícitos tributarios. A los profesionales que participen en ilícitos tributarios en cualquiera de las formas previstas en el Arto.153 de este Código, además de las sanciones en él previstas, se les aplicará la inhabilitación para el ejercicio de la profesión por el término de ____.

Se considerarán profesionales a los efectos de este artículo a los abogados , contadores , escribanos, notarios, agente de aduana y demás personas que por su título, oficio o actividad habitual sean especialmente versadas en materias contables y tributarias.

Arto.155 Mal ejercicio de la profesión .El profesional que al confeccionar o firmar cualquier declaración o balance de un contribuyente o que como encargado de la contabilidad del contribuyente, incurriere en inexactitudes que no se encuadren en las disposiciones del artículo 154 de este Código y que puedan causar perjuicio fiscal, estará sujeto a inhabilitación de ____.

Arto.156 Responsabilidad de las entidades , colectividades o unidades económicas . Las entidades, colectividades o unidades económicas, tengan o no personalidad jurídica, podrán ser sancionadas por contravenciones o infracciones administrativas tributarias.

Sin perjuicio de la responsabilidad pecuniaria de la entidad, sus representantes, directores, generales, administradores o mandatarios podrán ser sancionados por su actuación personal en el ilícito tributario.

Arto.157 Responsabilidad por acto de los representantes. Cuando un mandatario, representante, administrador o encargo incurriere en ilícito tributario, los representados serán responsables por las sanciones pecuniarias, sin perjuicio de reembolso contra aquéllos.

Arto.158 Responsabilidad por acto de los dependientes. Las entidades o colectividades y los patronos en general son responsables por las sanciones pecuniarias aplicables a los ilícitos tributarios cometidos por sus dependientes en su actuación como tales.

Arto.159 Responsabilidad accesoria de los copartícipes . Los autores, coautores, cómplices y encubridores responden solidariamente por las costas y los demás gastos procesales. Esta responsabilidad es independiente del pago solidario de las obligaciones tributarias que no tuvieran carácter sancionatorio.

Sección 3. Sanciones

Arto.160 Aplicación de sanciones . Las sanciones administrativas serán aplicadas por la Administración Tributaria, sin perjuicio de los recursos que contra ellas puedan ejercer los contribuyentes.

La pena de prisión sólo podrá ser aplicada por los órganos judiciales competentes.

Arto.161 Tipos de sanciones . Las sanciones aplicables son :

- 1) Prisión;
- 2) Multa;
- 3) Comiso de los efectos materiales objeto de la infracción o utilizados para cometerla;
- 4) Clausura temporal de establecimiento;
- 5) Suspensión y destitución de cargos públicos;
- 6) Inhabilitación para el ejercicio de oficios y profesiones;
- 7) Pérdida de concesiones , privilegios y prerrogativas;
- 8) Cancelación de inscripción en registros públicos;
- 9) La pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones públicas o crédito fiscal , inhabilitación para participar en licitaciones públicas y pérdida del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales durante un período de ___ años.

Arto. 162 Graduación. Las sanciones, si fuere procedente, se graduarán tomando en cuenta las siguientes circunstancias agravantes y atenuantes :

- 1) La reincidencia y reiteración;
- 2) La condición del funcionario público que tenga el autor principal , sus coautores , cómplices y encubridores;
- 3) El grado de cultura del infractor;
- 4) La importancia del perjuicio fiscal y las características del ilícito ;
- 5) La conducta que el autor asuma en el esclarecimiento de los hechos ;
- 6) Las demás circunstancias atenuantes que resulten de los procedimientos administrativos o jurisdiccionales, aunque no estén previstas expresamente por la ley.

Arto. 163 Sustitución del comiso . Si no fuere posible el comiso por no poder aprehenderse las mercancías u objetos, será reemplazado por multa igual al valor de éstos.

Arto. 164 Fijación de valores . Cuando las sanciones estén relacionadas con el valor de mercaderías u objetos, se tomará en cuenta el valor real del día en que se cometió la infracción .

CAPITULO II

Disposiciones Generales.

Sección 1. Contravenciones tributarias

Art.165 Tipos de contravenciones. Las contravenciones tributarias se originan por el incumplimiento de las obligaciones formales siguientes :

- 1) Inscribirse;
- 2) Emitir y exigir comprobantes de pago;
- 3) Llevar libros y registros contables;
- 4) Presentar declaraciones y comunicaciones;
- 5) Permitir el control de la Administración Tributaria;
- 6) Informar y comparecer ante la misma.

Arto.166 Contravenciones tributarias relacionadas con la obligación de inscribirse. Constituyen contravenciones tributarias relacionadas con la obligación de inscribirse en los registros de la Administración tributaria :

- 1) No inscribirse en los registros de la Administración Tributaria ;
- 2) Proporcionar o comunicar la información relativa a los antecedentes o datos para la inscripción o actualización en los registros, en forma parcial, insuficiente o errónea;
- 3) No proporcionar o comunicar a la Administración Tributaria informaciones relativas a los antecedentes o datos para la inscripción, cambio de domicilio o actualización en los registros, dentro de los plazos establecidos.

Serán sancionados con una multa de \$____ a \$_____

Arto.167 Contravenciones tributarias relacionadas con la obligación de emitir comprobantes. Constituyen contravenciones relacionadas con la obligación de emitir y exigir comprobantes :

- 1) No otorgar los comprobantes y otros documentos de emisión obligatoria u otorgarlos sin que reúnan los requisitos y características exigidos por las normas tributarias ;
- 2) Transportar mercaderías sin la documentación exigida por las normas tributarias ;
- 3) Otorgar comprobantes por medios mecánicos parcial o totalmente ilegibles o mediante máquinas registradoras que no reúnan los requisitos exigidos por la Administración Tributaria.

Serán sancionados con una multa de \$___ a \$___ y en caso de reiteración , para cuya configuración no se exigirá en este caso el transcurso del plazo previsto en el art.149 de

este Código, con una clausura de hasta ____ días de la oficina o establecimiento en que se hubiera cometido la contravención.

Arto.168 Contravenciones tributarias relacionadas con la obligación de llevar libros y requisitos contables. Constituyen contravenciones relacionadas con la obligación de llevar libros y registros contables ;

- 1) No llevar los libros o registros contables exigidos por las leyes y reglamentos , en la forma y condiciones establecidas por las normas correspondientes;
- 2) Llevar con atraso mayor al permitido por las normas vigentes la contabilidad u otros registros exigidos por las disposiciones correspondientes ;
- 3) No llevar en castellano o en moneda nacional los libros de contabilidad y otros registros contables, excepto para los contribuyentes autorizados para llevar la contabilidad en moneda extranjera;
- 4) No conservar durante el plazo establecidos por las leyes y reglamentos los libros, registros, copias de comprobantes de pago u otros documentos ; así como los sistemas o programas computarizados de contabilidad , los soportes magnéticos o los microarchivos.

Serán sancionados con una multa de \$ ____ a \$ _____

Arto.169 Contravenciones tributarias relacionadas con la obligación de declarar . Constituyen contravenciones relacionadas con la obligación de presentar declaraciones y comunicaciones :

- 1) No presentar las declaraciones que contengan la determinación de los tributos;
- 2) No presentar otras declaraciones o comunicaciones;
- 3) Presentar las declaraciones que contengan la determinación de los tributos en forma incompleta o fuera del plazo o con errores aritméticos;
- 4) Presentar otras declaraciones o comunicaciones en forma incompleta o fuera de plazo;
- 5) Presentar más de una declaración rectificatoria o la primera declaración rectificatoria con posterioridad al plazo establecido en el artículo 57;
- 6) Presentar las declaraciones en formularios o lugares no autorizados por la Administración Tributaria.

Serán sancionados con una multa de \$ _____

Arto.170 Contravenciones tributarias relacionadas con la obligación de permitir el control . Constituyen contravenciones relacionadas con la obligación de permitir el control de la Administración Tributaria :

- 1) No exhibir los libros, registros u otros documentos que ésta solicite .

- 2) Producir, circular o comercializar productos o mercaderías gravadas sin el signo de control visible exigido por las normas tributarias o sin los comprobantes de pago que acrediten su adquisición.
- 3) No mantener en condiciones de operación, los soportes portadores de microformas grabadas y los soportes magnéticos utilizados en las aplicaciones que incluyen datos vinculados con la materia imponible, cuando se efectúen registros mediante microarchivos o sistemas computarizados.
- 4) No exhibir, ocultar o destruir carteles, señales y demás medios utilizados o distribuidos por la Administración Tributaria.
- 5) No facilitar a la Administración tributaria los equipos técnicos de recuperación visual, pantallas, visores y artefactos similares, para la revisión de orden tributario de la documentación micrograbada que se realice en el local del contribuyente.

Serán sancionadas con una multa de \$ ____ a \$ ____ y el comiso de bienes si procediere.

Arto.171 Contravenciones tributarias relacionadas con la obligación de informar y comparecer. Constituyen contravenciones relacionadas con la obligación de informar y comparecer ante la Administración Tributaria :

- 1) No proporcionar información que sean requerida por la Administración Tributaria sobre sus actividades o las de terceros con los que guarden relación, dentro de los plazos establecidos;
- 2) Proporcionar a la Administración Tributaria información parcial, insuficiente o errónea.
- 3) No comparecer ante la Administración Tributaria cuando ésta lo solicite .

Serán sancionadas con una multa de \$ ____ a \$ ____.

Sección 2. Infracciones administrativas tributarias.

Arto.172 Tipos de infracciones administrativas tributarias. Las infracciones administrativas se originan por incurrir en mora o en omisión de tributos.

Arto.173. Mora. Incurre en mora el que paga la deuda tributaria después de la fecha establecida al efecto sin haber obtenido antes de tal fecha prórroga.

Sin perjuicio de la aplicación de los intereses correspondientes, la mora será sancionada , excepto en los casos en que resulten aplicables los recargos previstos en el art.37 de este Código , con el ____ por ciento de la deuda tributaria por cada mes o fracción de mes de retardo, lo que no podrá superar el ____ por ciento del total de los tributos adeudados

Arto.174 Omisión de tributos. Incurre en la infracción administrativa de omisión de tributos , el que mediante acción de tributos, el que mediante acción u omisión que no

constituya defraudación, determine una disminución ilegítima de los ingresos tributarios o el otorgamiento indebido de exenciones u otras ventajas fiscales.

Se considera que configura omisión de tributos, entre otras acciones u omisiones :

- 1) No incluir en las declaraciones ingresos, rentas, patrimonio, actos gravados o tributos retenidos o percibidos, o declarar cifras o datos erróneos u omitir circunstancias que influyan en la determinación de la obligación tributaria.
- 2) No pagar en los plazos establecidos, los tributos retenidos o percibidos.
- 3) No efectuar las retenciones o percepciones establecidas por ley o por la autoridad administrativa en ejercicio de sus facultades legales.

Serán sancionadas con un recargo equivalente a ___ veces el tributo omitido.

Arto.175 Actualización de multas y recargos. Las multas y recargos impagados estarán sujetos a la tasa de interés moratorio . A tal efecto se considera como fecha de devengo, la fecha en que se cometió el ilícito tributario o cuando no sea posible establecerla, la fecha en que la Administración detectó el ilícito tributario.

Sección 3. Delitos tributarios

Arto.176 Tipos de delito tributario. Constituyen delitos tributarios :

- 1) La defraudación tributaria;
- 2) La desobediencia a las decisiones de la Administración Tributaria en uso de sus facultades legales.

Arto.177 Titular de la acción penal . Las acciones penales por delitos tributarios ante la justicia ordinaria, serán iniciadas por querrela o denuncia del titular de la Administración tributaria, el cual podrá actuar por sí o por medio de mandatarios y podrá ser ejercida sin más trámite que la constatación fundada de que se ha cometido un delito tributario.

Arto.178 Defraudación tributaria. Incurrir en el delito de defraudación tributaria el contribuyente, tercero responsable o tercero que, mediante simulación, ocultación o cualquiera otra forma de engaño, induce a error a la Administración Tributaria, del que resulte o pudiera resultar para sí o para un tercero un enriquecimiento indebido a expensas del derecho de aquella a la percepción de los tributos.

Es agravante especial la circunstancia de que la defraudación se cometa con la participación del funcionario que, por razón de su cargo , intervenga o debiera intervenir en los hechos constitutivos de la infracción.

Arto.179 Enumeración . Son casos de defraudación, de acuerdo con el artículo anterior, sin perjuicio de otras situaciones que la configuren :

- 1) Declarar cifras o datos falsos u omitir deliberadamente circunstancias que influyan en la determinación de la obligación tributaria;
- 2) Emplear mercaderías, productos o bienes beneficiados por exenciones o franquicias para fines distintos de los que correspondan , según la exención o franquicia;
- 3) Elaborar o comerciar clandestinamente con mercancías gravadas, considerándose comprendidas en esta norma la evasión o burla de los controles fiscales, la utilización indebida de sellos, timbres, precintos y demás medios de control, o su destrucción o adulteración; la alteración de las características de la mercadería, su ocultación, cambio de destino o falsa indicación de procedencia;
- 4) Atestiguar los funcionarios o empleados públicos, o los depositarios de la fe pública, de haberse satisfecho un tributo sin que realmente hubiere ocurrido;
- 5) Ocultar mercaderías o efectos gravados o productores de renta;
- 6) Utilizar dos o más números de inscripción o presentar certificado de inscripción y/o identificación del contribuyente falsos o adulterados en cualquier actuación que se realice ante la Administración tributaria o en los casos en que se exija hacerlo.

Arto.180 Presunciones de fraude. Se presume la intención de defraudar, salvo prueba en contrario , cuando :

- 1) Se adopten formas o estructuras jurídicas manifiestamente inadecuadas para configurar la efectiva operación gravada y ello se traduzca en apreciable disminución del ingreso tributario;
- 2) No se ingresen en los plazos establecidos los importes retenidos o percibidos por tributos;
- 3) Se lleven dos más juegos de libros para una misma contabilidad, con distintos asientos;
- 4) Exista contradicción evidente entre las constancias de los libros o documentos y los datos consignados en las declaraciones tributarias;
- 5) No se lleven o exhiban libros, documentos o antecedentes contables, en los casos en que los exija la ley;
- 6) Se produzcan informaciones inexactas sobre las actividades o negocios; y
- 7) Se omita la declaración de hechos previstos en la ley como generadores de tributos o no se proporcione la documentación correspondiente;
- 8) Obtener dos o más números de inscripción para el mismo sujeto pasivo en un mismo registro.

