

JORGE LUIS GARCÍA OBREGÓN

LECCIONES DE

DERECHO

TRIBUTARIO

NICARAGÜENSE



INEJ
Fundado en 1995



JORGE LUIS GARCÍA OBREGÓN

Lecciones de Derecho Tributario Nicaragüense



INEJ
Fundado en 1995



Instituto de Estudio e Investigación Jurídica (INEJ)

Consejo Académico y Administrativo

Rector

Mario A. Houed Vega (Costa Rica)

Vicerrector General

Sergio J. Cuarezma Terán (Nicaragua)

Secretario General

Silvio A. Grijalva Silva (Nicaragua)

Vicerrector Académico

Darvyn I. Centeno Mayorga (Nicaragua)

Vicerrector de Investigación

Manuel Vidaurri Aréchiga (México)

Vicerrector Administrativo Financiero

Sergio J. Cuarezma Zapata (Nicaragua)

Equipo editorial

Autor : Jorge Luis García Obregón
Diseño de interiores : Alicia Casco Guido
Diseño de portada : Daniela Herrera Castro

ISBN: 978-99924-21-47-5

Todos los derechos reservados conforme a la Ley

© INEJ, 2020

La presente investigación cuenta con el apoyo de la Facultad de Derecho y Ciencias Políticas de la Universidad Autónoma de Chiriquí, República de Panamá.

El INEJ, Nicaragua, es una institución académica de educación superior, autónoma y sin fines de lucro, que aporta conocimiento novedoso e innovador de calidad y al más alto nivel, para contribuir al desarrollo humano, institucional, social y económico de la nación nicaragüense y la región a través de la investigación científica y los estudios de postgrados: diplomados, posgrados, especializaciones, maestrías y doctorados. El INEJ fue creado por la Ley No 604/2006, Ley Creadora del Instituto de Estudio e Investigación Jurídica (INEJ), aprobada el día 26 de octubre de 2006 y publicada en La Gaceta, Diario Oficial de la República, No. 229, del día 24 de noviembre del 2006.

Sitio web: www.inej.net

E-mail: info@inej.net

El contenido de la presente publicación es responsabilidad exclusiva del autor, y en ningún caso debe considerarse que refleja la opinión la Facultad de Derecho y Ciencias Políticas de la Universidad Autónoma de Chiriquí, República de Panamá, y el Instituto de Estudio e Investigación Jurídica (INEJ), Nicaragua.

Impreso en Nicaragua

ÍNDICE GENERAL

.....

Prólogo.....	7
Capítulo I	
Contenido del Derecho tributario. El tributo. Concepto y clasificación.....	11
1. Introducción.....	11
2. Concepto de Derecho tributario.....	16
3. El poder tributario.....	17
4. El tributo.....	19
5. Fundamento del tributo.....	20
6. Fines de los tributos.....	21
7. La fuente formal del tributo.....	22
8. Naturaleza pecuniaria.....	23
9. Concepto de tributo.....	24
10. Clasificaciones de los tributos.....	25
Capítulo II	
Relación jurídica tributaria. Obligaciones principales y accesorias, nacimiento y estructura del hecho generador.....	43
1. Introducción.....	43
2. La obligación tributaria principal. Análisis del hecho imponible o generador.....	47
3. Estructura del hecho generador.....	48
4. Naturaleza jurídica del hecho generador.....	53
5. Efectos del hecho generador.....	55
6. La exención tributaria.....	58
7. Teoría de los efectos impeditivos del nacimiento de la obligación tributaria.....	60
8. Teoría moderna de la exención tributaria.....	61
9. Beneficio fiscal.....	65
10. Clasificación de las exenciones tributarias.....	70
11. Las normas de no sujeción.....	81

12. La obligación tributaria de realizar pagos a cuenta	84
13. Las obligaciones entre particulares resultantes del tributo	87
14. Las obligaciones tributarias accesorias.....	89
15. Obligaciones y deberes de la Administración Tributaria.....	96
Capítulo III	
Los sujetos de la obligación tributaria.....	99
1. Sujeto activo	99
2. Sujetos pasivos.....	102
3. El contribuyente.....	107
4. Las técnicas que facilitan la recaudación de los tributos	110
Capítulo IV	
Recursos administrativos en materia tributaria	123
1. Función de fiscalización	124
2. Objetivos de fiscalización	128
3. Métodos de fiscalización	128
4. Marco jurídico.....	135
5. Derechos y garantías de los contribuyentes y/o responsables	138
6. Recursos de los contribuyentes ante la DGI.....	153
7. Medios de defensa de los contribuyentes y/o responsables en materia fiscal	159
8. Requisitos para su interposición.....	162
9. Plazos.....	163
10. Medios de pruebas.....	168
11. Resolución del recurso tributario	170
12. Silencio administrativo en los recursos del contribuyente....	172
13. Recursos Código Tributario de la República de Nicaragua..	176
14. Tribunal Aduanero y Tributario Administrativo	190
Bibliografía	197

PRÓLOGO

.....

Constituye para mí un verdadero honor prologar la presente obra denominada Lecciones de Derecho Tributario Nicaragüense, un proyecto editorial que nace de la inquietud de Jorge Luis García Obregón y que tiene como claro objetivo general facilitar la transmisión del conocimiento tributario a todas aquellas personas, que bien sea por su relación directa o indirecta con actividades que tienen correspondencia con la tributación, necesitan de un texto orientador de las instituciones esenciales que rigen el Derecho Tributario en Nicaragua.

No puedo dejar pasar la oportunidad para resaltar la creciente experiencia académica y profesional del autor, así como su inquietud en el estudio e investigación de los temas del Derecho Tributario en general y de la legislación tributaria nicaragüense en particular y que ha sido materializada de manera congruente en la presente obra.

Las lecciones que son desarrolladas por el autor, a lo largo de todo el texto, recogen elementos, nociones y bases fundamentales del Derecho Tributario Constitucional, transitando por los aspectos del Derecho Tributario Sustantivo o Material hasta llegar a los aspectos del Derecho Tributario Formal o Administrativo dentro del ámbito de aplicación nicaragüense.

Así pues, la presente obra está integrada por cuatro capítulos que se detallan a continuación: Capítulo I. Contenido del Derecho Tributario; Capítulo II. Relación jurídica tributaria. Obligaciones principales y accesorias, nacimiento y estructura del hecho generador; Capítulo

III. Los Sujetos de la Obligación Tributaria; y Capítulo IV. Recursos Administrativos en Materia Tributaria.

En el Capítulo I. Contenido del Derecho Tributario: el autor desarrolla la definición, fuentes y clasificación del tributo para luego indicar el concepto de derecho tributario y posteriormente explicar la naturaleza del poder tributario como elemento del Derecho Tributario Constitucional.

Posteriormente, en el Capítulo II. Relación jurídica tributaria. Obligaciones principales y accesorias, nacimiento y estructura del hecho generador: el autor describe el significado de la relación jurídica tributaria destacando las obligaciones principales y accesorias en el ámbito del Derecho Tributario para posteriormente profundizar en la estructura del hecho generador en su elemento subjetivo y objetivo hasta explicar las exenciones y demás beneficios tributarios como excepción del pago de tributos.

En el Capítulo III. Los Sujetos de la Obligación Tributaria, esboza el concepto de los sujetos que se vinculan en la relación jurídica tributaria y especialmente desarrolla la clasificación de los sujetos pasivos, según lo establecido en el ordenamiento jurídico tributario y lo desarrollado por la doctrina tributaria, así como la jurisprudencia nicaragüense en: contribuyente, responsables entre los que se encuentran, el sustituto o agente de retención o percepción y el recaudador sin título.

Finalmente, en el Capítulo IV. Recursos Administrativos en Materia Tributaria, el autor despliega de forma esquemática y partiendo de la función, objetivos y métodos (directo e indirecto) de la fiscalización, paseándose por los ajustes que genera el procedimiento de fiscalización, hasta llegar consecuentemente a los derechos y garantías de los contribuyentes y respon-

sables, y detallar de forma clara, así como precisa los recursos administrativos en materia tributaria que se pueden ejercer ante la Administración Tributaria, según lo señalado en el Código Tributario de la República de Nicaragua: recurso de reposición, recurso de revisión, recurso de apelación y recurso de hecho, finalizando con algunas nociones de todo lo relacionado con el Tribunal Aduanero y Tributario Administrativo.

Así las cosas, brindo por la culminación y publicación de tan interesante obra, cuya lectura recomiendo con creces a todas aquellas personas interesadas o curiosas de esta apasionante materia como lo es el Derecho Tributario.