Arto.181 Desobediencia a las decisiones de la Administración. Se considerará como delito tributario de desobediencia a las decisiones de la Administración :

- 1) La reapertura de un establecimiento comercial o industrial o de la sección que corresponda, con violación de una clausura impuesta por la Administración tributaria;

- 2) La destrucción , alteración o cualquier otra operación destinada a desvirtuar los sellos o cerraduras puestos por la Administración Tributaria.
- 3) La sustracción, ocultación o enajenación de especies que queden retenidas o en poder del presunto infractor, en caso que se hayan adoptado medidas precautorias.

Arto.182 Sanción. La defraudación y la desobediencia a las determinaciones de la Administración Tributaria, serán penadas con multa de ___ a veces el monto del tributo evadido o que se haya pretendido evadir en el caso de defraudación, y con multa de ___ a ___ en el caso de desobediencia, y además, en ambos casos, con prisión de ___ a ___ años.

Sección 4. De los ilícitos de los funcionarios o empleados de la Administración Tributaria

Arto.183 Violación de los deberes de los funcionarios o empleados. El funcionario o empleado de la Administración Tributaria que violando los deberes del cargo, que no se encuadren en los contemplados en el art.184 de este Código, provoque o pueda provocar un daño económico al Fisco o al contribuyente ; será sancionado con una multa de \$ ___ a \$ ___ y suspensión de ___ a ___ o remoción , según corresponda .

Arto.184 Revelación de información amparadas por la reserva fiscal. El funcionario o empleado de la Administración Tributaria y los propietarios de entidades colaboradoras y sus empleados, que divulguen informaciones sobre hechos o documentos que conozcan en razón de sus funciones o actividades, infringiendo la obligación de guardar reserva de la información tributaria establecida en el artículo 90 de este Código, serán sancionados con prisión de _____. Además, la configuración de este ilícito será causal para la remoción del funcionario o empleado o rescisión del contrato de servicio con la entidad colaboradora, según corresponda.

Arto.185 Inaplicabilidad . Las sanciones previstas en los artículos 183 y 184 , no se aplicarán si los hechos constituyen un ilícito más grave, previsto en este Código o en otras leyes, en cuyo caso será de aplicación la sanción para él prevista.

CAPITULO IV

ANALISIS COMPARATIVO

No cabe la menor duda que el ser humano dispone de la virtud de convertir la adversidad en un arma de doble propósito y ello es aplicable al hecho de que una desventaja histórica que por más de 35 años nos ha mantenido al margen del avance legislativo de América Latina, pueda convertirse en una gran ventaja al ser aprobado el Primer Código Tributario de nuestra historia, ya que gozará de mayor actualización, ubicándonos a la vanguardia en la normativa tributaria de nuestro continente.

Valioso resultaría que el Gobierno actual luchara por evitar que el Código Fiscal corriera el riesgo de transformarse en una odiosidad de conveniencias políticas, limitado de sustanciación jurídica . Y para ello, la ciudadanía puede dar su aporte, no permitiendo atropellos a la legalidad.

Hoy en día, contamos con el apoyo de organismos internacionales y nacionales que brindan una guía para reforzar y modificar nuestros antiquísimos cuerpos de leyes . Esto sin menoscabo del máximo interés de Nicaragua como Nación, de ir formando parte del todo representativo de los distintos Estados latinoamericanos.

Una muestra evidente de la participación de Nicaragua ; es la integración al Centro Interamericano de Administradores Tributarios (CIAT), de cuyo seno surge el

Modelo de Código Tributario que estaremos cotejando con nuestro Anteproyecto de Código Tributario, dada la importancia de esta prestigiosa Institución.

Meritorio es indicar que en el año 1967 en Panamá se dio nacimiento formal al CIAT, concebido como un organismo dirigido a promover el mejoramiento de las administraciones tributarias de sus países miembros ; llegando a ser un excelente ejemplo de colaboración internacional.

Del Centro en mención forman parte los directivos de la Administración Tributaria a nivel nacional, de los Estados Americanos ; entendiéndose para el efecto el Ministro de Hacienda o finanzas de cada país.

Dentro de las múltiples actividades que desarrolla este Centro se encuentran las investigaciones, publicando posteriormente documentos técnicos entre los que se destaca el Modelo que conoceremos . Y en vista de que el CIAT muestra preocupación por intercambiar experiencias entre países, hacemos eco de este interés y traemos a nuestra realidad este Modelo con el máximo fin de conocer aún más como marcha nuestro Anteproyecto en relación a la propuesta del Centro mencionado.

Iniciaremos enunciando que las normas contempladas en el Modelo del CIAT son de aplicación para todos los tributos excepto los aduaneros, entendiendo por éstos aquellos contemplados en los aranceles de Aduanas . Dicha exclusión se efectúa tomando en cuenta la especificidad del Derecho Aduanero . Nuestro Anteproyecto también hace dicha salvedad.

En relación a las normas comprendidas, dentro de la división tradicional del Derecho Tributario se contemplan normas del Derecho Tributario material, formal, procesal y penal. Vale advertir que entre las normas del Derecho Tributario Procesal no se incluyen aquellas referidas a cualquier tipo de órgano o procedimiento de naturaleza jurisdiccional ya que ellas dependerán de la estructura de los órganos e instancias jurisdiccionales de cada país.

El Modelo del CIAT está estructurado en cinco grandes Títulos a saber :
TITULO I. Disposiciones Preliminares. TITULO II. Deberes y derechos de los sujetos pasivos y de los terceros. TITULO III. Facultades y Obligaciones de la Administración Tributaria .TITULO IV. Procedimientos y TITULO V .Ilícitos Tributarios y Sanciones.

A diferencia de el Anteproyecto Nicaragüense que cuenta con ocho Títulos :
TITULO I. Disposiciones Generales. TITULO II. De la Relación Tributaria.
TITULO III. Derechos y Recurso de los Contribuyentes, Responsables y Terceros.
TITULO IV . Deberes de los Contribuyentes , Responsables y Terceros.

TITULO V . Infracciones y Sanciones. TITULO VI . Administración Tributaria. TITULO VII Tribunal Tributario Administrativo. TITULO VIII. Disposiciones Finales y Transitorias.

Desde la estructura misma se evidencia la desigualdad de orientación entre ambos documentos, mientras el Modelo del CIAT muestra una tendencia al perfeccionamiento de la Administración Tributaria, nuestro Anteproyecto tiene un giro más normativo.

Inclusive me atrevería a afirmar que el Anteproyecto es de avanzada respecto al Modelo, es decir le supera en algunos aspectos, pero a la vez necesitaría retomar ciertos elementos del primero.

Para adentrarnos en lo que al análisis comparativo como tal se refiere, hay que indicar que daremos al mismo una estructura por capítulos para su mejor comprensión y partiremos analizando el TITULO I, de ambos instrumentos.

A. Disposiciones Generales

1. Ambito de aplicación material

El artículo 1 de los dos textos, define el *ámbito de aplicación material* del Código, considerándose que el mismo regirá para toda clase de tributos, este último vocablo se define en el Arto. 9 tanto del Modelo como del Anteproyecto nicaragüense. La exclusión expresa del derecho aduanero responde a las peculiaridades de la tributación aduanera, evitando con ello un mayor grado de complejidad para nuestro futuro Código. Sin embargo, de llegar a existir en nuestro país un Código Aduanero, las disposiciones de éste podrían remitirse a las del Código Tributario, en aquellas materias afines para regular nada más los aspectos exclusivamente aduaneros.

2. Fuentes del Derecho Tributario

Nuestro Anteproyecto en su Arto.2 deja claramente establecidas las *Fuentes del Derecho Tributario*, que no son otras que las que componen, según la Teoría General del Derecho, la “pirámide jurídica”. El Modelo igual las enuncia, pero como normas por las que deben regirse los tributos.

Es meritorio señalar que la vigente Legislación Tributaria Común nuestra, no contempla estas fuentes.

Haciendo una revisión en algunos Códigos Tributarios de América Latina, como por ejemplo en el de Venezuela, España, Costa Rica, Guatemala, Bolivia y Perú, se puede apreciar que sí aparecen consagradas dichas fuentes. Sin embargo otros Códigos como los de Panamá, República Dominicana y Uruguay no enuncian las fuentes.

Aunque nuestro estudio es específicamente el análisis comparativo del Modelo del CIAT con respecto al Anteproyecto de Código Tributario Nicaragüense, resulta oportuno señalar cómo andan otros Códigos de América Latina, con el objetivo de darle mayor fortaleza a este trabajo.

Cabe destacar que al hacer un reconocimiento expreso de que las disposiciones de carácter general que emita la Administración Tributaria con fundamento en las leyes respectivas, también son fuentes, permite la posibilidad de que la propia Administración, dentro de los términos y condiciones que fije la Ley, emita normas generales obligatorias para los contribuyentes, destinadas a desentrañar los preceptos legales y especialmente, aquellas disposiciones necesarias para el ejercicio de sus funciones de recaudación, fiscalización y cobranza de los tributos.

En cuanto a la materia privativa de la Ley o el mejor conocido **Principio de Legalidad**, nuestra Constitución, establece en su Arto.115 : “ Los impuestos deben ser creados por ley que establezca su incidencia, tipo impositivo y las garantías a los contribuyentes. El Estado no obligará a pagar impuestos que previamente no están establecidos en una Ley”. De manera que es correcto el planteamiento que hace el Anteproyecto en cuanto al principio en mención, en su Arto.3.(*Nullum tributum sine lege*)

Es importante, diferenciar entre el principio de legalidad tributaria establecido en el Arto. 115 Cn. y las atribuciones que el numeral 4 del Arto. 150 Cn. otorga a la Presidencia de la República. “ 4) dictar decretos ejecutivos en materia administrativa”.

Igual que en otros países, en nuestra *Constitución*, el principio de legalidad tributaria establecido en el referido Arto. 115, no rige de manera absoluta para toda la materia tributaria, ya que la reserva de ley (norma primarias emanadas del Legislativo), se limita únicamente a la creación, incidencia y tipo del impuesto, y las garantías a los contribuyentes.

Como consecuencia de esto, a través de decretos-leyes emanados de la Presidencia de la República, puede ser regulada la materia tributaria en todo aquello que no sea creación, incidencia, tipo impositivo y garantías a los contribuyentes.

Es importante mencionar que los decretos-leyes emanados del Ejecutivo, se justifican doctrinariamente por la urgencia de su promulgación ; sin embargo, la creación de impuestos, el esclarecimiento de su incidencia, tipo impositivo y las garantías a los contribuyentes no se pueden justificar a través de una urgencia en su promulgación.

Estos actos implican una limitación real al derecho de la propiedad de los ciudadanos en un Estado, no pueden quedar al arbitrio del Ejecutivo, sino que deben emanar del Legislativo, representante de la voluntad del Pueblo, a través de Leyes, entendidas éstas en su sentido formal y material. Dichos actos, realizados a través del Legislativo, constituyen una mejor salvaguarda de los derechos y garantías de los ciudadanos, establecidos en nuestra *Ley Fundamental*.

En síntesis, también el Modelo CIAT, consagra el Principio de Legalidad, en su Arto.4, previendo así la reserva para la Ley formal de las materias consignadas en el artículo. Introduciendo además un cierto grado de flexibilización de este Principio, que acompaña las tendencias observadas en las legislaciones, cuales son las posibilidades de que, tratándose de la determinación de las alícuotas del tributo y de la designación de agentes de retención o percepción de los tributos, continúe siendo privativo de la ley formal establecer los límites de las alícuotas y las condiciones para la designación de agentes de retención o percepción pero dentro de tales límites o condiciones, pueda ser el Poder Ejecutivo o la Administración, a través de normas generales, quien establezca el nivel de las alícuotas o designe a los agentes de retención o percepción respectivamente.

Esencial resulta que en lo referente a la interpretación de las normas tributarias, el tema de la *Analogía* sea lo más exacto posible, permitiendo de esta forma que el Principio de Legalidad se ejecute a plenitud. En este sentido nuestro Anteproyecto se luce en su Arto.5. El Modelo del CIAT en cuanto a esto plantea en su Arto. 6 último párrafo "...No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones, ni el de los ilícitos tributarios". Rechazando así conforme al Principio de Legalidad asumido, la aplicación de la analogía.

Algo muy innovador en cuanto al carácter de ley formal o material, es lo referente a la *vigencia* de la norma tributaria en el tiempo. Puesto que nuestro Anteproyecto, garantiza la publicidad, al indicar la publicación en dos diarios de circulación nacional, de las disposiciones tributarias de carácter general.

Nuestro Anteproyecto concluye su Título I, indicando el *Concepto y Clasificación de los Tributos*, lo que se encuadra en la consagrada tradicionalmente por la doctrina y por diversos Códigos Tributarios. Se aprecia la clasificación tripartita de los tributos en: impuestos, tasas y contribuciones especiales, coincidiendo así con la predominante en el Derecho Positivo y en la doctrina.

La definición de impuesto adoptada en ambos casos es coincidente con la del Modelo de Código Tributario OEA/BID y con gran parte de los Códigos Tributarios de

América Latina. Lo mismo sucede con el concepto de tasa. En la definición tomada con respecto a la contribución especial, se pretende comprender todo tipo de éstas.

B. Vínculo Tributario

El Anteproyecto, en su TITULO II, abarca contenido que se encuentra en el extenso TITULO I del Modelo del CIAT. El análisis de este Título será muy elemental para evitar caer en lo repetitivo.

En cuanto al concepto de *Obligación Tributaria*, se establece en los dos documentos en forma explícita la naturaleza jurídica de ésta, caracterizándola como una obligación legal y personal.

Primordial es lo referente a los sujetos de la obligación tributaria, es decir el sujeto activo, el sujeto pasivo, contribuyentes y responsables.

1. Sujeto activo

La potestad de aplicar tributos siempre corresponderá al Estado, como *sujeto activo*, sin embargo, éste puede encomendar la realización de todos los actos necesarios para su administración y recaudación a determinado ente público.

2. Sujeto pasivo

Tratándose del *Sujeto Pasivo* queda claro que la potestad de aplicar tributos siempre corresponderá al Estado, sin embargo, éste puede enmendar la realización de todos los actos necesarios para su administración y recaudación a determinado ente público, como sucede en el caso de ciertas contribuciones para la seguridad social, en cuyo caso este ente se colocará como sujeto activo, es decir, como acreedor del tributo.

Tanto en doctrina como en el Derecho Positivo, la clasificación y denominación de los sujetos pasivos, son dos de los aspectos menos coincidentes.

En cuanto a las denominaciones de las diferentes categorías de sujeto pasivo, ellas tratan en lo posible de ajustarse a las de mayor uso en el Derecho Positivo. Por otra parte, se reconoce expresamente la posibilidad de que presenten la condición de sujeto pasivo, las entidades que sin tener personalidad jurídica, sean investidas de aquella condición por una ley tributaria.

Avanzando en el análisis, en lo relativo a la *solidaridad* cabe señalar, que en los dos textos que se están estudiando, se plantea este aspecto de forma similar a lo previsto en la gran mayoría de las legislaciones tributarias de América Latina, las cuales se derivan de las previstas en el Derecho Civil.

En otro orden de cosas, la definición de *domicilio tributario*, tanto de las personas físicas y jurídicas del país, como de las personas domiciliadas en el exterior, observa los criterios adoptados por un número considerable de legislaciones latinoamericanas. Para todos ellos se otorga prevalencia a criterios objetivos, como son los casos de la residencia caracterizada por la permanencia en el lugar por un determinado número de días para la persona física y la sede de dirección o administración efectiva, para las personas jurídicas, soluciones éstas que se hacen extensivas a las personas del exterior.

3. Extinción de la obligación tributaria

Según el Anteproyecto nicaragüense, *la obligación tributaria se extingue* por cinco medios a saber : 1) pago, 2) compensación , 3) confusión , 4) condonación o remisión y 5) prescripción. A diferencia del Modelo que no considera ni la confusión ni la prescripción como modos de extinción, entendiendo que la prescripción debe analizarse de forma separada para dotar de una mayor homogeneidad al tratamiento de este instituto a un capítulo específico, regulándolo en forma conjunta en lo que concierne a la obligación tributaria, a las infracciones y sanciones y a los derechos de los sujetos pasivos.

En lo relativo a la *imputación de pago*, los dos textos pretenden establecer el orden de imputación de los pagos que puedan efectuar los sujetos pasivos, tanto en relación a conceptos como al período a que corresponderá a la Administración imputar esos pagos,

tratando de preservar el crédito del Fisco en la forma más integral posible. También con esa misma finalidad, se autoriza a la Administración a efectuar la imputación en el orden que considere procedente, cuando se trate de pagos voluntarios sin la indicación de la deuda a que cabe imputarlos o se trate de cobro en la vía de apremio y la cantidad obtenida sea suficiente para satisfacer la deuda ejecutada.

Tratando específicamente los modos de extinción ; se aprecia en lo referente a la **compensación**, que en el Modelo del CIAT se otorga a los contribuyentes la posibilidad de solicitar la compensación de sus débitos, con créditos de naturaleza tributaria que tengan con el Fisco y se concede a la Administración la facultad de realizar de oficio tal compensación observando el mismo orden de imputación establecido para los pagos parciales. Nuestro Anteproyecto aunque señala la actuación de oficio, no da un orden específico de como se compensará, solo indica que esta se hará referente a períodos no prescritos, empezando por los más antiguos, aunque provengan de distintos tributos.

En lo que a **condonación o remisión** se trata, este instituto, como forma de extinción de la obligación tributaria se reserva exclusivamente para los casos en que una ley, en sentido formal, lo establezca. Autorizándose a la Administración Tributaria, a condonar multas y recargos, en la forma y condiciones establecidas en las disposiciones atinentes a las facultades de esa Administración.

Mientras nuestro Anteproyecto considera la prescripción como un medio de extinción de la obligación tributaria, el Modelo trata de forma separada esta figura, estableciendo un término común, pretendiendo con ello otorgar homogeneidad a las diferentes situaciones en que puede operar el instituto de la prescripción . En ambos casos es importante notar que el cómputo del plazo de prescripción dará más certeza a administradores y administrados.

Los dos documentos en mención señalan los casos previstos para la **interrupción de la prescripción**, lo que se refiere a las actuaciones de la Administración o del propio contribuyente, relativas al ejercicio de los respectivos derechos y acciones.

Recogiendo el principio del derecho común, según el cual “lo accesorio sigue la suerte de lo principal”, el Modelo del CIAT, plantea que la prescripción del derecho de la Administración Tributaria para determinar y exigir el pago de la obligación, extingue el derecho a los intereses y recargos, delimitando así el alcance de la prescripción.

Claramente queda establecido que el **Crédito Fiscal** será un crédito privilegiado, prevalente, según lo establecido en el Código Civil.

C. Armonía Constitucional : Derechos y Recursos de los Contribuyentes, Responsables y terceros

El Anteproyecto de Código Tributario nicaragüense en su TITULO III, plasma los derechos y recursos de los contribuyentes, responsables y terceros, y no es hasta en el Título IV que incorpora los deberes de los contribuyentes, responsables y terceros. Sin embargo el Modelo del CIAT abarca ambos temas en su Título II, pero independientemente de esto haremos un recorrido simultáneo por los documentos, desentrañando el objeto de su letra.

La mayoría de los *derechos* que acopia nuestro Anteproyecto son de corte constitucional. Dejando sobre todas las cosas claro que estos derechos son irrenunciables, protegiendo así al contribuyente de cualquier maniobra de la Administración Tributaria.

Con las *auditorias* se introduce un elemento de orden, puesto que promueve el acercamiento de los resultados de las auditorias al contribuyente, velando con esto los derechos más elementales del contribuyente a ser informado y a conocer que no se opera a discrecionalidad del funcionario encargado.

Amparados en el principio constitucional consagrado en el Art.26 Cn. con el objetivo de garantizar seguridad, los contribuyentes tienen derecho a la privacidad de la información proporcionada a la Administración Tributaria, es decir se le debe garantizar la confidencialidad de sus informes.

Se confiere a los administrados una solución práctica para **subsanan errores** en la confección de sus declaraciones juradas, que consiste en la dispensa de multas. Preserva además la facultad de la Administración Tributaria de revisar la exactitud de los datos contenidos en la presentación correctiva.

No cabe duda que lo relativo a las **Consultas**, como un derecho que opera a instancia de parte, efectuándose en caso que se desee consultar sobre el tratamiento tributario aplicable a una situación propia y concreta, es algo muy novedoso y debe dársele la importancia que merece. Cuando el ciudadano hace una consulta no está claro hasta donde agotó la vía administrativa, porque agotar la vía administrativa es una condición *sine qua non* para posteriormente dar un salto en la exigencia de los derechos y utilizar el Recurso de Amparo que procede cuando las puertas han sido cerradas por la vía de la Administración Pública.

Lamentablemente en Nicaragua no tenemos el basamento legal específico para saber si ya agotamos todas las vías. Por ello con el objeto de evitar poner en riesgo el flujo recaudatorio ni comprometer innecesariamente la capacidad operativa de la Administración, debería optarse por disponer un régimen de consultas con respuestas de carácter vinculante, acotado a situaciones generales y con la plenitud de tales efectos para supuestos específicos.

Si los recursos interpuestos no son atendidos en los términos que dice la ley, se entenderán resueltos a favor de los recurrentes. De esta manera, la falta de respuesta oportuna beneficia al contribuyente por medio de la aplicación del principio denominado (*silencio administrativo positivo*).

Ampliamente es abordado otro de los derechos de contribuyentes, responsables y terceros y es lo que se refiere a la **Acción de repetición** o reclamo ; nuestro Anteproyecto tan de avanzada como lo es, deja muy bien planteado quién es el sujeto que ejerce dicha acción, su procedimiento, resolución y reintegro ; garantizando así la devolución de las sumas ingresadas indebidamente. La norma dispone un sistema de resarcimiento mediante el reconocimiento a los contribuyentes y terceros responsables, de un interés equivalente al que les es reclamable por pago fuera de plazo.

Como Normas sobre Gestión, Actuación y Tramitación, plantea el Anteproyecto lo que el Modelo del CIAT considera como Procedimientos en su Título IV. En cuanto a la **Comparecencia** ; se dice de la personería una manera de simplificar los procedimientos, abaratar los costos y hacer accesible la justicia tributaria, logrando con ello darle flexibilidad y evitar la rigurosidad formal del sistema.

La **constitución del Domicilio** se inscribe en los principios generales que fundamentan el régimen de notificaciones, que establece como principio básico la notificación en el domicilio denunciado por el contribuyente y prevé expresamente la obligación de señalarlo en la primera oportunidad.

Los Sistemas Tributarios imperantes en la mayoría de los países de América Latina, en cuanto a las **notificaciones** como el acto de dar a conocer a los interesados la resolución recaída en un trámite que afecta derechos de los contribuyentes, han oscilado entre las tendencias flexibles, de facilitar trámites, aún a riesgo de las garantías de los particulares y las tendencias rígidas, vinculadas con las mayores protecciones. Esta situación en los últimos tiempos se ha complicado con el surgimiento de avances técnicos registrados en materia de medios de comunicación (correos privados, faxes, electrónicos, etc.), avances que no son similares en todos los países de América Latina y que hacen imposible pretender establecer sistemas con validez universal a como se puede pretender en algún momento.

Por lo anterior, tanto el Anteproyecto como el Modelo, innovan en esta materia, ya que dejan establecido, en forma sistematizada distintos criterios aplicables en cuanto a la forma válida de notificación ; el domicilio donde debe practicarse y los autorizados para notificarse. Con todo esto, no sólo se flexibiliza y se aclara el sistema, sino que al establecerse de antemano las formas válidas y el lugar donde debe practicarse, se cumple con los requisitos de garantía y seguridad.

El planteamiento que se hace de los **medios de prueba** en los documentos analizados no es más que la consagración del principio general de que “quien alega la ocurrencia de un hecho para fundar su derecho, debe probarlo”. Aquí es necesario hacer un alto para invitar a una reflexión que a mi juicio vale retomarla para en algún momento incorporarla a nuestro Anteproyecto y es que este último asevera en su Arto.80, que “podrán invocarse todos los medios de prueba admitidos en derecho” .

Sin hacer la salvedad que oportunamente hace el Modelo, al plantear “ ... con excepción de la confesión de los funcionarios de la Administración Tributaria actuante”, según el Arto.108. Quizás valga plantearnos que no debe admitirse la confesión de los funcionarios de la Administración Tributaria, en mérito al carácter inocuo de este tipo de pruebas. Porque en efecto, la obligación de presentar informes y resoluciones administrativas como antecedentes y el hecho de que, en la mayoría de los casos, como consecuencia de la organización administrativa se llame a declarar por hechos que el funcionario citado no realizó personalmente, hacen inconducentes este tipo de pruebas.

Para finalizar con lo referente a los medios de pruebas, hay que señalar que es obvio que si la Administración Tributaria está obligada a dar solución a los problemas que se planteen en la órbita de sus cometidos, también está facultado para impulsar el

procedimiento por sí sola, incluyendo medidas para mejor proveer que constituirán, los antecedentes de hecho necesarios para resolver.

1. Aportes relevantes en cuanto a los recursos

La parte final del Título III del Anteproyecto nicaragüense contempla en el Capítulo V todo lo que trata de los **Recursos**; constituyendo éste uno de los aportes más relevantes. Se establece de manera clara y precisa los tipos de recursos administrativos admisibles, las autoridades ante las que se interpondrán y todo su procedimiento legal, teniendo derecho el contribuyente a ejercitar cualquiera de los recursos, siempre y cuando cumpla con los requisitos establecidos en el Código. Para reforzar el carácter relevante de este tema vale indicar la definición que de Recurso Administrativo hace el tratadista Gabino Fraga, en su obra de Derecho Administrativo: “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 ilegalidad o la inoportunidad del mismo”.

Para la tramitación de los Recursos, el Anteproyecto contempla que se interponga en papel común, esto podría parecer una informalidad, pero no lo es, sino que es una manera de hacer más accesible la impugnación, acelerando todo el proceso y por economía beneficia al contribuyente. Porque en caso contrario, el que otorgaría un Poder, tendría que hacerlo en escritura pública, requiriendo para ello de los servicios de un Notario, incurriendo con ello en mayores gastos. De manera que los máximos objetivos de este planteamiento son: simplificar los procedimientos, abaratar los costos y hacer más accesible la justicia.

Quizás el elemento de mayor modernidad en el tema de los Recursos, es el de los efectos de los mismos y no pago previo. Muchas legislaciones aplican la máxima “*solve et repet*”: pague y después reclame, lo que desde ya elimina nuestro Anteproyecto para ajustarse a la tendencia moderna. El “odioso” *solve et repet*, según calificación de autorizada doctrina, constituía un medio utilizado frecuentemente para encubrir la arbitrariedad administrativa y hacer ilusoria la defensa del contribuyente. Además, aparte de tratarse de una institución que no existe en todos los países; en el año 1968 fue declarada inconstitucional por la Corte Constitucional de Italia, su país de origen, por contrariar garantías esenciales, y fue eliminado en Argentina y Uruguay, sin producir ninguna alteración en la recaudación normal de los tributos.

Los peligros que ofrecía tal supresión desaparecen con la organización de un sistema ordenado de medidas cautelares y de ejecución independientes de la prosecución de la acción ordinaria sobre la procedencia del crédito.

D. Orientación al contribuyente

Breve pero sustancial es el Título IV del Anteproyecto de Código Tributario de Nicaragua. Recopila únicamente los deberes de los contribuyentes, responsables y terceros. El Modelo del CIAT los plantea en conjunto con los derechos en su Título II.

Hay que especificar que modernamente se estila en los cuerpos de leyes indicar los conceptos como tales, esto con el ánimo de facilitar la interpretación. Al plantear el **concepto de Deberes**, se dispone en forma explícita que la sujeción a la obligación tributaria material conlleva consecuencias de tener que cumplir con todos los deberes formales establecidos por el Código u otras normas. A los efectos del ejercicio de las funciones de control de la Administración Tributaria, puede resultar necesario que los sujetos pasivos, aun estando exentos del pago del tributo, observen las formalidades y presten las mismas informaciones exigibles a quienes no están exentos.

Se establecen detalladamente las obligaciones de colaborar con las gestiones de recaudación y fiscalización de la Administración Tributaria, de registrar, conservar y

suministrar la documentación respaldatoria de las transacciones relacionadas con los hechos gravados y de probar la veracidad del tributo autoliquidado.

El hecho de los **deberes** formales, en especial el de inscribirse en los registros a que están obligados ; planteado como una disposición específica se hace en la inteligencia de que el conocimiento de los datos personales o sociales y de las actividades desarrolladas por los administrados, es esencial para la integración del colectivo de obligados a presentar declaraciones juradas y para la aprobación y compilación de los datos proporcionados por los contribuyentes y terceros. Es recomendable que la reglamentación que se dicte para la incorporación al Registro Tributario prevea la obligación de presentar una declaración de aviso de inicio de actividades con todos los datos necesarios para confrontar el vector de obligaciones del contribuyente.