Asimismo, felicito a Jorge Luis García Obregón por materializar su gran trabajo y también le expreso mi más profundo agradecimiento por haberme propuesto la oportunidad de escribir el prólogo de su obra.

Magister Mario José Pires Azuaje¹
Barcelona - Cataluña, España
Mayo 2020

- 1 Abogado de la Universidad Central de Venezuela (UCV), Caracas, Venezuela, Licenciado en Administración de la Universidad Santa María (USM) Caracas, Venezuela, Máster en Gerencia y Asesoría Tributaria de la Empresa de la Universidad Metropolitana (UNIMET), Caracas, Venezuela. Actualmente finalizando la Maestría en Fiscalidad Española en la Universidad Oberta de Cataluña (UOC), Barcelona, España; profesor universitario y tutor del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) en el Programa de Tributación en la Materia de Derecho Tributario y del Curso de Modelo de Código Tributario para América Latina (CIAT). Ex funcionario de Carrera de la Administración Tributaria Venezolana (SENIAT). Consultor Fiscal Senior en la Firma Internacional – Kreston Iberaudit (Barcelona, España).

Acerca del autor

Jorge Luis García Obregón, es profesor de Derecho tributario y codirector del programa de maestría en Derecho tributario del Instituto de Estudio e Investigación Jurídica (INEJ), Nicaragua. Máster en Derecho Empresarial de la Universidad para la Cooperación Internacional (UCI), Máster en Derecho tributario, de la Universidad para la Cooperación Internacional (UCI), Costa Rica y Master en Fiscalidad Internacional por el CTO Business Excellence School y la Universidad Católica de Murcia (UCAM), España y Licenciado en Derecho por la Universidad Nacional Autónoma de Nicaragua, León. Especialista en Precios de Transferencia certificado por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), Especialista en Control y Fiscalidad de Operaciones e Instituciones Financieras, Certificado en el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT). En la práctica profesional con más de 10 años de experiencia, en despachos jurídicos y como abogado in house de empresas privadas.

CAPÍTULO I

CONTENIDO DEL DERECHO TRIBUTARIO. EL TRIBUTO. CONCEPTO Y CLASIFICACIÓN

.....

1. Introducción

La mayoría de los autores han ubicado al derecho tributario como una rama que se desprende del Derecho Financiero.

El derecho financiero es la rama del derecho público que organiza los recursos constitutivos de las Haciendas Públicas, y regula los procedimientos de percepción de los ingresos y de ordenación de los gastos y pagos que tales sujetos destinan al cumplimiento de sus fines. Es decir que comprende las normas que regulan la actividad financiera del Estado, la acción del Estado y demás entes públicos que se dirige a obtener los ingresos necesarios para poder realizar los gastos que sirven al sostenimiento de los servicios públicos, INGRESOS y GASTOS.

Por otro lado, algunos autores conocidos como “hacendísticos” han reclamado la independencia del derecho de hacienda como la rama del derecho que se tiende a regular la distribución de los recursos obtenidos por el estado. Lo que hace que hoy en día se hable también de la extinción del derecho financiero y la evolución del derecho tributario como la rama del derecho des-

tinada a regular la obtención de ingresos y el derecho de hacienda como la rama del derecho que se encarga de la distribución correcta de los recursos del estado.

El nacimiento del derecho tributario moderno como una disciplina jurídica-científica se atribuye a la ordenanza tributaria alemana en 1914,¹ y la doctrina que provocó.

Señalan algunos autores como **Adrián Torrealba Navas**, que *“El rasgo esencial de este proceso de juridificación del fenómeno tributario lo constituye el tránsito de la relación de poder a la relación jurídica. En efecto, tradicionalmente, se consideró que la potestad tributaria de las autoridades públicas se basaban simplemente en el poder soberano y de hecho que podía tener el Soberano o la Autoridad sobre sus súbditos. No existía, por tanto, una concepción que tendiera a limitar dicha voluntad”*.²

Al empezar la transición de poder hacia una relación jurídica, el tributo como instituto de derecho empieza a sufrir resumidamente cambios estructurales en su normativa, estableciéndose un orden jurídico por medio del cual se establecen obligaciones normadas para que los contribuyentes coadyuven al sostenimien-

- 1 Donde el tributo es una manifestación del Estado policía, quien impone a sus súbditos, el deber de contribuir en el financiamiento de las necesidades de la comunidad, en esta primera etapa, los individuos estaban entregados enteramente al poder del soberano (“Relación de poder”). Hacienda pública y Derecho Tributario. El derecho tributario; El tributo. Bernardo Lara Berrios, Profesor Titular de Derecho Tributario de la Universidad Central de Santiago de Chile, Instituto de Estudios Fiscales, San José, Costa Rica. 2001.
- 2 Torrealba Navas, Adrián. Derecho Tributario, Parte General, Tomo I, Principios generales y derecho tributario material. San José Costa Rica. Editorial Jurídica Continental, 2009, pág 2.

to de los gastos públicos. Así es cuando doctrinariamente, el derecho tributario como una rama naciente, comienza a importar ciertos rasgos doctrinarios de otras ramas del derecho. Por ejemplo, surgen ciertos conceptos propios del derecho de obligaciones, tales como el *derecho de crédito*, *obligación pecuniaria*, *formas de extinción de la obligación*, etc., los cuales son necesarios examinar para poder establecer la obligación tributaria. De similar manera hay algunos conceptos propios del derecho administrativo, como el *de las potestades y deberes de sujeción*.

Para poder explicar el fenómeno tributario hay diversas teorías. Pero son dos enfoques generales los que giran en torno al contenido jurídico del derecho tributario:

- 1- Teoría de relación de crédito: se basa en la similitud que existe entre la obligación tributaria y el derecho de obligaciones. Es decir, que entre el Ente Público -Estado- y el sujeto pasivo hay en esencia una relación jurídica de crédito.

Pero, esta teoría es sometida a críticas doctrinarias, por cuanto los tributos poseen características que los diferencian de cualquier otra obligación. Podemos resumir las críticas a la teoría de la relación de crédito en tres:

- Que esta teoría no comprende fundamentos como los poderes y potestades de la Administración que son esenciales en la aplicación del derecho tributario. Afirmar que el derecho tributario se basa en la relación jurídica de deudor y acreedor es exiguo, por cuanto existe una reglamentación que escapa a esa afirmación.
- El concepto de relación jurídica de crédito deja por fuera todas las conexiones y pasos mediante los cuales se llega a determinar el tributo y su satisfacción.

- Por último, se hace especial atención a que con la simple realización del hecho imponible o generador, como presupuesto de hecho de la obligación tributaria, casi siempre no surge de manera inmediata el derecho de cobrar la deuda.

De esta forma se considera que esta teoría está superada, por cuanto queda más que demostrado que la relación de crédito no reúne todos los elementos del derecho tributario como tal.

2. Las teorías dinámicas: Contrario a la esencia de la teoría de la relación de crédito, existen las que tienen como base la función tributaria. Estas teorías explican que no basta para que nazca la obligación tributaria la realización del hecho generador, sino que esta nace luego de un procedimiento administrativo. Por lo que, la verificación de un hecho generador solamente es un presupuesto que legitima a la Administración para iniciar sus procedimientos, en uso de su potestad de imposición.

Igual que la anterior teoría, está en sus diversas variantes, posee dos críticas:

- a. Existen casos en los que no es necesario un proceso previo para la aplicación efectiva de tributos. Por ejemplo, la ley fija los criterios para cuantificar la deuda y atribuye al contribuyente el deber de pagar en determinado plazo. Si esta cumple su deber de autoliquidación y pago, no será necesario desarrollar un procedimiento.
- b. La segunda crítica viene en cuanto al requisito procesal que se esboza en este tipo de teorías, pues en la mayoría de los estados de derecho, la potestad de establecer tributos y de fijar las condiciones de hecho y los elementos de cuantificación de la deuda

tributaria está atribuida al Poder Legislativo. Es decir no hay un requisito procesal para la administración sino que es el legislador el que da nacimiento a un tributo, independientemente de que le atribuya a la administración poderes o funciones orientadas a que se haga efectivo el cobro de éste. Es decir que, la administración tributaria no impone tributos a través de sus procedimientos, solo ejecuta los procesos establecidos por el poder legislativo.

Este disentimiento sobre sí es del hecho generador o del procedimiento donde nace la obligación tributaria ya se tiene por superado.