Es importante que en cuanto a la información que se le facilite a la Administración Tributaria, se protejan expresamente los datos privados no patrimoniales que los profesionales conozcan de sus clientes, así como establecer el carácter de secretividad de toda la información que ingrese a la Administración y un régimen de penalidades para los funcionarios y entidades que utilicen la misma con fines ajenos a la percepción y fiscalización de los tributos.

Atendiendo a la necesidad que tiene el contribuyente a ser orientado surge la inquietud de hacerse el planteamiento siguiente: ¿ Qué razón lógica explica la existencia de una extraña Oficina de Denuncias Tributarias en la Dirección General de Ingresos, mientras que en todo el Ministerio de Finanzas no existe entidad o programa alguno de educación y asistencia técnica al contribuyente ?

El Fondo Monetario Internacional en su informe; Nicaragua : Situación de la Fiscalización de la Dirección General de Ingreso, de 1993 plantea : “Existe una divulgación en períodos del calendario de obligaciones fiscales. Pero entretanto no hay un servicio regular de atención al contribuyente en las unidades de grandes contribuyentes, ni tampoco en la Dirección de Fiscalización.

Esta preocupación se ve sustentada en el principio elemental de que toda política fiscal imposibilitada de respaldar sus lineamientos y normativas con hechos concretos sobre eficiencia institucional, desarrollo de sus cuadros técnicos, atención real al contribuyente y educación tributaria a todos los niveles, difícilmente ofrecerá a los ciudadanos algo más que simple propaganda y soluciones curativas o de corto plazo.

E. Lo prohibido por la ley: ilícitos, infracciones y sanciones

Coincidentemente, los dos textos que están siendo analizados en su TITULO V agrupan lo concerniente a las *infracciones* ; *ilícitos* y *sanciones*.

En cuanto a la *Aplicación*, se soluciona la duda que podría plantearse acerca de cuales son los textos aplicables a las infracciones no previstas en el Código. En tal sentido se declara, en principio, la aplicación de éste, salvo disposición legal expresa en contrario. El aplicar supletoriamente los principios generales del derecho en materia punitiva, debe entenderse en el sentido de que el intérprete deberá apreciar la adaptación de esa solución a la naturaleza y fines del Derecho Tributario. En consecuencia, frente a un vacío u oscuridad de la ley tributaria penal, no es simplemente aplicable el Código Penal, sino solamente cuando éste ofrezca una solución compatible con las características del Derecho Tributario, especialmente en cuanto a sus fines.

Las **excepciones a la irretroactividad**, recogen el principio de derecho penal común, de que las normas punitivas deben tener efecto retroactivo cuando establecen soluciones menos gravosas para el infractor.

1. Concepto de infracciones

En el **concepto de infracciones**, el Anteproyecto nicaragüense pretende englobar las diferentes formas o tipos de incumplimiento de las normas tributarias. Los deberes sustanciales están referidos al cumplimiento de la obligación principal del contribuyente, cual es pagar el tributo. El tipo de infracción administrativa tributaria significa la comisión de un ilícito que provoca directamente un perjuicio pecuniario al Fisco de parte de los sujetos pasivos. El Modelo se inclina por la responsabilidad objetiva en las contravenciones y las infracciones administrativas tributarias basado en una cuestión de orden práctico y en economía procesal, para obtener una rápida resolución de la infracción, y de si procede o no la sanción.

Las infracciones y sanciones tributarias contenidas en el Anteproyecto son de carácter administrativo, sin excluir la aplicación de las sanciones penales por responsabilidad criminal.

El Arto.96 del Anteproyecto contempla que las **presunciones** admiten prueba en contrario. Se supone que se refiere a las únicas presunciones establecidas en el Anteproyecto, es decir, las del Arto.127, donde se mencionan los casos en que se presume la intención de defraudar. Hay que indicar además que el Arto.149 del Anteproyecto en mención, establece que sólo podrán utilizarse indicios o presunciones cuando no puedan conocerse los hechos o se hubieran agotado o no existiera base cierta.

Las normas referentes a la **responsabilidad**, por la comisión de infracciones, que regulan los dos instrumentos, establecen como principio general que la responsabilidad por infracciones tributarias es personal. No obstante, hay excepciones que se justifican por las características del Derecho Tributario y del llamado “derecho económico”, como es el supuesto de la transmisibilidad de las multas firmes ; la responsabilidad directa de las personas, la responsabilidad indirecta por actos de los subordinados y otras situaciones de esta índole. Vale recordar que nuestra Constitución en su Arto.41 plantea que no existe prisión por deuda.

Las **causas eximentes de responsabilidad ; las personas a quienes se consideran autores ; la aplicación de sanciones en el caso de concurso de infracciones ; las sanciones correspondientes a los profesionales y a las personas jurídicas** ; son figuras nuevas que no eran reguladas por nuestra Legislación Tributaria Común . El Modelo de Código Tributario para América Latina (OEA/BID) en su Arto.80 agrega el estado de necesidad del infractor a las causas eximentes de responsabilidad. Y el mismo Modelo OEA/BID en el art.81 admite que la ignorancia o error excusable de hecho o de derecho dan lugar a la exención de responsabilidad por parte de quien aplique la pena.

Tratándose del **concurso de infractores**, ambos documentos se refieren a la coparticipación en el acto ilícito, a la que aplica la misma solución que es corriente en la doctrina y en la legislación punitiva, vale señalar que establecen la misma sanción que corresponda al autor principal.

La participación de profesionales en la comisión de ilícitos tributarios, es una disposición novedosa en la legislación latinoamericana, pero reconoce antecedentes en el Modelo de Código Tributario OEA/BID en su Arto.83 y en el derecho positivo. Así por ejemplo, el Arto. 423 de la Ordenanza Tributaria Alemana y el Arto.266 del Texto Unico, número 645, del 29 de enero de 1958 de Italia, también prevén la responsabilidad de los profesionales que intervengan en asuntos tributarios. Es decir que tanto el Arto.101 del Anteproyecto de Código Tributario Nicaragüense y el Arto.154 del Modelo de Código Tributario del CIAT, se refieren a aquellas personas que por sus conocimientos o versación especial están en condiciones de apreciar las consecuencias o alcances de los actos en que ellos hayan participado.

El Modelo en su Art.155 contempla el **mal ejercicio de la profesión** ; porque este ilícito tributario tiene carácter objetivo y se caracteriza precisamente por el ejercicio incorrecto. Teniendo en cuenta la posibilidad de que esos actos no llegaran a configurar una conducta dolosa, se establece una sanción especial para los profesionales que, estando habilitados para suscribir documentos comprobatorios de las operaciones de los contribuyentes o terceros, no cumplan de forma adecuada los deberes y obligaciones propios de su condición. El Anteproyecto nicaragüense no contempla esta disposición que a mi juicio debería ser incorporada, para garantizar cada día un mejor funcionamiento del Sistema Tributario Nacional.

La **responsabilidad de las entidades**, colectividades o unidades económicas, establece la responsabilidad pecuniaria de las personas jurídicas y entidades asimilables, sin necesidad de imputar la infracción a una persona física determinada, lo cual es un principio generalizado en el Derecho Tributario contemporáneo.

Dentro de este capítulo también se analizará el tema de las sanciones que como garantía jurisdiccional, establece claramente que la pena privativa de libertad, solamente podrá imponerse por la justicia ordinaria.

2. Tipo de sanciones

En cuanto a los **tipos de sanciones**, el Modelo contiene en detalle las diferentes sanciones aplicables a los ilícitos tributarios, cualquiera que sea su índole, y ellas serán aplicables en la medida que su imposición se prevea expresamente en el Código para algún tipo de ilícito. Lo mismo plantea el Anteproyecto sólo que hay dos versiones A y B. La diferencia entre las dos versiones es que en la versión B se elimina como sanción el

cierre de locales o negocios . Esto a solicitud de la Cámara de Industria (CADIN) y de la Cámara de Comercio.

3. Graduación de las sanciones

La norma relativa a la **graduación de las sanciones**, en los dos instrumentos establece el principio de la individualización de la pena, disponiéndose que se tendrán en cuenta las circunstancias atenuantes y agravantes en él enumeradas, que por regla general siguen las soluciones del Derecho Penal común, adaptadas a las especiales exigencias del Derecho Tributario.

La **mora** queda configurada por el hecho del pago del tributo después de la fecha establecida al efecto, sin haber obtenido la prórroga legal . La infracción se produce tanto en los casos de pago espontáneo como en los realizados por requerimiento de la Administración o como consecuencia de inspecciones.

4. Defraudación

Desde el punto de vista subjetivo la **defraudación** requiere que el autor, cómplice o encubridor actúe con fraude, es decir mediante actos que podrán tener distintas características, pero que todos responden a la noción de engaño. A manera de ejemplo se citan los casos de simulación, ocultación y maniobras similares.

El fraude debe tener como finalidad la obtención de un enriquecimiento indebido a expensas de los derechos fiscales, ya sea por el no pago de una obligación, ya por la obtención de una devolución o cualquier otro beneficio. En consecuencia, para que la defraudación quede consumada no es imprescindible, de acuerdo con la disposición, que el daño se produzca ; basta que la actuación del agente haya provocado el engaño del Fisco induciendo a éste a aceptar el pago o a conceder el beneficio o a adoptar cualquier resolución equivalente.

En los dos textos se describen diversos casos de defraudación. Se trata de actos que, de realizarse, configuran por sí mismos la defraudación, es decir, llevan implícito el fraude. La sola comprobación de la existencia de los hechos enumerados da lugar a la aplicación de las sanciones correspondientes. Por efecto de los Principios Generales de Derecho, dichas situaciones tendrán que ser probadas por el Fisco ; si el contribuyente desea liberarse de responsabilidad, deberá probar que el hecho no se produjo.

La **presunción de querer defraudar**, admite la prueba en contrario por parte del sujeto pasivo. Esta inversión de la carga de la prueba está justificada por las especiales dificultades que plantea la prueba del fraude en determinadas situaciones del hecho, según las recoge el Arto.180 del Modelo. Detectado por el Fisco el hecho que sirve de base a la presunción, aunque éste mismo no sea fraudulento se presume la intención de defraudar por parte del sujeto pasivo.

La *inaplicabilidad* que se encuentra en el Arto. 133 del Anteproyecto y el Arto.185 del Modelo del CIAT, busca solucionar un eventual concurso de leyes penales sobre los mismos hechos, estableciendo que los hechos serán encuadrados en los ilícitos con sanciones más graves, especialmente si se trata de figuras contempladas en el derecho penal común. Con esta disposición concluye el Título V, tanto del Anteproyecto Nicaragüense como del Modelo del CIAT, respectivamente.

A manera de resumen, el hecho que en el Código se establezcan las infracciones y sanciones, es relevante porque con estas conceptualizaciones, todo lo que se diga en contrario no tiene validez. En la actualidad existen disposiciones contrarias. Queda claro que no puede haber tributo que se imponga sino a través de ley. No puede haber obligación tributaria si no hay una tipificación de la obligación y tampoco puede haber transgresión si no está especificada por la ley.

F. La Administración Tributaria por dentro

En el Título VI el Anteproyecto contempla todo lo referente a la *Administración Tributaria*, el Modelo lo recoge en su Título III. El primero de los antes mencionados consagra amplias facultades a la Administración Tributaria. El órgano que tenga a su cargo la aplicación de los Tributos, es decir, la dependencia o repartición del Estado a quien corresponda esta tarea, está facultado para dictar las normas para la fiscalización y recaudación ; pero esta actividad no es discrecional, sino que debe encuadrarse en los límites señalados por la ley o por su reglamentación y, por cierto, ellas pueden ser modificadas o derogadas por el superior jerárquico.

1. Publicidad

“La nación nicaragüense se constituye en un Estado Social de Derecho ...”
Arto.130 Cn y por consiguiente debe cumplirse con uno de los principios inherentes al Estado de Derecho, como lo es la *publicidad* de los actos de gobierno y ello también debe

hacerse efectivo en el ámbito de la administración de los tributos, sobre todo para que los contribuyentes y responsables puedan conocer *de inmediato* - no con las demoras que suelen producirse - cuál es el crédito de la autoridad en las cuestiones que hayan sido materia de resolución. Así lo plantea el Arto.135 del Anteproyecto.

Al agrupar las facultades de fiscalización ; de determinación de tributos omitidos y de imposición de sanciones ; se les considera como un conjunto de facultades aplicables en un mismo procedimiento. Además, el precepto enumera las acciones más comunes de fiscalización, entre ellas la de obtener información sobre un sujeto pasivo o grupo de los mismos. El Arto. 67 del Modelo subraya que estas facultades pueden servir de base para proporcionar información a la Administración Tributaria de otros países.

Se reconoce que, en principio, la determinación de la obligación tributaria deberá efectuarse con base en las declaraciones del contribuyente o tercero responsable. No obstante aún tratándose de tributos autoliquidables, se establece la facultad de la Administración de proceder a la determinación de oficio de la obligación tributaria ante la ausencia o impugnabilidad de aquellas declaraciones.

2. Determinación de la obligación tributaria

Las formas de la *determinación de la obligación tributaria* por la Administración Tributaria, contempla en el precepto a quienes incurren en las causales de estimativa por la Administración, se les pueden presumir sus ingresos, patrimonio o ventas conforme a los procedimientos en el mismo señalados y que consisten en usar la información contable del contribuyente, en la parte que la Administración Tributaria considera discrecionalmente confiable, tomar en consideración otras declaraciones, inclusive las de años anteriores, y finalmente poder recurrir a los métodos indirectos de la investigación económica.

El Arto73 del Modelo, acerca de la determinación sobre base presunta, contiene las causales que permiten a la Administración Tributaria estimar los ingresos o las ventas de los contribuyentes. El Modelo parte de que la autoridad está obligada a determinar las contribuciones omitidas con los elementos que le proporcione la contabilidad del contribuyente ; sin embargo, si su contabilidad contiene errores que eliminen, total o parcialmente su confiabilidad, la autoridad se puede apartar de la contabilidad del contribuyente y estimar sus ingresos o ventas.

El precepto que se comenta, contiene causales de estimativa que suponen que la contabilidad no es digna de confianza ; además el Código propone como causal de estimativa el que los contribuyentes o terceros responsables se opongan u obstaculicen los actos de fiscalización.

3. Informaciones proporcionadas por autoridades extranjeras

El Modelo del CIAT en su Arto. 77 garantiza la validez de **informaciones proporcionadas por autoridades extranjeras** ; otorgando así una presunción “*juris tantum*” a la información proporcionada por una Administración Tributaria extranjera, de manera que la posible determinación de tributos omitidos o la imposición de sanciones puedan fundarse en dicha información. Y a continuación, en el Arto.78, se establece que le está permitido a la Administración Tributaria intercambiar información con administraciones tributarias extranjeras, siempre que esté asegurada la reciprocidad y el otro Estado garantice la obligación de guardar reserva en relación con dicha información.

Nuestro Anteproyecto no contempla nada en relación a los dos criterios antes mencionados ; sin embargo, a mi juicio debería retomarse esta posición porque podría llegar a ser de mucho beneficio al promulgarse el Código Tributario, máxime en esta época en que producto de la Revolución Tecnológica, surge la *globalización* y simultáneamente el fenómeno de la *regionalización* hemisférica que, de signo contrario aunque no excluyente al de la globalización, impone a gobiernos y sociedad civil - en el caso de la integración centroamericana, por ejemplo - la necesidad de cerrar filas en la búsqueda de objetivos comunes con políticas diferenciadas, según las condiciones y necesidades de cada país. Este planteamiento se ve reforzado ampliamente en la tercera edición, versión oficial 1998 del libro “Todo sobre impuestos en Nicaragua” de los Doctores Theódulo y Julio Francisco Báez Cortés.

En el caso del Capítulo IV del Título VI del Anteproyecto de Código Tributario Nicaragüense, en donde se hace referencia al **cobro judicial** de las deudas tributarias, existen dos propuestas, debido a que fue imposible obtener un criterio unánime en el seno de la Comisión encargada de elaborar el documento final y por esta razón al texto definitivo se han incorporado las dos modalidades alternativas. Una modalidad subdivide el Capítulo IV del Título VI en dos secciones: Sección I, Juicio Ejecutivo ; Sección II, Procedimientos. Y la versión propuesta por la Dirección General de Ingresos (DGI) el mismo capítulo en mención lo subdivide en : Sección I , Del Crédito Fiscal ; Sección II Del Juicio Ejecutivo ; sección III , De las tercerías ; Sección IV, De la Apelación y, Sección V, Alcances de la Ejecución.

En todos los países el Estado tiene el Derecho de reclamar el pago de los créditos tributarios por un procedimiento sumario que recibe distintas denominaciones, tales como “apremio” o “juicio de apremio”; “juicio sumario”; “juicio ejecutivo”, “acción coactiva”, etc., expresiones todas que dan a entender algo breve y expedito. El Anteproyecto habla de “juicio ejecutivo”, por ser expresión corriente en el derecho latinoamericano.

4.Dictámen Fiscal, un paso adelante

Prosiguiendo con el análisis, en el Capítulo V del Título VI se incorporó un concepto nuevo a solicitud del Colegio de Contadores Públicos de Nicaragua, consistente en que únicamente los contadores públicos autorizados podrán emitir **Dictamen Fiscal**.

Existe solicitud de otros sectores para que pueda ser cualquier profesional quien emita estos dictámenes, siempre que cumpla los requisitos exigidos en el reglamento correspondiente.

Esta figura del dictamen fiscal, podría traer muchos beneficios, entre ellos que el contribuyente preferirá contratar una firma privada de auditores, que le revisen y dictaminen sobre la veracidad de la declaración para evitarse reparos y multas sobre presentaciones inadecuadas, aun cuando esto le haga incurrir en costos mayores, resultándole al contribuyente más práctico en relación al trato que podría llegar a tener con los inspectores del Fisco, debido a que la auditoría que estos realizan es *a posteriori* y los auditores externos realizan un trabajo *a priori* a una declaración de impuestos.

Otra ventaja es que la Dirección General de Ingresos, encontrará mucho más orden en las declaraciones, estarán hechas con más profesionalismo y será más fácil para ellos realizar la inspección de toda la contabilidad; que se presume será la más exacta.

G. Tribunal Tributario Administrativo

Uno de los mayores logros incorporados al Anteproyecto de Código Tributario nicaragüense, es el Título VII Tribunal Tributario Administrativo, es decir su creación, naturaleza, competencia, organización y funcionamiento.

En este Título se crea por primera vez en Nicaragua el ***Tribunal Tributario Administrativo*** que tendrá una función jurisdiccional autónoma e independiente en el ejercicio de sus funciones, sometido únicamente a la Constitución y a la ley.

El Tribunal Tributario Administrativo, no será un organismo de la Administración ni pertenecerá al Poder Judicial, será un organismo del Estado, pero de naturaleza autónoma. En México y en la Argentina, este Tribunal está enmarcado en el ámbito del Poder Ejecutivo; en Brasil se ubica dentro del Poder Judicial; y en Colombia y Uruguay es independiente de ambos poderes y eso es lo que se pretende suceda aquí en Nicaragua.

En la actualidad lo que existe es el Tribunal de Alzada que a la vez es asesoría del Ministro ; lógico es pensar que no está en función de los intereses del contribuyente. El Tribunal Tributario Administrativo es un escalón más que ganan los contribuyentes antes de recurrir de Amparo ante la Corte Suprema de Justicia, es decir en él se agota la vía administrativa para continuar con la judicial.

El Tribunal Tributario Administrativo, según el Anteproyecto es competente para conocer y resolver sobre: “los casos en que los ministerios, entes autónomos y demás instituciones o empresas del Estado dicten disposiciones tributarias sin estar facultados para ello o cobren tributos que se consideren exacciones ilegales”. Así lo contempla el inciso 2 del art. 180. Aquí cabe preguntarse si esto debería ser competencia del Tribunal en mención, puesto que ello está regulado en nuestro Código Penal, en los Arto.415 al Arto. 420, siendo conveniente no ampliar la competencia hasta lo penal.

Es muy novedoso que el propio Tribunal quede en libertad de establecer el reglamento operativo de su funcionamiento . También lo relativo al nombramiento de los miembros que lo integrarán es trascendental, porque al ser nombrados por la Asamblea Nacional hay menos posibilidades de injerencia política que desvirtuaría la actuación de los mismos.

En sentido general este Tribunal será un gran avance en la historia de Nicaragua, puesto que es la primera vez que existirá un Tribunal de naturaleza autónoma y en la medida de lo posible sería magnífico que tuviese otras características que acentúen su carácter jurisdiccional.

Meritorio resulta apuntar que el Anteproyecto de Código Tributario nicaragüense, en el capítulo IV del Título III, Arto.86, plantea los tipos de recursos que serán admisibles. Estos son: *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 Director General de Ingresos ; y el *Recurso de Apelación*. Se interpondrá ante el Tribunal Tributario Administrativo.

Recibido el Recurso de Apelación, el Tribunal Tributario Administrativo enviará copia del mismo al Director General de Ingresos, ordenándole que remita al Tribunal todo lo actuado sobre el caso, en los siguientes cinco (5) días hábiles a la recepción de la copia del recurso. El Director General de Ingresos deberá contestar los agravios en los diez (10) días hábiles posteriores a la recepción de la copia del Recurso de Apelación. Transcurridos los diez (10) días antes indicados, el Tribunal abrirá a pruebas por un plazo común de quince (15) días hábiles.

Las resoluciones del Tribunal Tributario Administrativo por los cuales no se recurra de amparo, serán de obligatorio cumplimiento y ejecución en un plazo de diez (10)

días hábiles posteriores a su notificación. En todo lo antes mencionado reside la importancia de este Tribunal Tributario Administrativo.

Sin embargo tratando de hacer este análisis lo más apegado a nuestra realidad nacional, me permito comentar que en el Proyecto de Ley de Procedimientos Administrativos y de lo Contencioso Administrativo, enviado por la Corte Suprema de Justicia a la Asamblea Nacional el 22 de octubre de 1997, en el Arto.2, inciso d) , del Capítulo I del Título I, literalmente dice lo siguiente: “ Se entenderá por : d) Organo administrativo a la entidad representada por un funcionario encargado de tramitar y resolver en nombre de la Administración y cuya actuación se imputa de forma directa e inmediata a la Administración misma”.

En relación a lo que se menciona se aprecia con mucha claridad que la Dirección General de Ingresos (DGI) al ser parte integrante del Ministerio de Finanzas, en consecuencia parte integrante de la Administración Central. De manera que el valor de una decisión tomada por la DGI, o por un Tribunal que aunque siendo autónomo conozca de asuntos administrativos, es el de un acto administrativo y como tal, aunque tenga la particularidad de ser parte del Derecho Financiero, quedaría sometido a la jurisdicción contencioso administrativa, que es una jurisdicción especializada, es decir que podrían ser actos sujetos a una revisión posterior.

Si bien es cierto que este Proyecto de Ley de Procedimientos Administrativos y de lo Contencioso Administrativo aún se encuentra en la Asamblea Nacional, en espera de una decisión más política que técnica para que se apruebe e implemente, es necesario prever una coordinación con la creación del Tribunal Tributario Administrativo contemplado en el Anteproyecto de Código Tributario de 1995, que en el Arto. 182 plantea claramente que las resoluciones del Tribunal Tributario Administrativo agotan la vía administrativa, por tanto cabe la posibilidad de plantearse que este Tribunal dicta actos administrativos.

Hay que recordar que los actos administrativos son también actos jurídicos, que se suponen emitidos por autoridad competente conforme a la ley y producen efectos jurídicos susceptibles de revisión cuando son lesivos.

Es oportuno señalar que para acceder a la jurisdicción contencioso administrativa es necesario haber agotado la vía administrativa, es decir haber atacado el acto administrativo en sede administrativa y mediante los recursos jerárquicos que la ley establece. Por esta razón si las resoluciones del Tribunal Tributario Administrativo agotan la vía administrativa, el paso inmediato a seguir es lo contencioso administrativo.

A mi criterio hay que tener mucho cuidado de no confundir procedimientos administrativos y contencioso administrativo; los primeros son un peldaño para llegar al segundo.

El Modelo del CIAT sólo contempla el Recurso de Reconsideración contra las resoluciones de la Administración Tributaria, regulando el recurso contra el acto administrativo resolutivo, ya sea de carácter determinativo sancionatorio o denegatorio, por devolución o reintegro de tributos. Además abarca las acciones jurisdiccionales contra las resoluciones de la Administración Tributaria, previendo la posibilidad de que el contribuyente opte directamente por la vía jurisdiccional, contemplándose la interposición de la acción ante tribunales judiciales o administrativos independientes de la Administración Tributaria, con competencia para conocer sobre esta materia.

H. Disposiciones finales y transitorias

Finaliza el texto del Anteproyecto de Código Tributario nicaragüense con las *disposiciones finales y transitorias* del Título VIII, abarcando las acciones y recursos interpuestos ; las infracciones y sanciones anteriores ; la preeminencia ; la prescripción iniciada ; los intereses ; las exoneraciones y exenciones ; las derogaciones generales y las específicas ; la sustitución ; el nombramiento de los miembros del Tribunal Tributario Administrativo y la vigencia del Código.

1. Visión de futuro

A mi criterio para que el Código cumpla su función debería tener vigencia en un período razonable después de su publicación. Porque es el primer Código Tributario en la historia de Nicaragua. Tiene necesariamente que abrirse una campaña de preparación institucional a todos los medios y niveles. Debe darse un proceso de disposición constitucional para responder a ese desafío. Si el Código Tributario va años luz por delante

de las capacidades objetivas de la Administración, no se habrá ganado mucho. Cuando una ley no puede hacerse práctica, es decir no cristaliza en la realidad, es papel mojado, se desgasta, desvirtuando las instituciones ; haciendo que quienes decidan sean los particulares, lo que como consecuencia genera arbitrariedades.

Muy importante es mencionar que a partir de la entrada en vigencia del Código Tributario se dará un cambio concerniente a las normas tributarias ; en donde todo lo que anteriormente se entendía como Legislación Tributaria Común pasará a concebirse como Código Tributario de Nicaragua.

Tratándose del Modelo de Código Tributario elaborado por el Centro Interamericano de Administradores Tributarios (CIAT), hay que señalar que su inmenso y principal objetivo es orientar a sus países miembros, en los esfuerzos que pudieren emprender para perfeccionar sus legislaciones ; tratando que sus normas constituyan una orientación general para los procesos de reformas legislativas, lo que significaría que en muchos casos para la adopción de los criterios en que ellas se sustentan, deberán adaptarse esas normas al orden jurídico, estructura administrativa y sistema tributario del país que decida aplicarlos.

I. Transparencia en el Procedimiento Tributario

Hay que destacar varios criterios que se observaron y que son el fundamento del **Procedimiento Tributario** como tal en ambos textos analizados, garantizando así la transparencia del Procedimiento Tributario.

Estos son los siguientes:

El de la **legalidad objetiva**, que implica tener en cuenta que el procedimiento administrativo tributario aspira no sólo a la protección de los administrados, sino también a la defensa de la norma jurídica objetiva;

El de **flexibilidad, materialidad y ausencia de ritualismos**, con lo cual se quiere desterrar un estado de ánimo especial o actitud más frecuente de lo deseable , en los funcionarios de la Administración, que se traduce en el apego a una variedad de

“*procesalismo*” en el que se da primacía a las formalidades, con prescindencia del contenido y del fin perseguido;

El de *economía* y *celeridad*, entendido por ello una buena administración del tiempo y de la actividad en los procedimientos, que evite un despilfarro de esfuerzos que puede constituirse en causal de demoras injustificadas, trámites y formalidades inconexos, aumento de gastos e ineficacia de los procedimientos;

El del *debido proceso*, que se integra con los siguientes elementos básicos :

Derecho a ser oído, esto es, a exponer sus razones antes del dictado de la resolución;

Derecho a ofrecer y producir pruebas y a controlar la producción, y la que sustancia la Administración de oficio;

Derecho a una decisión fundada, es decir, que todo acto administrativo debe expresar claramente la causa o motivo del mismo y explicitar los alcances de su parte dispositiva como condición de su validez.

Toda la problemática burocrática tiene una ventaja en cierta medida y es que para ser superada, no necesita ir a la Asamblea Nacional, para por medio de ley cambiar lo que hay. Basta concertar la voluntad política estatal para reformar los mecanismos administrativos.

El Fisco debería articularse con el MEDE y con las Alcaldías, para que exista un procedimiento único, esto conviene al Gobierno actual porque le da legitimidad institucional. Urge en Nicaragua un plan agresivo por parte del Estado.

Dada la dificultad de probar la existencia de actos de procedimiento verbal, se optó por eliminar la posibilidad de los mismos, lo que permite darle la certeza necesaria al Procedimiento. Para ello hay que tener muy en cuenta los principios de certeza y seguridad que deben primar en la actividad administrativa.