En ese sentido, la doctrinarios han llegado al acuerdo que en estas teorías ha habido una falsa dualidad: no se trata que el derecho tributario tenga su límite en la parte procesal (aspectos organizativos del tributo), o en la parte sustancial (la deuda misma), sino que es ineludible la extensión de procesales a otros tipos de situaciones jurídicas que nada tienen que ver con una relación de crédito. Ejemplo: Los deberes formales o de colaboración: *deber de declarar, de llevar contabilidad, de colaborar con la inspección de los tributos, etc.*

Podríamos decir que la deuda tributaria nace de la ejecución del hecho generador previsto en ley y se perfecciona la ejecución de la deuda, por medio de la intervención del Ente Público. Es decir, que lo toral del derecho tributario sigue siendo la relación jurídica, donde se establece la obligación principal del pago del crédito a favor del Ente Público. Sin embargo, es absolutamente fundamental el complemento de una serie de postestades a favor de la administración, que constituyen situaciones jurídicas distintas a la relación de deuda.

2. Concepto de Derecho Tributario

El maestro **SAINZ DE BUJANDA**, expresa que el “*Derecho Tributario es la rama del Derecho financiero que tiene por objeto la organización material del tributo y el desarrollo de las funciones públicas dirigidas a su aplicación*”.³

En palabras sencillas podemos decir que es la disciplina que tiene por objeto el estudio del ordenamiento jurídico que regula el establecimiento y aplicación de los tributos. Lo que sí está más que claro es que el derecho tributario se ha desarrollado sobre el instituto jurídico del tributo.

Esta rama del derecho que analizamos a manera general, se refiere a los conceptos básicos que permiten entender el tributo. Dentro de ello encontramos la evolución de los conceptos de las categorías tributarias, las fuentes normativas reguladoras del tributo (principios constitucionales aplicables), las regulaciones de poder para establecer y recaudar tributos, los procedimientos de gestión, liquidación, inspección y recaudación de los tributos, los procedimientos de revisión dictados por la administración tributaria y el estudio de la infracciones y sanciones tributarias.

Dentro de su parte especial, tiene como objeto estudiar los distintos sistemas tributarios, analizar las distintas modalidades de tributos existentes (nacionales, locales y extraterritoriales) y las técnicas de articulación normativa entre los distintos tributos.

3 F. SAINZ DE BUJANDA, Sistema de Derecho Financiero, Volumen Segundo, Madrid, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, 1985, pág. 171.

3. El poder tributario

El poder tributario, como parte del poder financiero, no es otra cosa que la manifestación del concepto mismo de soberanía, aplicado al campo de las finanzas públicas.⁴ Es de suma importancia aclarar que este poder puede tener distintas manifestaciones, que pueden estar repartidas por materia de competencia y jurisdicción entre distintos entes u órganos.

Para aclarar más este concepto podemos ver lo trazado por el autor **J.J. FERREIRO LAPATZA**, al decir que: *“La soberanía financiera no tiene por qué ser siempre, forzosamente, considerada en bloque, de forma unitaria, a la hora de determinar quién debe ejercerla. La soberanía financiera encierra, por el contrario, dentro de sí, distintos elementos o, si se quiere, puede tener diversas manifestaciones. Así, respecto de los tributos, la doctrina alemana distingue tres diversas manifestaciones o elementos de la soberanía financiera: soberanía legislativa, soberanía administrativa y soberanía sobre las sumas recaudadas. (...) Por soberanía legislativa –continúa el profesor español– se entiende el poder de establecer y regular los tributos; por soberanía administrativa, el poder de gestionarlos, y por soberanía sobre las sumas recaudadas, el poder de apropiarse y disponer de las mismas. (...) De la misma forma podríamos hablar de soberanía legislativa, administrativa y sobre las sumas recaudadas respecto a los ingresos públicos no tributarios, y, respecto al gasto, podemos delimitar como un nuevo elemento de la soberanía el poder de decidir, a través de un presupuesto el destino de las sumas*

4 F. SAINZ DE BUJANDA, Lecciones de Derecho Financiero, 10ª. Edición, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 1993, p. 75.

*que pertenecen, como ingresos, a un ente público y el poder de realizar los gastos subsiguientes”.*⁵

En el contexto nacional podríamos señalar que de acuerdo a la definición anterior, la soberanía financiera en su manifestación de soberanía legislativa, esta contemplada en la Constitución Política de Nicaragua, especialmente en el artículo 114 al decir que;

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

También en el artículo 138, inciso 27 establece que;

“Son atribuciones de la Asamblea Nacional:
27) Crear, aprobar, modificar o suprimir tributos, y aprobar los planes de arbitrios municipales”.

De igual manera el artículo 115 Cn señala el principio de legalidad en materia tributaria cuando dice;

“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 estén establecidos en una ley”. Lo resaltado es propio.

Podemos ver que el principio de legalidad da realce al poder financiero como expresión de la soberanía legislativa.

5 “Hacienda Pública y Autonomía en la Ley Fundamental de Bonn”, Revista Española de Derecho Financiero, n. 13, p. 16.

En el código tributario se retoma nuevamente la definición de poder tributario repartido por materia de competencia y jurisdicción entre distintos entes u órganos al decir en el arto 1 que;

*“Las disposiciones contenidas en este Código se aplican a los tributos establecidos legalmente por el Estado y a las relaciones jurídicas derivadas de ellos. Igualmente se aplicará a los otros tributos e ingresos que se establezcan a favor del Estado, **exceptuando los tributos aduaneros, municipales, y las contribuciones de seguridad social, que se regirán por sus Leyes específicas**”*. Lo resaltado es propio.

Notemos en este punto que existen jurídicamente tipificados distintos tipos de tributos de conformidad a los órganos ó entes que los recaudan y administran, los cuales poseen leyes específicas.

4. El tributo

En derecho tributario es claro que el instituto central que lo envuelve es el **tributo**. Este marca la pauta de su fundamentación y su esencialidad, lo que fácilmente nos indica si estamos en materia tributaria o no.

El instituto jurídico del tributo constituye una prestación, normalmente pecuniaria, que se le debe al Estado o a otro Ente Público. Pero, prestaciones pecuniarias pagaderas al Estado o Entes Públicos hay muchas y de distintos tipos, por lo que es necesario, definir el tributo y caracterizarlo para poder identificarlo.

5. Fundamento del tributo

Es normal que se conceptualice que el tributo es una prestación que el Estado exige mediante ley con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines, es decir en poder de su imperio. Esta definición la brinda el artículo 9 del código tributario.⁶

Pero esta conceptualización se encuentra carente de ciertos elementos en la doctrina moderna, ya que la noción de poder de imperio no refleja adecuadamente el tránsito de una relación de poder a una relación regida por el Derecho que, constituye un rasgo genético del moderno Derecho Tributario.

En ese sentido, en el derecho tributario moderno, el poder de imperio está limitado por los derechos del contribuyente o sujeto a deberes tributarios. Es decir que el Estado puede imponer tributos, pero con ciertos límites contenidos a nivel constitucional. A la antigua concepción donde el tributo se fundamenta en un deber de sujeción de los individuos se le agregó ciertos valores constitucionalmente tutelados. Por cuento en un estado social moderno, el deber de pagar tributos va ligado al deber de solidaridad para el sostenimiento de los gastos públicos.

El concepto de “solidaridad” no solamente se refiere a lo dicho en el artículo 9 Ctr al manifestar que los tributos “*Son las prestaciones que el Estado exige median-*

6 Artículo 9 del código tributario; “Son las prestaciones que el Estado exige mediante Ley con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines. Los tributos, objeto de aplicación del presente Código se clasifican en: Impuestos, tasas y contribuciones especiales”.

te Ley con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines...” Es decir a la promesa de que se los va a devolver en la forma de bienes o servicios públicos que van a beneficiar directamente al contribuyente. Sino que se refiere al deber de solidaridad de los individuos con mayor capacidad contributiva frente aquellos menos aptos y ello es lo que fundamenta en última instancia el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

6. Fines de los tributos

Clásicamente desde la Ordenanza Tributaria alemana de 1914, se entendió que la finalidad básica y esencial que fundamenta la imposición de tributos es la finalidad recaudatoria.

En la doctrina moderna con una política estatal más participativa en la economía, se reconoce que además de la finalidad recaudatoria del tributo existen otras finalidades que se les conoce como *extrafiscales*. La mayoría de la figuras tributarias poseen además de un elemento fiscal, un elemento extrafiscal.