Debe tenerse muy en cuenta que el conocimiento de los interesados o representantes, de las actuaciones, asegura al particular la defensa de sus derechos y evita desviaciones arbitrarias de la Administración. Esto debe ser compatible con el principio de celeridad.

Es natural que si la Administración Tributaria está obligada a resolver los asuntos que se plantean en la órbita de sus cometidos, también está facultada para impulsar el procedimiento por sí sola, incluyendo medidas para mejor proveer.

Si bien es cierto que la Administración Tributaria tiene libre acceso a los lugares comerciales y establecimientos del contribuyente, debe cumplir con reglas concretas de identificación y formalismo, cuya exigencia garantiza la transparencia del procedimiento y asegura la defensa de los derechos del contribuyente.

CONCLUSIONES

Las conclusiones constituirán una síntesis obtenida de la discusión de los resultados del estudio, orientadas a dar respuesta al problema planteado.

- A)** De cara al próximo milenio, es sencillamente excepcional el atraso de nuestro país en materia de codificación tributaria. Nicaragua aún carece de esta institución jurídica, llamada Código Tributario, capaz de hacer equitativa la relación Estado-sociedad civil.

Bajo ninguna excusa debe olvidarse que durante 1995 tuvo lugar en nuestro país un esfuerzo nacional de concertación tributaria, cuyo resultado material se expresó en un Anteproyecto de Código Tributario de la República de Nicaragua, documento que está llamado a ser la referencia de cabecera de cualquier iniciativa codificadora en materia de impuestos, a impulsarse el corriente año. Cualquier intento debe retomar la parte medular de el documento que está en la Asamblea Nacional. Preservando siempre el equilibrio necesario para evitar inclinación hacia el contribuyente o hacia el Estado, para no desvirtuar su esencia.

- B)** Del estudio comparado realizado entre el Anteproyecto de Código Tributario Nicaragüense de 1995 y el Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administradores Tributarios 1997, se confirma ante todo la necesidad urgente de la existencia del Primer Código Tributario de la historia de Nicaragua, garantizando con ello la modernización de nuestro sistema tributario a través de normas que regulen las relaciones Fisco-contribuyente de manera adecuada, para lograr una aplicación imparcial de los tributos en medio de un ámbito de seguridad jurídica.

Hay que destacar que en el mes de Abril del presente año el Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administradores Tributarios 1997, cumplió su primer año de existencia y aunque este fue prácticamente elaborado con el objetivo de actualizar los ya existentes Códigos Tributarios de América Latina, no es errado retomar de sus entrañas lo más relevante, para hacer de el Anteproyecto de Código Tributario de la República de Nicaragua, un Código lo más inclinado a garantizar el proceso de aplicación y respeto a los principios esenciales de la tributación.

Pese a la modernidad del Modelo CIAT 1997, se puede afirmar que el Anteproyecto de Código Tributario Nicaragüense de 1995, es un documento de vanguardia incluso respecto al Modelo mismo, porque va más allá de las pretensiones de este. Ejemplo claro: lo referente al *silencio administrativo positivo* como un derecho que opera a instancia de parte, específicamente al consultar a la Administración Tributaria. Otro elemento de avanzada de el Anteproyecto de Código Tributario Nicaragüense de 1995 es la creación del Tribunal Tributario Administrativo como un ente autónomo dispuesto a dar soluciones rápidas a los problemas del contribuyente en general.

C) Aún conociendo la imperiosa necesidad de contar a la mayor brevedad posible con un Código Tributario, muy poco o casi nada se conoce acerca del Anteproyecto, no solo la población contribuyente lo desconoce sino incluso profesionales. En resumen, los contribuyentes demandan información y orientaciones precisas. Lo que más inquieta y preocupa es que mientras no haya una transformación cultural y las instituciones del Estado y la sociedad no internalicen el alcance del Código, este no tendrá una eficacia total y completa.

Si bien es cierto que tenemos la Legislación Tributaria Común, con muchos cambios de trascendencia como la reciente Ley de Justicia Tributaria y Comercial, carecemos de la cúspide de la pirámide, para salvar todos los vacíos existentes; evitar la doble tributación; abolir la obsolescencia de algunas disposiciones y muchas otras irregularidades que existen. Debe imprimirse un común denominador que determine las reglas del juego, claras y sencillas para resolver la falta de concordancia entre la necesidad objetiva en relación a la conciencia objetiva del contribuyente .

Urgencia, es la palabra clave en este momento, lo político debe ceder paso al esfuerzo nacional, garantizando seguridad y justicia desde la tributación.

D) Si 1998 transcurre sin la aprobación del Primer Código Tributario de la historia de Nicaragua, el Gobierno habrá incumplido con su compromiso, difundido en campaña electoral y en la toma de posesión presidencial, de garantizar para todos los nicaragüense estabilidad económica.

No existe momento más propicio desde la publicación de la Ley No.257, denominada Ley de Justicia Tributaria y Comercial, (La Gaceta del 6 de junio de 1997), cuyos efectos se dejaron sentir en casi todo el sistema tributario; como herramienta jurídica esta ley cumplió la etapa recaudatoria de la política fiscal del Gobierno. Ahora a la par de lo recaudatorio, debe seguirle la etapa de reactivación económica apoyada en lo fiscal y para ello falta discutir y aprobar el primer *Código Tributario*, e integrar el sistema impositivo como parte de un cuerpo mucho mayor que sería el plan nacional de desarrollo.

Existe conciencia de que la política fiscal por sí sola no será la solución a la actualización del sistema tributario, pero hay que realizar un proceso de adecuación permanente a las condiciones propias de nuestra Nación, para garantizar que la Administración Tributaria no sea sólo un ente recaudador, de ejecución mecánica e impersonal de las normas tributarias.

RECOMENDACIONES

- A)** *Cabildeo y legislación nacional:* Elaborar un plan de urgencia para que los poderes Ejecutivo y Legislativo se constituyan en líderes de un proceso de amplia y eficaz participación de los contribuyentes en el diseño y aprobación del primer Código Tributario de la historia de Nicaragua, tarea que deberían encabezar las organizaciones del Estado y de la Sociedad Civil. Además movilizar a la opinión pública nacional para lograrlo.

El gobierno debe intensificar su voluntad política, que se abanderen para que en el año 1999, tengamos ya vigente el Primer Código Tributario de Nicaragua.

- B)** Debe llevarse a cabo un proceso concertado que tenga como objetivo principal la participación de todos los sectores, porque la sociedad civil en general, y los sectores productivos en particular, esperan que sus voces sean tomadas en cuenta en el diseño de la política tributaria. Esto permitirá que cualquier iniciativa que se presente para mejorar el Anteproyecto que está en la Asamblea Nacional no sea mutilada porque contaría con legitimidad social. Y de esta forma se garantiza que no se de una complicada negociación parlamentaria, está técnica de amplia participación y consenso es propia de un Código.

- C)** El Estado debe propiciar todas las condiciones necesarias en lo referente al tiempo; entrando en vigencia el Código, habrá que asignar suficientes recursos a las instituciones de la Administración Pública encargadas de implementar la normativa del Código, habrá que dejar que este ruede por un tiempo para medir cuales son los aciertos y desaciertos del mismo, que es lo que se debe afinar o ajustar de cara a mediano o largo plazo.

Debe el Estado sensibilizarse y preparar una campaña para dar a conocer a la población el contenido del Código, que se entienda que este no invade espacios, sino que los fortalece.

- D)** Impulsar entre todos los organismos gubernamentales y no gubernamentales, nacionales e internacionales una campaña masiva de difusión de la propuesta de Código Tributario. Este proceso debe abarcar talleres de capacitación y materiales que sean distribuidos, discutidos y colocados en medios de comunicación, escuelas, universidades y redes sociales.

E) Definir mecanismos, procedimientos y estrategias que permitan operativizar e institucionalizar en todas las instancias del gobierno central lo que contempla el Código.

Divulgar a través de los medios de comunicación la normativa nacional que incluya los derechos, garantías y deberes consagrados en el Anteproyecto de Código Tributario. Es decir el Estado de la República de Nicaragua debería publicar un “Manual de cobros del Estado”. Que se distribuya entre la población para evitar así cobros ilegales y arbitrarios.

Nicaragua se encuentra urgida de modernizar su sistema tributario para participar en una posición más ventajosa que la actual, en los procesos de globalización que se desarrollan en el mundo.

F) La principal recomendación, es para los organismos gremiales del sector privado, porque de su acción u omisión dependerá la pronta vida del *Código Tributario*, que será una suerte de vigilante perpetuo para que se respeten los principios esenciales de la relación entre el Fisco y los ciudadanos. Por esta razón la sociedad civil debe aportar su iniciativa y ejercer cierta presión para que se elabore este instrumento.

G) Mención aparte merece la necesidad de trabajar en pro de un Administración Pública honesta y eficiente, aspectos ausentes del panorama nacional desde hace mucho rato. Junto con los procedimientos se tienen que ordenar y simplificar los costos, no hay que cobrar por una gestión administrativa eficiente.

E) Aunque en teoría, todo está claro y se corresponde a la realidad, hay que anteponer las tentaciones del perfeccionismo jurídico, recordemos que lo perfecto es enemigo de lo bueno. No podemos, perder la oportunidad de insertarnos en el actual proceso de globalización y regionalización por tantas demoras de promesas oficiales incumplidas.

ANEXOS

Con el ánimo de dar eficaz cumplimiento a los objetivos planteados en este trabajo monográfico se incorpora a los anexos la descripción general de la metodología que se siguió en este análisis.

Se detalla a continuación, una encuesta realizada a un grupo de 25 personas, indagando de esta manera los criterios que sustentan en torno a la necesidad que tiene el Sistema Tributario Nacional de contar con un Código Tributario ; así como otras opiniones o inquietudes relativas al mismo tema.

De esta encuesta se hizo un análisis estadístico del que se obtuvieron doce tablas que también se presentan. Cada tabla corresponde a una pregunta de la encuesta y así han sido especificadas para su fácil comprensión.

También se realizaron entrevistas a distintas personalidades, las que por considerarse de vital importancia, se condensaron haciendo un compendio de citas textuales de los entrevistados.

Se incluye además en este bloque de anexos una tabla indicativa en donde según el Informe de la Secretaría de Integración Económica Centroamericana (SIECA), del mes de Enero de 1998, se asegura que Nicaragua no sólo posee la carga tributaria más alta de Centro América, sino que ésta crece anualmente. Y a esto hay que ponerle mucha atención y quizás el Código Tributario, puesto en el momento justo, ayude a alivianar este enorme lastre al cuello de los contribuyentes.

Para facilitar la comprensión de algunos términos, se agregó a los anexos un Glosario de Abreviaturas.

No puede obviarse la importancia de la planificación del tiempo de trabajo para concretizar este estudio, a este efecto se incluye como parte de estos anexos, el Cronograma del tiempo empleado durante todo este período investigativo.

De todo el contenido relacionado aquí, aparece una hoja indicando el orden del mismo.

No	Actividad	<i>FECHA DE CUMPLIMIENTO</i>							
		Abril 97 Mayo 97	Junio 97 Julio 97	Agosto 97 Septiembre 97	Octubre 97 Noviembre 97	Diciembre 97 Enero 98	Febrero 98 Marzo 98	Abril 1998	Mayo 1998
1	Fase explorativa	X							
2	Redacción del Protocolo		X						
3	Elaboración del instrumento			X	X				
4	Prueba o validación del instrumento				X				
5	Recolección de la información				X	X			
6	Procesamiento y análisis estadístico					X	X		
7	Discusión de resultados : Conclusiones Recomendaciones					X	X	X	
8	Redacción del Informe						X	X	X
9	Presentación (entrega del informe final)								X

Doctor. Cairo Manuel López Sánchez. Ex - Presidente de la Asamblea Nacional. Especialista en Derecho Constitucional. Doctorado en Derecho Administrativo.

“Creo importante la existencia de un Código Tributario en Nicaragua por varias razones: Una de las características que tienen las leyes de Derecho Público y especialmente las leyes administrativas y financieras es la constante movilidad. Se trata de normas - como señala el francés *Charles Debbasch* - que soportan muy mal la tinta seca, es decir una vez que se ha secado la tinta, casi inmediatamente se vuelve obsoleta, por que surge un reglamento o un disposición en contrario, lo que produce zozobra, inestabilidad y desconocimiento del jurista o particular que se pierde en esa maraña de disposiciones administrativas.

Un Código desde luego vendría a darle certeza, seguridad y confianza a los administrados.

En segundo lugar la existencia de leyes bien claras y precisas facilita y permeabiliza las relaciones sociales y además las relaciones entre Administración y administrados, vuelve más eficiente a la Administración y los administrados tienen la sensación de que se les está dando lo establecido en la ley.

Una tercera ventaja es que un Código Tributario es fácilmente ubicado no solo por los nacionales sino también por los extranjeros. En una etapa en que se viene hablando de la globalización, donde las fronteras tradicionales y la soberanía comienzan a ceder frente a esa globalidad de mercados y frente a probables inversionistas extranjeros, la existencia de normas claras y precisas en materia tributaria y materia contencioso administrativo, les da la certeza de que las reglas del juego no van a ser cambiadas tan fácilmente como puede ser cambiado un reglamento, decreto, o disposiciones administrativas.

Una cuarta ventaja que tiene el Código Tributario es que este ha sido producto - al menos el que se elaboró en la legislatura 1995 - de los criterios más modernos, en materia jurídico-tributaria en el mundo, tomando en consideración las realidades latinoamericanas y europeas, adaptando para un país tercermundista como el nuestro, las disposiciones que pudiesen calzar más adecuadamente.

El Código Tributario tendría una ventaja de carácter propedeúico, le facilita a los administrados conocer claramente cuales son las reglas del juego. Contribuye de esta manera a fortalecer los mecanismos democráticos en el país, al reducir claramente los márgenes de discrecionalidad. Al contemplar estos aspectos, el Código Tributario dará certeza y confianza de que la democracia en los países pobres sí existe”.

Doctor Elías Álvarez Meza. Director, Estudios Tributarios. Dirección General de Ingresos (DGI).

“La importancia del Código Tributario consiste en varios aspectos: Lo disperso que hay en todas y cada una de las leyes . Ejemplo: administración de impuestos, sanción del impuesto, facultades administrativas sobre la administración del impuesto, regímenes especiales o generales que cada una de las leyes tiene, es necesario que formen parte del Código Tributario. Para que tanto el contribuyente como la Administración Tributaria miren un texto de ley que le va a dar la pauta o identificación de la relación entre el Fisco y el contribuyente, y no como sucede ahorita, que para poder resolver un caso hay que entrar en la tela de araña de ese montón de leyes que hay y entre ese montón de leyes, por algún lado está el artículo que te da la solución, el asunto es tener la totalidad de la información a la disposición y conocer esa totalidad de la información para dar respuesta al caso.