Estas finalidades extrafiscales han sido clasificadas doctrinariamente de la siguiente manera:

- a) *Redistributivas*: Buscan influir en la relación comparativa de las situaciones patrimoniales de los individuos, de modo que ésta resulte modificada al observar las situaciones antes y después de la aplicación del tributo, buscando una redistribución de riquezas.
- b) *Promoción de Comportamientos*: Busca orientar los comportamientos de los individuos en un sentido que

no se seguiría, o se seguiría en menor intensidad, en ausencia del tributo. En la doctrina moderna se liga a comportamientos de carácter económico, buscando alterar decisiones económicas de los contribuyentes, sea por medio de tratos tributarios favorables. Ejemplo; Los diversos regímenes de incentivo fiscal que buscan promover la inversión en general o en determinadas actividades (textiles, bancarias, turismo, exportaciones no tradicionales, etc.).

- c) *Disuasión de comportamientos*: Por este medio se agrava el trato tributario de ciertas actividades con el propósito de disuadir comportamientos, sean de carácter económico, de salud, ambientales, sociales, etc.

En la doctrina moderna se considera que estos fines extra fiscales de los tributos cumplen con la finalidad básica de este instituto jurídico, la satisfacción de necesidades públicas. Pues, para satisfacer esta necesidad se requieren recursos monetarios. Podemos notar que acá, el fin recaudatorio ya no aparece como la finalidad básica del tributo, sino tan sólo como una finalidad instrumental respecto de la satisfacción de necesidades públicas.

Es casualmente la conexión entre tributo y necesidad pública lo que diferencia al tributo de lo que son multas o sanciones por actividades ilícitas, cuya finalidad básica sería intimidar y castigar en relación con un determinado comportamiento. Así, el tributo no constituye nunca la sanción de un comportamiento ilícito.

7. La fuente formal del tributo

Como otro elemento esencial en el concepto de tributo podemos decir que es *una prestación coactiva*, que se

establece sobre la base de la voluntad unilateral del Estado. Más, solo debe ajustarse al mecanismo formal, que es la Ley. Se exige que el tributo sea establecido mediante Ley, resultando una conexión entre el principio de legalidad y el concepto de tributo. Por lo que el tributo es una obligación *ex lege*, previa interposición de un hecho previsto.

Hay dos tipos de obligaciones que nacen de la Ley:

- Las que nacen directamente de la Ley, sin sujetarla a la verificación de un hecho determinado.
- *Ex lege*: Se hace nacer la obligación previa interposición de un hecho previsto en la Ley. El tributo es una obligación de este tipo y, por ello, objeto fundamental del estudio del derecho tributario lo constituye el hecho imponible o generador.

8. Naturaleza pecuniaria

En nuestra legislación, el tributo consiste normalmente en una prestación pecuniaria, tal como se indica en la definición del artículo 9 en concatenación con el artículo 12 del código tributario.⁷ Sin embargo podrán recibirse prestaciones tributarias que no son en dinero: tales como hipotecas, prendas y títulos valores.⁸

- 7 Artículo 12 del código tributario. “La Obligación Tributaria es la relación jurídica que emana de la ley y nace al producirse el hecho generador, conforme lo establecido en el presente Código, según el cual un sujeto pasivo se obliga a la prestación de una obligación pecuniaria a favor del Estado...” lo subrayado es propio.
- 8 Artículo 173 del código tributario. “(...) Las garantías hipotecarias, bancarias, de prenda y otros títulos valores, emitidas a favor del Fisco para respaldar obligaciones tributarias, se ejecutarán con el procedimiento contenido en el presente Capítulo”.

Al respecto se ha considerado que, cuando los tributos deben satisfacerse con timbres fiscales,⁹ nos encontramos con una prestación de hacer (adherir y cancelar el timbre) o, al límite, con una prestación de dar algo distinto al dinero. Sin embargo, debe observarse que, en realidad, la prestación central que interesa al legislador en estos casos es el dinero ingresado al adquirir los timbres, siendo éstos documentos probatorios del pago y las prestaciones de hacer totalmente accesorias a la prestación central. Es decir, se trata, simplemente, de tributos cuyo pago es acompañado de ciertos requisitos especiales, tanto respecto de la modalidad de pago como de su prueba.

9. Concepto de tributo

“Analizados los aspectos principales del concepto de tributo, podemos ofrecer una definición sintética: Tributo es la prestación coactiva, establecida unilateralmente por el Estado u otro Ente Público, normalmente pecuniaria, que se exige, en uso del poder atribuido y limitado por la Constitución y las leyes, de quienes a éstas están sometidos en virtud de un deber de solidaridad social. Se trata de prestaciones que tienen como finalidad fundamental la satisfacción de necesidades públicas, por lo que no constituyen la sanción de un acto ilícito, que se establecen u organizan en conexión con presupuestos de hecho previstos en forma general y que se hacen efectivas normalmente mediante una combinación de actuaciones de los obligados tributarios en cumplimiento de deberes de cola-

9 Artículos 237 y siguientes de la ley de concertación tributaria.

*boración y autoliquidación y el desarrollo de la actividad financiera administrativa”.*¹⁰

En base al concepto anterior podemos citar como características de los tributos que son una prestación patrimonial, de carácter público, coactiva, impuesta por ley, en supuestos de representantes de capacidad económica para hacer efectiva la contribución al sostenimiento de los gastos públicos aunque también al genérico de otros fines.

10. Clasificaciones de los tributos

La clasificación tradicional de los tributos es aquella que los divide en impuestos, tasas y contribuciones especiales, la cual es seguida por nuestro código tributario en el artículo 9 al decir que;

“(...) Los tributos, objeto de aplicación del presente Código se clasifican en: Impuestos, tasas y contribuciones especiales. Impuesto: Es el tributo cuya obligación se genera al producirse el hecho generador contemplado en la ley y obliga al pago de una prestación a favor del Estado, sin contraprestación individualizada en el contribuyente. Tasa: Es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en el usuario del servicio. Su producto no debe tener un destino ajeno al servicio que constituye el presupuesto de la obligación. No es tasa la contraprestación recibida del usuario en pago de servicios no inherentes al Estado. Contribuciones Especiales: Es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador

10 Torrealba Navas, Adrián. Derecho Tributario, Parte General, Tomo I, Principios generales y derecho tributario material. San José Costa Rica. Editorial Jurídica Continental, 2009, pág 33.

beneficios derivados de la realización de determinadas obras públicas y cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de dichas obras o a las actividades que constituyen el presupuesto de la obligación”. Lo resaltado es propio.

IMPUESTO

El código tributario indica respecto al impuesto que *Es el tributo cuya obligación se genera al producirse el hecho generador contemplado en la ley y obliga al pago de una prestación a favor del Estado, sin contraprestación individualizada en el contribuyente.*

Podemos notar las características propias de la figura del impuesto y reconocidas en el modelo del código tributario para Latinoamérica publicado por el CIAT,¹¹

- 11 Organismo internacional público, sin fines de lucro que provee asistencia técnica especializada para la actualización y modernización de las administraciones tributarias. Desde su creación en 1967 y hasta el momento, el CIAT agrupa a 38 países miembros y países miembros asociados, en cuatro continentes: 31 países americanos; cinco países europeos; un país africano y un país asiático. India es país miembro asociado. Desarrolló la primera versión del Modelo de Código Tributario del CIAT I un Grupo de Trabajo auspiciado por la GTZ de Alemania, y previa consulta con insignes tributaristas de América Latina, Alemania y España. Fue aprobada y publicada en el año 1997. La segunda versión del Modelo de Código Tributario del CIAT fue el producto del Grupo de Trabajo que auspiciaron la AEAT de España y el CIAT, y que estuvo integrado por los siguientes países miembros: Argentina, Brasil, Chile, Colombia, España y México. Esta nueva versión ofrece soluciones prácticas y flexibles y está orientada a ser una guía de referencia de carácter general, útil en los procesos de reforma legislativa que pudieran abordarse en los distintos países miembros del CIAT. El modelo tiene cinco grandes títulos: Disposiciones preliminares; El tributo y las relaciones tributarias sustantivas; Los procedimientos de aplicación de los tributos; Las infracciones y sanciones tributarias; Los proce-

como son: se exige **sin contraprestación** (*no requiere una actividad de la administración*); su hecho imponible o hecho generador son los negocios, actos (*de naturaleza jurídica o económica*) y hechos que generen actividad económica; poseen un régimen jurídico particular, no existe una regulación común de esta clase de tributos; cada impuesto deberá ser establecido por una ley que contendrá el régimen jurídico que le corresponda; se regulan por el principio de **capacidad económica**, con respecto a la titularidad de patrimonio, circulación de bienes y adquisición o gasto de renta.

Una clasificación doctrinal de los impuestos sería:

a) *Directos e indirectos*: Impuesto directo es el que grava el capital o la renta. Grava directamente a las personas naturales y a las empresas. Impuesto indirecto es que no grava a la persona por lo que gana sino las actividades que realiza (adquisición de bienes y servicios).

SAINZ DE BUJANDA¹² ha planteado que, más que de impuestos directos e indirectos, debería hablarse de métodos impositivos directos e indirectos. Así, cuando el Estado le cobra al sujeto pasivo y no le da un derecho de repercusión contra otro sujeto para resarcirse de lo que deba pagarle al Estado, estamos ante un impuesto directo. En cambio, cuando sí se establece

dimientos de revisión de actos tributarios; La segunda edición de este Modelo CIAT de Código Tributario fue presentada a los países miembros del CIAT en su Conferencia Técnica del año 2006, realizada en Madrid, España.

12 Impuestos directos e impuestos indirectos. Análisis jurídico de una vieja distinción. Hacienda y derecho. Vol II. Instituto de estudios políticos.

ese derecho de repercusión, estamos ante un impuesto indirecto.

Por otro lado, encontramos que la doctrina se pronuncia por que también serían indirectos aquellos impuestos en que, si bien el legislador no prevé en forma expresa un derecho de repercusión o traslación a favor del directamente obligado ante el fisco contra el sujeto cuya capacidad contributiva se quiere efectivamente incidir, parece muy claro que de hecho es a éste a quien se pretende gravar. Se habla así de un “*derecho de repercusión implícito*”.

En Nicaragua los tipos de impuestos: directos e indirectos. Los impuestos directos son aquellos que afectan directamente la riqueza de las personas, tanto físicas como jurídicas. Estos tienen como características las siguientes; se identifica plenamente la persona que está pagando. La tasa es variable. Grava la fuente directamente. Es un impuesto progresivo.

Dentro de estos encontramos el impuesto sobre la renta y los que se le aplica el método de retención en la fuente (artículo 3 Ley de concertación tributaria), tales como rentas de trabajo, retenciones de actividades económicas, rentas de capital y ganancias y pérdidas de capital, impuesto de timbres fiscales, impuesto de salida del país y los impuestos a los casinos, máquinas y mesas de juego.

Los impuestos indirectos son los que se pagan con motivo de la compra de bienes o servicios. Estos poseen las siguientes características; Se recaudan a través de los comerciantes o industriales, lo que produce que se ignore la individualización previa de los contribuyentes. Recaen indirectamente en la capacidad económica de

los contribuyentes como son sus gastos o consumos y además formas de emplear o invertir su renta personal. Podemos mencionar como impuestos indirectos el Impuesto Específico al Consumo de Cigarrillo (IEC). Impuesto Especial para el Financiamiento del Fondo de Mantenimiento Vial (IEFOMAV). Impuesto Específico Conglobado a los Combustibles (IECC). Impuesto al Valor Agregado (IVA). Impuesto Selectivo de Consumo (ISC).

b) Objetivos y subjetivos: El criterio clasificatorio es aquí el que se tomen en cuenta o no las condiciones personales del sujeto pasivo.

Así, típicamente, un impuesto sobre bienes inmuebles es objetivo, mientras que el impuesto sobre la renta es, en buena medida, subjetivo, pese a que en nuestro sistema cédular puede decirse que es mucho menos subjetivo de lo que sería normal en un impuesto sobre la renta.

c) Reales y personales: El impuesto real toma las fuentes distintas de la producción de riqueza y la grava separadamente; el impuesto personal intenta gravar tendencialmente la globalidad de la riqueza.

d) Periódicos e instantáneos: Los periódicos son aquellos cuyo presupuesto de hecho es una situación que se prolonga en el tiempo (por ejemplo, el impuesto sobre la renta). El impuesto instantáneo es aquel que se refiere a una situación que se agota en un momento determinado, y el impuesto recae sobre ese acto (por ejemplo, el impuesto de traspaso de bienes inmuebles).

Una categoría intermedia es la del impuesto instantáneo de declaración periódica. Se trata de aquellos impuestos relativos a operaciones masivas que se gravan

en función de cada operación pero que se declaran y pagan periódicamente, comprendiendo así el conjunto de las operaciones individuales realizadas durante un cierto período. Es el caso del impuesto sobre el valor agregado.

TASAS

Normativamente se define la tasa en el artículo 9 CTr, al decir que Tasa es; *“...el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en el usuario del servicio. Su producto no debe tener un destino ajeno al servicio que constituye el presupuesto de la obligación. No es tasa la contraprestación recibida del usuario en pago de servicios no inherentes al Estado”*.

Doctrinariamente, se podría resumir el concepto de tasa como aquellos tributos cuyo hecho imponible constituye la utilización del dominio público o la realización por la administración de una actividad que se refiera, afecte o beneficie de modo particular al sujeto pasivo pero exigiéndose en todo caso que su solicitud o recepción sea obligatoria.

A diferencia del impuesto la tasa posee la característica de que es necesaria una actividad de la administración. La tasa como una modalidad de tributos posee elementos distintivos propios, como la “ratio” *contraprestacional* y la presencia de un servicio público o de una actividad estatal o de otro ente público referida directa y exclusivamente al sujeto pasivo.

M. GARCÍA ETCHEGOYEN,¹³ considera que se trata de un solo rasgo o elemento distintivo, pues *“la contraprestación describe la necesaria relación que existe entre el sujeto obligado y la prestación de un servicio por parte de la Administración que le afecta o está referido a él, de manera que, de no existir el servicio, o de no prestarse de forma que afecte al particular, no se produce el hecho imponible del tributo. Ninguna otra función cabe atribuir en las tasas al elemento de la contraprestación”*.

Lo que plasma la autora citada es válido, pero no es consustancial que la tasa represente el costo individualizado del servicio, pues, por imperativo de un principio, como el de capacidad contributiva, es posible que algunos usuarios sean exonerados total o parcialmente, o, por decisión política, se financie parte del servicio total con impuestos. Así, si bien la tasa puede representar la contraprestación del costo del servicio no necesariamente debe representarla.

Se puede observar en la doctrina y la legislación española (que es una de las que mayormente ha desarrollado los conceptos acá vertidos) se ha incorporado al concepto de tasa la presencia en el hecho imponible de la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público. Podemos citar a **E. ESEVERRI**,¹⁴ que dice que *“la tasa es una categoría tributaria cuyo hecho imponible es posible diferenciarlo en dos grandes bloques, en el primero, quedarían encuadradas todas aquellas tasas cuyo*

13 El principio de capacidad contributiva. Evolución dogmática y proyección en el derecho argentino. Universidad Austral. Editorial Ábaco de Rodolfo de Depalma. Pág 109.

14 Derecho tributario, Parte General. Tirant Lo Blanch, Valencia, 2006 pág 253.

presupuesto de hecho está constituido por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público; en el otro bloque quedarían aquellas otras con presupuesto de hecho en la prestación de servicios o en la realización de actividades en régimen de Derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario..."

El artículo 9 del código tributario, parece excluir el primer bloque indicado por el profesor español, al limitar el hecho generador a la *"prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en el usuario del servicio."* En España de este tema se ha decantado por la conclusión de que el excluir tal primer bloque del concepto de tasa no es una mera opción del legislador, sino que el propio concepto "constitucional" de tributo impide dicha opción.

La Ley General Tributaria española, Ley 58/2003, artículo 2,2 a), introdujo una precisión sobre el concepto de *"servicio público"* o *"actividad estatal o de otro ente público"*, al precisar que la prestación de servicios o realización de actividades debe darse *"en régimen de derecho público"*, introduciendo un párrafo definidor del concepto:

"Se entenderá que los servicios se prestan o las actividades se realizan en régimen de derecho público cuando se lleven a cabo mediante cualquiera de las formas previstas en la legislación administrativa para la gestión del servicio público y su titularidad corresponda a un ente público." Lo resaltado es propio.

De esta manera,

"...se pone fin a la interpretación que desvinculaba la forma de gestión del servicio a su financiación, ya que, cualquiera que sea la fórmula administrativa empleada para prestarlo, siempre estaremos ante una tasa, pues lo decisivo es que su titu-

*laridad sea pública. En definitiva, se evita que, a través de la interposición de una empresa, se perciba un precio privado.”*¹⁵

Podemos ver que lo importante no es si el servicio o actividad debe necesariamente reportarle un beneficio al contribuyente, la doctrina ha apuntado que lo importante es que el costo implícito en la prestación de un servicio sea provocado por un individuo concreto. Se discute, por otra parte, el sentido de que la tasa admite que el servicio previsto en el hecho generador sea tan sólo potencial. El Código Tributario, en su definición del artículo 9, se pronuncia afirmativamente al decir que *“tasa es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en el usuario del servicio”*.