Lo importante es que en Nicaragua va a haber un texto íntegro donde van a aparecer definidas las reglas del juego, tanto derechos del contribuyente como facultades de la Administración”.

Doctor Danilo José Lacayo Lanzas. Director, Programa “Buenos días Nicaragua”. Televisión Canal 2.

“Es importante que el país vaya entrando en un orden, aquí no existe un Código Tributario, de tal suerte que seguimos siendo víctimas del que pone los impuestos a su libre albedrío, debería el Código Tributario contemplar todo lo relativo a los distintos impuestos. Si este Gobierno no promulga este Código a través de la Asamblea Nacional, continuaremos estando atrasados, en relación a otros países.

A mi criterio al haber un Código Tributario podemos señalar tres aspectos fundamentales:

1. A los nicaragüenses nos indicará todo el ámbito legal respecto a los impuestos.
2. Traerá grandes beneficios a la inversión nacional y extranjera, poniendo las reglas del juego de manera clara.
3. Quitará de una buena vez, la discrecionalidad de los funcionarios públicos.

Con este Código Tributario se lograría ubicarnos correctamente en donde estamos parados. Esperamos que salga lo más pronto posible, por el beneficio de la Nación”.

Licenciada Digna Bendaña. Periodista especializada en temas económicos.

“Si los periodistas que tenemos mayor alcance a la información, poseemos poco conocimiento acerca del entorno del Código Tributario, sin lugar a dudas otros sectores de la población ignoran por completo este tema. Yo puedo asegurar categóricamente que desconozco muchas cosas, solo manejo lo que en algunas ocasiones funcionarios de gobierno al ser cuestionados, aseguran que pronto tendremos Código Tributario, pero resulta que ese pronto nunca llega.

Es posible que al Gobierno le suceda lo mismo que pasó con la Ley de Justicia Tributaria y Comercial, van a tener que ser claros con la población, para evitar descontentos.

Sí se decir que un Código Tributario es el marco regulatorio de las normas tributarias de un país y allí radica su importancia para lograr cada vez mayor estabilidad tanto económica como política”.

Doctor Francisco Boza Paíz . Catedrático especialista en Derecho Mercantil y Derecho Fiscal.

“La Legislación Tributaria Común que es nuestro actual Código Tributario, ya tiene muchos años de existencia. Sin embargo casi todos los países de América Latina tienen Códigos Tributarios muy actualizados acordes a estos tiempos, ordenando de manera sistemática y moderna los principios generales de la tributación.

Vale la pena destacar que lo más importante de la creación de un Código Tributario en Nicaragua, a mi juicio es el Tribunal Tributario Administrativo, puesto que en la actualidad lo que hay es un remedo de Tribunal, que a duras penas funciona por no contar con el presupuesto suficiente.

Necesitamos por tanto ponernos al día, hay muchos casos que revisar y están paralizados por no existir la instancia a la cual recurrir para hacer valer los derechos como contribuyentes de los ciudadanos.

La realidad es que falta voluntad política, es decir voluntad presidencial”.

METODOLOGIA

Descripción General. Para la realización de este estudio se combinaron métodos y técnicas de investigación de campo y procedimientos metodológicos de la investigación bibliográfica; mezclando el acerbo teórico-conceptual con la realidad empírica de los hechos y fenómenos sociojurídicos.

Algunos de los datos recopilados se obtuvieron a través de la aplicación de guías de entrevistas, las que estuvieron estructuradas en base a preguntas cerradas y abiertas.

El proceso de ordenación y sistematización de la información se realizó a través de tablas estadísticas de datos, estructuradas acordes al diseño y contenido de las guías que se usaron para levantar la información.

En este análisis se aplicaron métodos hermeneúticos tanto cuantitativos, como cualitativos, interrelacionados en cada parte de la investigación.

Cada una de las fases del estudio y cada una de las metodologías, así como los resultados de cada uno de los capítulos fueron debidamente analizados hasta lograr cumplir con los objetivos planteados.

El área geográfica de estudio fue el departamento de Managua por considerarlo más accesible.

Los principales sujetos abordados fueron la población económicamente activa (contribuyentes). Tomando como muestra a estudiantes del quinto año de la carrera de Derecho de diversas universidades de Managua, así como jueces, magistrados, diputados y trabajadores de la Dirección General de Ingresos.

UNIVERSIDAD AMERICANA.
U.A.M

Facultad de Derecho.

ENCUESTA CIUDADANA.

Estimado ciudadano ; nos encontramos realizando un estudio que será utilizando para elaborar una Tesis Profesional acerca de : “La necesidad de que en Nicaragua se cuente con un Código Tributario lo más pronto posible”. Necesitamos su ayuda para contestar algunas preguntas que no le llevarán mucho tiempo, sus respuestas serán confidenciales y anónimas. Se le pide que conteste este cuestionario con la mayor sinceridad posible. Lea cuidadosamente las instrucciones ya que existen preguntas en la que solo puede responder una opción. De antemano gracias por su colaboración.

Profesión u oficio : _____

Fecha : _____

Por favor conteste las siguientes preguntas de la manera más exacta posible.

TABLA N 1

1. Conoce que instrumento legal rige en nuestro país la materia fiscal y tributaria ?

Si _____ No _____

Si su respuesta es positiva méncionelo: _____

TABLA N 2

2. Sabía usted que en Nicaragua nunca ha existido un Código Tributario

Si _____ No _____

TABLA N 3

3. Sabe de la existencia de un Anteproyecto de Código Tributario que se encuentra en la Asamblea Nacional desde 1995 ?

Si _____

No _____

TABLA N 4

4. Según su criterio, que beneficios o perjuicios acarrearía la aprobación de un Código Tributario ? Explique brevemente:

TABLA N 5

5. Indique su valoración respecto a la necesidad que salga a luz un Código Tributario Nicaragüense.

Urgente _____

Necesario _____

No es urgente _____

Puede esperar _____

No se necesita _____

TABLA N 6

6. Cree que la recaudación y redistribución de los impuestos mejorarían al ser regulados por un Código Tributario ? Justifique su respuesta, por favor.

TABLA N 7

7. A su criterio, deberían reducirse los productos de la Canasta Básica, que están gravados con el IGV ?

Sí _____ No _____

Porqué ? _____

TABLA N 8

8. Muchos Ministerios e Instituciones del Gobierno cobran cuotas adicionales para agilizar sus labores . Considera esto correcto o incorrecto ?

Correcto _____ Incorrecto _____

Observaciones:

TABLA N 9

9. Considera apropiados los mecanismos que utiliza el FISCO para controlar la evasión fiscal ?

Si _____ No _____

Porqué ? _____

TABLA N 10

10. Qué criterios sugiere usted podrían ser incorporados en un Código Tributario que permita una mejor relación Estado - contribuyente ? Explique brevemente :

TABLA N 11

11. Al aprobarse un Código Tributario existe la posibilidad de crear un Tribunal Tributario Administrativo . Según su opinión este debería ser autónomo o depender del Poder Judicial ?

Autónomo _____ Dependiente _____

Justifique cualquiera que sea su respuesta : _____

TABLA N 12

12. En una escala del 1 al 10, en que nivel ubicaría la divulgación por parte del Gobierno en cuanto a la existencia de un Anteproyecto de Código Tributario desde 1995 y la necesidad que este se apruebe, publique y entre en vigencia ?

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

Observaciones : _____

Gracias por su aporte, será de gran ayuda.

TABLA N 1*Instrumento Legal que rige lo Fiscal - Tributario .*

Categorías.	F	%
Sí saben qué es la Legislación Tributaria Común	13	52
No lo conocen	5	20
Dijeron conocerlo y que era la Ley de Justicia Tributaria	4	16
No contestó	3	12
TOTAL	25	100

Los datos que se presentan en esta Tabla N 1 reflejan las respuestas de los encuestados en relación al conocimiento del instrumento legal que rige en nuestro país la materia fiscal y tributaria.

Como se puede apreciar los porcentajes de los criterios oscilan entre el 52% y el 12% . El 52% de los ciudadanos encuestados dijeron conocer el instrumento y mencionaron la Legislación Tributaria Común. En segundo lugar un 20% dijo no conocer el mencionado instrumento legal. Y un 16% sí contestó la pregunta diciendo tener conocimiento que la Ley de Justicia Tributaria era la que regulaba el ámbito tributario. El 12% no contestó la pregunta realizada.

Se puede observar que las respuestas dadas por los encuestados constituyen indicadores de mucho valor para el estudio que se está realizando.

Fácilmente se puede apreciar que se necesita crear mecanismos para una mayor divulgación de este instrumento legal, puesto que aunque muchos dijeron sí saber cual era, no acertaron al mencionarlo y decir que era la recién aprobada Ley de Justicia Tributaria, lo que no es así, puesto que es nada más una reforma hecha a distintas disposiciones tributarias y fiscales.

TABLA N 2

Conocimiento de que nunca ha existido en Nicaragua un Código Tributario.

Categorías	F	%
Saben que nunca ha existido	19	76
No saben que nunca ha existido	4	16
No contestó	2	8
<i>TOTAL</i>	25	100

La Tabla N 2 presenta los datos recopilados en relación a que nunca en la historia de Nicaragua ha existido un Código Tributario.

Un 76% de la población entrevistada aseguró saber que nunca ha existido dicho Código. Sin embargo resulta que un 16% no saben de esa inexistencia. Y un 8% dejó sin contestar la interrogante que se le formuló.

De manera que se observa claramente que los criterios manifestados denotan un amplio conocimiento de que en Nicaragua no hemos tenido un Código Tributario. Así como una gran parte de nuestra muestra poblacional no sabe de esta carencia legislativa.

El hecho de que algunas personas se queden sin contestar, indica un virtual desconocimiento del planteamiento.

Resulta imprescindible que una mayor cantidad de personas, por no decir todos los contribuyentes nicaragüenses sepan de este vacío, porque en esta medida podrán ejercer alguna presión para que se elabore un instrumento jurídico lo más completo posible para protección de nuestros deberes y derechos con equidad.

TABLA N 3

Conocimiento de la existencia de un Anteproyecto de Código Tributario.

Categorías	F	%
No sabe	17	68
Si sabe	8	32
<i>TOTAL</i>	25	100

En la presente Tabla N 3 se plasma el eventual conocimiento que tiene el grupo de personas que se encuestó de si conocen de la existencia de un Anteproyecto de Código Tributario que se encuentra en la Asamblea Nacional desde el año 1995, a lo que contestaron lo siguiente :

Un 68% asegura no tener conocimiento alguno de este documento. El restante 32% de los ciudadanos de esta muestra dijeron si saberlo.

Sin lugar a dudas por tratarse de un Anteproyecto, es evidente que no es ampliamente conocido, lo cual no debería ser así, por que en vista de que se trata de un Código Tributario que si bien es cierto participaron en su elaboración un gran número de instituciones, organismos y demás, es vital que la población conozca de ello, puesto que será la afectada o beneficiada con el mismo.

El desconocer de esta existencia imposibilita que dentro del seno legislativo se agilice la aprobación del mismo. De existir más personas enteradas del tema, podrían a través de los grupos políticos representados en el Parlamento, presionar para que se trabaje en el Anteproyecto tomando en cuenta que el Gobierno lo ha postergado constantemente.

TABLA N 4***Beneficios o perjuicios surgidos al aprobarse un Código Tributario en Nicaragua.***

Categorías	F	%
Existiría un cuerpo de Ley que regiría de manera general.	12	48
Se establecerán procedimientos únicos en cuanto al ilícito tributario.	9	36
Permitirá la existencia de un Tribunal Tributario Administrativo.	2	8
Evitará arbitrariedades de funcionarios públicos.	1	4
Demasiado control sobre los deberes y derechos de los contribuyentes.	1	1
<i>TOTAL</i>	<i>25</i>	<i>100</i>

Representados en la Tabla N 4 aparecen los datos obtenidos en relación a la pregunta de cuales serán los beneficios o perjuicios que acarrearía la aprobación de un Código Tributario en Nicaragua.

Un 48% de los encuestados contestó que ya era tiempo de que existiera este Primer Código, puesto que habría un cuerpo de ley que en forma general regiría el mecanismo tributario y fiscal de nuestra economía.

El 36% señaló que era justo y necesario que este Código existiera puesto que permitiría un mayor control en cuanto al ilícito tributario, controlando así las infracciones de orden fiscal.

Un 8% opinó que con la aprobación de un Código Tributario se permitirá crear el Tribunal Tributario Administrativo lo que hará que los contribuyentes puedan tener una mayor protección de sus derechos.

Un 4% de los encuestados dijo que este Código evitará las arbitrariedades de los funcionarios públicos .El otro 4% dijo creer que el Código en mención ejercería un control excesivo sobre los contribuyentes y la Administración Pública.

Claramente se aprecia que la mayoría de los que contestaron a la pregunta, encuentran más beneficios que perjuicios en la aprobación de un Código Tributario, de manera que entre la población se nota que existe la inquietud de que la Asamblea trabaje al respecto, para que de una vez por todas podamos estar a la par de las legislaciones del resto de América Latina, que hace mucho tiempo poseen Códigos Tributarios acordes a sus realidades. Y aunque las disposiciones varían según las características propias de cada país, tratan de ir a la par de los cambios globales de la economía mundial.

Incluso algunos países hasta trabajan ya en la modificación de sus códigos con el objetivo de no quedarse atrás respecto a otras legislaciones y no es posible que Nicaragua se mantenga ajena a estos cambios.

TABLA N 5***Valoración respecto a la necesidad de que salga a luz un Código Tributario.***

Categorías	F	%
Urgente	13	52
Necesario	7	28
No es urgente	2	8
Puede esperar	2	8
No se necesita	1	4
TOTAL	25	100

La presente Tabla N 5 muestra de manera precisa la valoración que hizo el grupo de encuestados con respecto a la necesidad de que salga a luz un Código Tributario.

De tal forma que se puede apreciar que un 52% indicó que era urgente que se promulgará el Código en mención. Un 28% consideró necesario este avance legislativo. Un 8% de las personas que contestaron a esta pregunta consideraron dos de los casos señalados, que no es urgente y que puede esperar. Y tan solo un 4% dijo que no era necesario.

Por lo que se aprecia el mayor porcentaje de los encuestados consideraron urgente el hecho de que se necesita en Nicaragua un Código Tributario. A diferencia del 28% que tan solo ve necesario el surgimiento de este cuerpo de Ley. Y como coincidencia un 8% lo ven como urgente y puede esperar, a mi juicio esto es un parámetro del desconocimiento respecto al beneficio que esto representaría.