Si notamos, podríamos erróneamente percibir que puede generarse la tasa aun cuando no se preste el servicio efectivamente. Esta idea riñe con el principio básico de que la obligación tributaria no puede nacer si no se da el hecho generador. En realidad, lo que se plantea aquí es si resulta característica esencial del hecho generador de la tasa el que forme parte de éste *“la solicitud del servicio”* del sujeto pasivo. La respuesta negativa se impone y, de hecho, el ordenamiento positivo nos da cuenta de un conjunto de tasas que no exigen para su generación que haya existido solicitud del sujeto pasivo. Es el caso, por ejemplo, de las tasas a que se

15 A. Mantero Saenz, E. Gimenez-Reyna Rodriguez. Coordinadores. Ley General Tributaria. Antecedentes y Comentarios. Comentario a cargo de E. Gimenez-Reyna Rodriguez. Asociación de Abogados Especializados en Derecho Tributario – Asociación Española de Asesores Fiscales. Madrid, 2005 p. 48.

refiere el artículo 40 del Plan de arbitrios municipal¹⁶ y el artículo 26 del plan de arbitrios de Managua¹⁷ en gemela redacción al artículo 26 del plan de arbitrios municipal, que deben pagarse aun cuando el usuario no demuestre interés en ello. Ahora, es preciso indicar que esta norma debe ser interpretada en el sentido que regula la hipótesis de quien recibió el servicio sin haberlo solicitado, y no de quien debe pagar a pesar de no recibir efectivamente el servicio o, incluso, del que habiéndolo tenido a disposición no ha hecho uso de él (ejemplo, quien no saca la basura a efectos de su recolección). Es así que debe entenderse la hipótesis de que la prestación del servicio sea potencial. El hecho imponible consiste en la prestación de los servicios, sea por requerirlo así el sujeto o por la recepción obligatoria del mismo, como por ejemplo en el caso de la recolección de basura, en que se puede o no requerir del servicio, pero siempre se está obligado a pagarlo.

Por último, otro tema que se plantea es el de si la tasa es, por definición, un tributo afectado, esto es, cuya recaudación necesariamente deba destinarse al financiamiento del servicio involucrado. Este rasgo se suele relacionar con el llamado “principio de equivalencia” que, como veremos, implica que el importe de las

16 Artículo 40, Decreto 455, Plan de arbitrios municipal. Las tasas por servicios de recogida de basura, limpieza de calles, comentarios, rastro y las referidas a cualquier otro servicio que presten o puedan prestar las Alcaldías, se determinarán de forma que al menos cubra el cincuenta por ciento del costo de los mismos.

17 Artículo 26, Decreto 10-91, Plan de arbitrios del Municipio de Managua. Las tasas serán exigibles desde que se inicie la prestación del servicio o se realice la actividad y desde que se conceda la utilización privativa, pero el Municipio podrá exigir el depósito previo de las tasas correspondientes...

tasas por prestación de servicios no puede exceder de su coste, en el caso de Nicaragua podemos ver que la mayoría de los costos de estos servicios para el contribuyente no cubren la totalidad del servicio brindado y el restante se financian con el presupuesto de las instituciones.

Al respecto señala **E. ESEVERRI**,¹⁸ *“La exigencia del principio de equivalencia no significa que la tasa sea un tributo afectado y que sus ingresos tengan que financiar, de manera inevitable, los costes del servicio que la motiva, porque en su condición de ingresos tributarios, como los restantes ingresos públicos, se destinan a financiar indistintamente los presupuestos de gastos de los entes públicos que los recaudan. La idea de equivalencia aplicada a la figura de las tasas solo pretende un control sobre el volumen de ingresos que, en su conjunto, puedan ser recaudados con ellas cuando por vez primera, se establezca un tributo de estas características, o*

- 18 Derecho tributario, Parte General. Tirant Lo Blanch, Valencia, 2006 pág 253. En igual sentido señala M. Garcia Etchegoy en, El principio de la capacidad contributiva, pág 114 al decir; “En la Argentina como en el resto de los países latinoamericanos, la influencia del modelo del código tributario para América Latina ha marcado la tendencia de interpretación de la tasa como un tributo afectado a cubrir el costo del servicio. Esta restricción a priori de las tasas, con el objeto de distinguir las del impuesto, ha tenido demasiado eco en la doctrina latinoamericana, influenciada, tal vez, por la indiscutida autoridad de los redactores del Modelo – Giuliani Fonrouge, Valdes Costa y Gomez de Sousa - ; pero es hora de replantearse, y revisar con sentido crítico, la posibilidad de que las tasas se transformen en “impuestos disimulados” si su producido no se limita a cubrir las necesidades financieras del servicio prestado. Para ello es necesario partir de una premisa fundamental: las tasas son un medio de contribución a los gastos públicos, de carácter tributario, y la distribución de la carga derivada del costo global del servicio se realiza conforme el criterio de la capacidad contributiva”.

bien, se modifique la cuantía de la prestación a satisfacer por los contribuyentes.”

En el derecho positivo de Nicaragua siguiendo el modelo de Código Tributario para América Latina¹⁹ se retoma la postura en el artículo 9 CTr claramente caracteriza que el producto de la tasa no debe tener un destino ajeno al servicio que constituye el presupuesto de la obligación. En consecuencia, en este caso sí podemos afirmar que la tasa es un tributo afectado.

PRECIOS PÚBLICOS

Este tipo de categorías no está contenida en el marco legal del derecho tributario nicaragüense por haberlas enmarcado el legislador dentro de la esfera del derecho administrativo, pero como mencionamos anteriormente, este guarda estrecha relación con el derecho tributario.

Podemos entender como precio público las contraprestaciones satisfechas por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, así como por la prestación de servicios o realización de actividades administrativas cuando no es obligatoria su solicitud, ni su recepción o cuando sean susceptibles de prestarse por parte del sector privado al no implicar ejercicio de autoridad.

Bajo esta concepción, las sumas de dinero que se exigen por ejemplo, con motivo de servicios postales, telegráficos, telefónicos, de agua corriente y de servicios

19 Artículo 16 del modelo. Que establece que el producido de la tasa *“no puede tener un destino ajeno al servicio que constituye el presupuesto de la obligación”*.

de alcantarillados, de instrucción pública, de transportes estatizados, son precios públicos. Cuya característica principal es que la contraprestación económica no es fijada por el solo poder de imperio de la administración, sino que se encuentra sujeto a criterios de tipo económico pero respetando los principios generales del servicio público aplicables tanto en la prestación directa por parte del Estado, como por el concesionario particular, de suerte que la fijación de las tarifas procura la recuperación del costo del servicio prestado.

En consecuencia, al no tener carácter tributario este tipo de exacción, no pueden aplicarse las disposiciones, que al respecto contienen el código tributario, por ejemplo, en cuanto a la prescripción de la acción para cobrar los montos facturados.

Es por lo anterior, que las instituciones que brindan servicios públicos de naturaleza comercial o industrial están sujetas a una doble regulación. Por tratarse de un servicio público, están sujetas a las regulaciones del Derecho Público en cuanto a su organización y control y deben someterse en su conjunto a los principios fundamentales que inspiran el servicio público, para asegurar su continuidad, su eficiencia. Pero por el giro de su actividad no pueden sustraerse a las regulaciones de otras ramas del derecho. De ahí que al darse la comercialización de un servicio, entre el titular y el administrado quien paga por el disfrute del mismo, la relación que surge y sus derivaciones quedan sujetas al ámbito del Derecho Privado, concretamente al Derecho Comercial.

Concluyendo podríamos decir que los precios públicos poseen categoría autónoma de recursos públicos de naturaleza no tributaria, con carácter general. Su

presupuesto no se configura de manera coactiva para ello es necesario la prestación de un servicio o actividad de la Administración, pudiendo ser prestado por el sector privado a solicitud voluntaria del sujeto pasivo y el monto deberá cubrir como mínimo el costo de la actividad o servicio público, pudiendo ser mayor, sin contrariar la ley.