Aunque no es tan significativo el 4% que no lo consideró necesario evidencia el desinterés que de parte del Estado ha existido en torno a esta necesidad y el poco incentivo que han dado en este sentido a la población.

TABLA N 6***La recaudación y redistribución de los impuestos una vez aprobado el Código Tributario.***

Categorías	F	%
Habría sin duda una mejor recaudación y redistribución de los impuestos. 21	84	
Probablemente habría una mejor recaudación y redistribución.	3	12
Siempre habrá descontrol, aunque haya un Código Tributario.	1	4
TOTAL	25	100

De acuerdo a esta Tabla N 6, la información recopilada manifiesta que un 84% de los encuestados están seguros que sí habría una mejor recaudación y redistribución de los impuestos.

Un 12% tiene dudas al respecto y dice que es probable que ambas situaciones mejoren. Y al restante 4% no le cabe duda que con Código o sin él, siempre habrá descontrol, puesto que como todo está en manos de funcionarios públicos existen abusos.

Esta información nos brinda un importante parámetro y es que el Código Tributario no debe salir por salir, sino que además debe vigilarse la correcta aplicación práctica del mismo.

Se aprecia que muchos de los encuestados temen la contaminación política de este cuerpo de ley, así como desconfían de la actitud de los funcionarios públicos.

A pesar de la información obtenida, este estudio revela la importancia de que el Primer Código Tributario de Nicaragua debe ser una prioridad de este Gobierno.

TABLA N 7***Productos de la Canasta Básica gravados con el Impuesto General al Valor (IGV).***

Categorías	F	%
Sí deberían ser reducidos los productos gravados, porque afecta la economía.	18	72
No deberían ser reducidos porque el Gobierno necesita recaudar dinero.	4	16
No contestó.	3	12
TOTAL	25	100

Detallados en la Tabla N 7 aparecen los criterios emitidos por los ciudadanos con respecto al hecho de que deberían ser menos los productos de la canasta básica gravados con el Impuesto General al Valor, por que esto debilita tremendamente la economía familiar de todos los nicaragüenses, sobre todo los más desposeídos .

Un 72% consideró necesario reducir la cantidad de productos gravados. En segundo lugar un 16 % opinó que no deberían ser reducidos los productos gravados. Y en tercer lugar un 12% de la muestra no contestó a la pregunta.

Indiscutiblemente existe un desconocimiento de cómo funcionan los mecanismos recaudatorios en nuestro país, así mismo se desconoce como a nivel internacional se crean incentivos a la producción para liberar los granos básicos y demás productos y artículos de primera necesidad, para evitar sean gravados con impuestos cargantes que disminuyen el poder adquisitivo de la población más desprotegida.

Se evidencia que aunque el 72% opinó por reducir productos de la canasta básica que estén gravados, es necesario proteger al consumidor, motivando al Gobierno a que libere por los menos la mitad de productos que hoy en día se encuentran gravados.

TABLA N 8*Cobro de cuotas adicionales por parte de instituciones estatales.*

Categorías	F	%
Es incorrecto, porque la eficiencia no se cobra. 20	80	
Es correcto, dependiendo de la institución que las cobre y el fin que le den.	5	20
	TOTAL	100

La Tabla N 8 indica las respuestas a la pregunta de si considera el encuestado correcto o incorrecto el cobro de cuotas adicionales por parte de muchos Ministerios e Instituciones del Gobierno, para agilizar sus labores. A lo que contestaron lo siguiente :

Un 80% dice parecerle incorrecto este cobro puesto que la agilidad y eficiencia no se compra. En segundo lugar un 20% opinó que este cobro les parecía correcto en dependencia de la institución que lo realizara y del fin que se le diera a ese dinero.

Se visualiza en esta Tabla que al ciudadano normal, interesado en realizar algún trámite de carácter administrativo le resulta engorroso tener que pagar un arancel adicional por obtener un resultado a su gestión a la mayor brevedad posible. Y generalmente apremiado por el tiempo se ve obligado a pagar.

A diferencia de aquellos que lo consideran justo, por conocer del poco presupuesto con que cuentan algunas instituciones para su funcionamiento, sin embargo se nota la preocupación por conocer que estos fondos sean correctamente empleados, es decir para beneficio de la institución y no para acrecentar el patrimonio personal de algunos funcionarios. Como consecuencia, se necesita un mayor control y este podría lograrse a través de mecanismos contemplados en un Código Tributario.

TABLA N 9*Mecanismos usados por el FISCO para controlar la Evasión Fiscal.*

Categorías	F	%
No son apropiados , porque controlan de manera desigual la evasión fiscal.	21	84
Apropiados, porque presionan a los evasores ayudando con ello a recaudar más impuestos.	4	16
TOTAL	25	100

La Tabla N 9 refleja la información obtenida respecto a la pregunta de si son apropiados o no los mecanismos usados por el FISCO para controlar la evasión fiscal.

Casi de forma masiva un 84% de la muestra opina que estos mecanismos no son apropiados porque controlan de manera desigual la evasión fiscal. El restante 16% considera apropiados los mecanismos empleados por el FISCO.

Sin duda las respuestas a la presente pregunta depende de la afectación o no afectación particular que tenga el encuestado respecto a este control del FISCO. Y es que en realidad, la ciudadanía en general opina que no existe un control justo y equitativo que permita establecer parámetros para controlar la evasión fiscal en forma adecuada. De tal manera que aquellos pequeños negocios son perseguidos por irregularidades a diferencia de grandes contribuyentes que evaden los impuestos de la forma más abierta y nadie los cuestiona.

Por tanto para garantizar estabilidad y confianza en la población respecto al funcionamiento del FISCO debiesen revisarse las actuaciones del mismo para incentivar la no evasión fiscal.

TABLA N 10***Criterios a incorporar en un Código Tributario que mejoren la relación Estado - Contribuyente.***

Categorías	F	%
No contestó	17	68
Que se cobren impuestos justos en dependencia de las capacidades económicas.	5	20
Garantizar mejor redistribución de los impuestos.	3	12
TOTAL	25	100

Los presentes datos recopilados en esta Tabla N 10, evidencian algún desinterés en generar algún aporte porque el 68% de los entrevistados no contestó a la pregunta de que criterios sugerirían para ser incorporados en un Código Tributario que permita una mejor relación del Estado con el contribuyente.

En segundo lugar un 20% sugirió incorporar disposiciones que permitan el cobro de impuestos de forma equitativa en dependencia de las capacidades económicas de los distintos sectores poblacionales.

El tercer lugar lo ocupa el 12% de la muestra que sugiere que el Código Tributario agregue garantías que permitan una mejor redistribución de los impuestos.

Pese a que la relación Estado-Contribuyente en Nicaragua no es la mejor ; la población vacila en dar algunas sugerencias, puesto que plantean que al final el Gobierno hace lo que mejor le parece. Sin embargo no estaría de más que sí se tomaran en cuenta las opiniones de los contribuyentes por varias razones, entre las cuales estaría crear una mayor confianza en sus gobernantes y en quienes administran sus impuestos así como para tener certeza de que sus pagos están siendo empleados correctamente.

TABLA N 11

El Tribunal Tributario Administrativo debe ser autónomo o dependiente del Poder Judicial ?

Categorías	F	%
Autónomo, porque de lo contrario puede ser contaminado políticamente.	19	76
Dependiente, para que exista un mayor control judicial.	6	24
<i>TOTAL</i>	25	100

En detalle esta Tabla N 11 indica los datos obtenidos al preguntar que si se aprobase el Código Tributario existe la posibilidad de crear un Tribunal Tributario Administrativo el cual debería ser o no autónomo del Poder Judicial.

Un 76% de la muestra contestó que este Tribunal debe tener un carácter autónomo para evitar una posible contaminación política. Y el restante 24% considera que para que se tenga un mayor control sobre el mismo, debería depender del Poder Judicial.

Se nota que la mayoría de los encuestados están claros que en la autonomía de este Tribunal radicará el éxito del mismo. Porque si bien es cierto se encargará de resolver los conflictos entre el Estado y los contribuyentes, lo más sano es que el Poder Judicial no interfiera en su manejo, para garantizar mayor transparencia administrativa.

Es probable que quienes opinan sea una dependencia del Poder Judicial estén convencidos que es la mejor manera de velar por los intereses del ciudadano afectado por el Estado.

A mi juicio la opción más acertada es la autonomía en relación al Poder Judicial.

TABLA N 12

Nivel de divulgación del Anteproyecto de Código Tributario por parte del Gobierno.

Escala	F	%
1	10	40
2	4	16
3	3	12
4	3	12
5	4	16
6	1	4
7	0	0
8	0	0
9	0	0
10	0	0
TOTAL	25	100

Esta última Tabla N 12 indica la valoración que hacen los encuestados respecto al nivel en que ubican la divulgación que ha hecho el Gobierno en cuanto a la existencia que este se apruebe, publique y entre en vigencia el mismo.

En primer lugar un 40% ubica esta divulgación en el nivel 1 de la escala. En segundo lugar un 16% lo ubica en el nivel 2 ; en tercer lugar hay una coincidencia del 12% que ubicaría esta divulgación en el nivel 3 y 4 de esta escala. Un 16% ubica su valoración en el nivel 5 y finalmente tan solo una persona que representa en este caso el 4% ubica en el nivel 5 la divulgación hecho por parte del Gobierno respecto a la existencia del mencionado Anteproyecto de Código.

Valdría la pena realizar un estudio posterior para conocer porqué los Gobiernos de turno han ido postergando la discusión del documento en mención y ventilar el trasfondo

político que sin duda tiene esta demora, ubicándonos en América Latina como uno de los países que no posee un Código Tributario, junto con El Salvador.

GLOSARIO DE ABREVIATURAS

- **Anteproyecto** : Se refiere al Anteproyecto de Código Tributario Nicaragüense de 1995.
- **Arto.** : Artículo.
- **BID** : Banco Interamericano de Desarrollo.
- **CADIN** : Cámara de Industria de Nicaragua.
- **CIAT** : Centro Interamericano de Administradores Tributarios.
- **Cn.** : Constitución Política de la República de Nicaragua.
- **C \$** : Córdoba (moneda nacional).
- **DGI** : Dirección General de Ingresos.
- **Exportaciones FOB** : Exportaciones libre a bordo (*free on board*).
- **F** : Frecuencia.
- **No** : Número.
- **Modelo CIAT** : Se refiere al Modelo de Código Tributario elaborado por el Centro Interamericano de Administradores Tributarios.
- **Modelo OEA/BID** : Modelo elaborado para América Latina en conjunto por la OEA y el BID.
- **OEA** : Organización de Estados Americanos.
- **Págs.** : Páginas.
- **PEA** : Población Económicamente Activa.
- **PIB** : Producto Interno Bruto.
- **%** : Porcentaje.

CONTENIDO DE LOS ANEXOS*Pág.*

Metodología.....	1
Formato de encuesta ciudadana.....	2
Tabla N 1.....	6
Tabla N 2.....	7
Tabla N 3.....	8
Tabla N 4.....	9
Tabla N 5.....	11
Tabla N 6.....	12
Tabla N 7.....	13
Tabla N 8.....	14
Tabla N 9.....	15
Tabla N 10.....	16
Tabla N 11.....	17
Tabla N 12.....	18
Entrevista Doctor Cairo Manuel López S.....	19
Entrevista Doctor Elías Álvarez Meza.....	20
Entrevista Doctor Danilo José Lacayo Lanzas.....	20
Entrevista Licenciada Digna Bendaña.....	21
Entrevista Doctor Francisco Boza Paíz.....	21
Tabla SIECA.....	22
Glosario de abreviaturas.....	23

Cronograma de trabajo..... 24

BIBLIOGRAFÍA

1. Anteproyecto de Código Tributario Nicaragüense de 1995.
2. Báez Cortés, Theódulo y Julio Francisco . *Todo sobre Impuestos en Nicaragua*.3ª .Edición. Versión Oficial. Managua: Instituto Nicaragüense de Investigaciones y Estudios Tributarios (INIET). Editorial IMPRIMATUR, Artes Gráficas, 1997. 700 págs.
3. Báez Cortés, Theódulo y Julio Francisco. *Las Tentaciones del Poder (Legalidad y Tributación)* 1ª.Edición . Editorial IMPRIMATUR. Managua, Nicaragua,1992.200 págs.
4. Báez Cortés, Theódulo y Julio Francisco. *Reforma Tributaria en Nicaragua. Legislación Actualizada, Conceptos Básicos y glosas técnicas.* Managua, Nicaragua. Editorial EL AMANECER, 1991.325 págs.
5. Báez Cortés, Theódulo y Julio Francisco. *Apuntes sobre Finanzas Públicas y Derecho Fiscal.1997.* Cátedra, Universidad Americana (UAM), Managua, Nicaragua.
6. Centro Interamericano de Administradores Tributarios (CIAT) . *Revista 25 años.* 1992.
7. Centro Interamericano de Administradores Tributarios (CIAT). *Modelo de Código Tributario del (CIAT)* . Panamá, Secretaría Ejecutiva CIAT, 1997. 146 págs.
8. Cabanellas de Torres, Guillermo, *Diccionario Jurídico Elemental*, nueva Edición Actualizada, corregida y aumentada . Editorial HELIASTA S.R.L, Buenos Aires, Argentina,1994. 400 págs.
9. *Código de Comercio de Nicaragua.*
10. *Constitución Política* vigente de la República de Nicaragua.

11. Dos Santos, Paulo y Rodríguez, Carlos. FMI, Departamento de Finanzas Públicas. *Nicaragua: Situación de la Fiscalización de la Dirección General de Ingresos*. Nicaragua, 1993. 32 págs.
12. *Estudio Comparado de la Codificación Tributaria vigente en América Latina y España*.
13. Gnazzo Malán, Elisa . Tesis de grado *“Régimen de Infracciones y Sanciones Tributarias para Panamá, 1993”*.
14. Orozco, Alba Lucía y Pardo, Santiago. Misión OIM-ASDI. *Informe Final de la Misión de Asesoría al Ministerio de Finanzas de Nicaragua*. Mayo 1994. 112 págs.
15. Ossorio, Manuel. *Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales* .21^a Edición. Buenos Aires. Heliasta 1994.
16. Secretaría General, Organización de los Estados Americanos, Programa Conjunto de Tributación OEA/BID. *Reforma Tributaria para América Latina. Vol. III. Modelo de Código Tributario para América Latina*. 2^a de. Washington, D. C., 1968. 162 págs.