LA CONTRIBUCIÓN ESPECIAL

Normativamente este tipo de tributos se define en el tan mencionado artículo 9 del CTr, al decir que se considera contribución especial; *“el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de determinadas obras públicas y cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de dichas obras o a las actividades que constituyen el presupuesto de la obligación”*.

Esta definición proviene del artículo 17 del Código Tributario Modelo para América Latina. Sin embargo, a diferencia de éste, el artículo 9 CTr, al igual que muchos otros países latinoamericanos ´suprimieron dos párrafos en que se definían dos formas de contribución especial: *la contribución de mejora y la contribución de seguridad social*. Para **G. FAJARDO**,²⁰ la omisión que tales formas de contribución especial hayan quedado excluidas no es tajante, pues el concepto general las incluye: mientras las contribuciones de mejora provienen de *“obras públicas”*, las de seguridad social provienen de *“actividades estatales”*.

20 Principios constitucionales de la tributación. 1ª edición, Editorial Juricentro, San José, 2005. Pág 79.

Una forma clara de comprensión de la contribución especial, sería explicar la razón de fondo que, desde un punto de vista de justicia material, fundamenta su establecimiento.

Existe una serie de obras y servicios que realiza u organiza el ente público que persiguen, en principio, un interés colectivo y, por tanto, sus beneficios se difunden en la colectividad sin que sea factible precisar e individualizar los beneficiarios. Sin embargo, estas obras o servicios, además de que generan un beneficio colectivo, producen un beneficio particular en determinados contribuyentes. Pues bien, la contribución especial lo que busca es cuantificar ese beneficio. Es decir, la actuación de la Administración, dirigida a proporcionar una ventaja a toda la comunidad, pero que indudablemente proporciona un beneficio mayor y medible a ciertos sujetos, constituye el hecho imponible de las contribuciones especiales.

Por lo tanto como características de la contribución especial tendríamos que es necesaria una **actividad de la Administración**, es decir la realización de una obra pública o del establecimiento o ampliación de un servicio público. **El hecho imponible** se constituye por la obtención por el sujeto pasivo de un beneficio o aumento de valor de sus bienes.

La administración debe tener en cuenta ciertos elementos al momento de fijar la contribución especial, tales como *1) el costo total de la obra; 2) que parte de la obra se financia con impuestos; 3) que parte se financia con contribuciones especiales, el criterio de reparto entre los beneficiarios del porcentaje del costo total a financiar con contribuciones especiales.*

Si revisamos por ejemplo, los artículos 51 y 52 del plan de arbitrios municipal y los artículos 40 y 41 del plan de arbitrios del municipio de Managua, encontramos que establecen el proceso de fijación de las contribuciones especiales que únicamente toma en consideración los elementos 1 y 3, ignorando el 2, con lo cual obvia el hecho de que la obra producirá beneficios generales y difusos, además de los especiales. Ello hace que la contribución especial así definida se acerque más al concepto de impuesto.

Como vemos, la contribución especial tiene un hecho generador que no consiste en la prestación de un servicio exclusivo al particular, sino en la obtención por parte de éste de un beneficio particular o de un aumento de valor de sus bienes, como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento (por primera vez) o ampliación de servicios públicos que reportan, al mismo tiempo, beneficios colectivos o difusos.

Además, nótese que, a diferencia de la tasa, en la contribución especial no se grava la provocación del costo derivado de la provisión del servicio, que puede no involucrar un beneficio para el sujeto pasivo, sino necesariamente un beneficio derivado de la actividad pública.

CONTRIBUCIONES O EXACCIONES PARAFISCALES

Este nomenclatura es doctrinal, pues nuestro código tributario señala una figura de similar naturaleza, en el artículo 10 al referirse a **otros ingresos y decir**; *“Son otros Ingresos, aquellos que percibe el Estado por actividades que no corresponden al desarrollo de sus funciones propias de derecho público o por la explotación de sus bienes patrimo-*

niales y los demás ingresos ordinarios no clasificados como Impuestos, Tasas o Contribuciones Especiales”.

Podríamos por tanto definir que las exacciones para-fiscales son detracciones coactivas de carácter económico, caracterizadas porque, pese a tener materialmente los rasgos del tributo, no se gestionan conforme a los procedimientos aplicables a la gestión de los tributos, ni su exacción está prevista en los Presupuestos. Se trata de tributos afectados a unas finalidades concretas, caracterizados por la singularidad de su régimen jurídico, tanto en su nacimiento como en su desarrollo y destino final.

A manera de conclusión de la división de los tributos podríamos decir que siguiendo los resabios de las clasificaciones elaboradas en el terreno de las ciencias económicas, se ha extendido la idea de que esta clasificación tiene que ver con la naturaleza del servicio a financiar. Así, si se trata de servicios cuyos beneficios son indivisibles, esto es, que no se pueden prestar en forma excluyente y no permiten particularizar las ventajas que cada uno deriva individualmente, los recursos que financian tales recursos son impuestos. Si se trata de servicios divisibles, los recursos financieros respectivos son tasas y, si se trata de servicios parcialmente divisibles y parcialmente indivisibles, deben financiarse parte con impuestos y parte con contribuciones especiales.

CAPÍTULO II

RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA.

OBLIGACIONES PRINCIPALES Y ACCESORIAS, NACIMIENTO Y ESTRUCTURA DEL HECHO GENERADOR

.....

1. Introducción

En el desarrollo y aplicación de los tributos surge una pluralidad de deberes y obligaciones a cargo del sujeto pasivo, tanto de contenido material o económico como de carácter formal.

Como vimos en el capítulo primero, la relación jurídico-tributaria es de carácter complejo, pudiendo perfilarse distintos tipos de relaciones jurídicas que, en su conjunto, se retroalimentan para hacer nacer la obligación de pagar un tributo y permitir su aplicación efectiva.

El Doctor **Reynaldo Balladares**, explica perfectamente la relación jurídica tributaria en el ámbito nacional al decir; *“Nuestro Código Tributario es claro en el art. 9 al señalar que la realización del hecho imponible obliga al pago de la prestación a favor del Estado. La noción se extiende por causa de lo determinado en el art. 12 en conexión con el art. 28. En esta línea, si de la realización del hecho imponible, o hecho generador, como señala nuestro Código Tributario, se*

*llega a la consecuencia del nacimiento de la obligación tributaria, ello implica que tal relación jurídica provee al Estado de la facultad, obligación y responsabilidad de exigir el cumplimiento de tal obligación, quien en razón del art. 15, y como una cláusula aclaratoria que no se encuentra de más, goza de la calidad de sujeto activo de la relación jurídico tributaria”.*²¹

La relación jurídico-tributaria puede verse como el conjunto de obligaciones y deberes, derechos y potestades originados por la aplicación de los tributos, pudiendo de ella derivarse obligaciones materiales y formales para el obligado tributario y para la administración, así como la imposición de sanciones tributarias en caso de su incumplimiento.

Este carácter complejo de la relación jurídico-tributaria hace que distintos tipos de relaciones jurídicas se mezclen entre sí. Así de este modo, podemos ver como el derecho tributario material abarca relaciones jurídicas cuyo orden de subsidiariedad se emparenta más con el derecho privado, civil y mercantil; las relaciones de derecho tributario formal se conectan con el derecho administrativo y las relaciones de derecho tributario sancionador con el derecho penal.

Las obligaciones tributarias materiales giran en torno a una relación jurídica de crédito entre el sujeto deudor o pasivo y el sujeto acreedor o activo (ente público), con la obligación a cargo del primero de dar una suma de dinero en concepto de tributo como obligación tributaria principal.

21 Lecciones Fundamentales de Derecho Tributario. Dr Reynaldo Baladares, Catedrático UCA. Material inédito, página 8.

En el artículo 12 del código tributario se establece el concepto de obligación tributaria dado por el legislador al decir: *“La Obligación Tributaria es la relación jurídica que emana de la ley y nace al producirse el hecho generador, conforme lo establecido en el presente Código, según el cual un sujeto pasivo se obliga a la prestación de una obligación pecuniaria a favor del Estado, quien tiene a su vez la facultad, obligación y responsabilidad de exigir el cumplimiento de la obligación tributaria. La obligación tributaria constituye un vínculo de carácter personal aunque su cumplimiento se asegure con garantías reales y las establecidas en este Código para respaldo de la deuda tributaria, entendiéndose ésta como el monto total del tributo no pagado, más los recargos moratorios y multas cuando corresponda. La Obligación Tributaria es personal e intransferible, excepto en el caso de sucesiones, fusiones, absorciones, liquidaciones de sociedades y de solidaridad tributaria y aquellas retenciones y percepciones pendientes de ser enteradas al Fisco, como casos enunciativos pero no limitativos”*. Lo resaltado es propio.

Podemos notar que acá no se establece conceptualmente como la obligación tributaria material, pero se sobreentiende que se refiere a la misma por la esencia de su concepto.

También hay otro tipo de obligaciones que el sujeto pasivo, está obligado a cumplir, como son las **obligaciones tributarias formales**, como las que contempla el artículo 72 de la ley de concertación tributaria al exponer que; *“Sin perjuicio de los deberes generales, formales y demás obligaciones establecidas en Código Tributario, los contribuyentes, con excepción de los no residentes sin establecimiento permanente, están obligados a: 1. Proporcionar los estados financieros, sus anexos, declaraciones y otros docu-*

mentos de aplicación fiscal, firmados por los representantes de la empresa; 2. Presentar declaraciones por medios electrónicos, en los casos que determine la Administración Tributaria;

3. Suministrar a la Administración Tributaria, cuando esta lo requiera para objeto de fiscalización, el detalle de los márgenes de comercialización y lista de precios que sustenten sus rentas; y 4. Presentar cuando la Administración Tributaria lo requiera, toda la documentación de soporte de cualquier tipo de crédito fiscal”.

Estos deberes formales son relaciones que se basan en el esquema potestad-deber, de carácter administrativo, generando deberes u obligaciones de hacer, de no hacer o de tolerar. Son deberes de contenido no pecuniario (declarar, facilitar datos, soportar las comprobaciones e inspecciones), podríamos decir que son obligaciones accesorias a la principal que es el pago del tributo.

Por último, como manifestación de la función punitiva del Estado, parte de la normativa tributaria busca castigar e intimidar para evitar o disuadir los incumplimientos de las obligaciones materiales y formales, a través de figuras infractoras que dan lugar a sanciones administrativas, de carácter pecuniario o no pecuniario (por ejemplo, el cierre de negocios), o de figuras delictivas, que dan lugar a sanciones penales, que pueden conllevar la pena privativa de libertad, sin perjuicio de la existencia también de sanciones pecuniarias.

Esta diversidad de situaciones jurídicas tributarias trae consigo que su nacimiento proviene de presupuestos de hecho también diversos. Así, el llamado hecho imponible o hecho generador de la obligación tributaria, emblema de la materia, no es sino uno de los presupuestos de hecho posibles de tales situaciones jurídi-

cas, denominado de esa manera para destacar que su efecto jurídico es el nacimiento de la obligación tributaria principal.

2. La obligación tributaria principal. Análisis del hecho imponible o generador

La obligación tributaria principal constituye la obligación de pagar una suma de dinero en concepto de tributo, con el fundamento y características que hemos estudiado atrás. La doctrina española, lo cual se refleja en la redacción de la nueva Ley General Tributaria, precisa en su artículo 19 que la obligación material de carácter principal consiste en el pago de la “*cuota tributaria*”, que es el monto de tributo fijado por la ley directamente en los tributos fijos y el resultado de aplicar el tipo de gravamen a la base imponible en los tributos variables, distinguiéndose de la “*deuda tributaria*”, que es un concepto más amplio, que abarca también las obligaciones accesorias.

Esta obligación nace de un presupuesto de hecho que en materia tributaria se conoce como *hecho imponible*, en España, y *hecho generador*, en Latinoamérica.

La Ley General Tributaria española, en su artículo 20, apartado 1, define el hecho imponible como “*el presupuesto fijado por la Ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal.*”

En Nicaragua, el artículo 12 y el 28 se refieren al hecho generador al decir: Artículo 12: “*La Obligación Tributaria es la relación jurídica que emana de la ley y nace al producirse el hecho generador...*”. Lo resaltado es propio.

Artículo 28: “Hecho generador es el presupuesto establecido en la ley para determinar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria”.

Podemos decir, entonces, que el hecho generador o imponible es el conjunto de circunstancias hipotéticamente previstas en la norma cuya realización provoca el nacimiento de la obligación tributaria concreta.

3. Estructura del hecho generador

El hecho generador, como presupuesto de hecho normativo, puede ser diseccionado, a efectos analíticos, según una estructura que distingue los elementos y aspectos que describimos a continuación.

En primer lugar, podemos distinguir el elemento subjetivo del hecho generador, que responde a la pregunta “¿quién realiza el hecho generador?”. A su vez, este elemento puede ser descompuesto en los siguientes aspectos:

- **Aspecto material:** Se refiere a las características legales o estructurales del sujeto que realiza el hecho generador. Así, éste puede ser una persona física, jurídica o, bien, un ente colectivo sin personalidad jurídica. Este aspecto del hecho generador coincide con una figura de sujeto pasivo que luego veremos en detalle, a saber, la del contribuyente, que viene definido por el artículo 18 del código tributario al decir; “*Para todos los efectos legales, son contribuyentes, las personas directamente obligadas al cumplimiento de la obligación tributaria por encontrarse, respecto al hecho generador, en la situación prevista por la ley. Tendrán el carácter de contribuyente, por consiguiente: 1. Las personas naturales, las personas jurídicas*”

de derecho público o derecho privado y los fideicomisos. 2. Las entidades o colectividades que constituyan una unidad económica, aunque no dispongan de patrimonio, ni tengan autonomía funcional”. Lo resaltado es propio.

Por el carácter didáctico de estas normas, será necesario que la estructuración de este aspecto material, en sus distintas posibilidades, se concrete en la normativa específica de un determinado impuesto o tributo. Así, por ejemplo, el artículo 4 de la de concertación tributaria prevé como contribuyentes de ese impuesto a típicos entes colectivos sin personalidad jurídica, como los fideicomisos, las cuentas en participación o la sociedad de hecho. Si tal disposición no existiese, no podría considerarse que cualquiera de las entidades a que aluden los incisos 1 y 2 del artículo 18 del código tributario configure de manera autónoma el hecho generador del impuesto sobre la renta.

- **Aspecto temporal**, que adquiere relevancia en aquellos supuestos en que el sujeto que realiza el hecho generador debe mantenerse temporalmente en cierta situación. El caso típico es el requisito del domicilio o de la residencia para efectos de los impuestos sobre la renta, que implica el permanecer en el territorio del ente impositor durante cierto tiempo, en ciertas condiciones de permanencia.
- **Aspecto espacial**, que es relevante cuando el sujeto debe estar ubicado en una cierta delimitación territorial. El propio requisito del domicilio o de la residencia alude a este otro aspecto, pues la permanencia del sujeto debe ser en el ámbito geográfico del ente impositor.

En segundo lugar, encontramos el elemento objetivo, que podríamos definirlo como el hecho o comportamiento considerado en sí mismo, sin vinculación personal. Al igual que respecto del elemento subjetivo, podemos apreciar los siguientes aspectos:

- **Aspecto material:** Se refiere al comportamiento relativo al objeto sobre el que recae el tributo, normalmente una manifestación de riqueza o una actividad o servicio del ente público. Ejemplos típicos son la obtención de una renta, la titularidad de un patrimonio o de un elemento de éste, la realización de un servicio público, la realización de una actividad determinada, etc. También cabe apuntar que ciertos tributos con fines extra fiscales de carácter disuasorio pueden contemplar como objeto del hecho generador comportamientos provocadores de costes sociales, como sería el ejemplo de aquellos que gravan actos contaminantes.

Como veremos con más detalle al analizar los sujetos pasivos que cumplen una función de facilitar la recaudación de los tributos, a la hora de identificar el objeto sobre el que recae el tributo la doctrina suele distinguir entre el llamado “*objeto material*”, que es la riqueza que se grava y respecto de la que gira el comportamiento descrito en este elemento objetivo del hecho generador, y el “*objeto fin*”, que es la riqueza que se quiere gravar en última instancia y que en algunos casos, como en los tributos con traslación jurídica, no aparece como parte integrante del hecho generador.

También es interesante a nivel de este aspecto la distinción entre hechos generadores simples y complejos. Sobre esta distinción nos dice **ESEVERRI**:²²

“En los primeros el presupuesto configurador del tributo aparece constituido por hechos únicos o aislados (la transmisión de un bien, la recepción de una herencia); en los segundos, el presupuesto de hecho queda conformado por la integración de varios elementos que, aglutinados, componen el objeto que se pretende gravar (la renta obtenida, que se puede componer de rendimientos del trabajo, rendimientos del capital, rendimientos de actividades económicas, rendimientos actividades profesionales y ganancias patrimoniales.”

— **Aspecto Temporal**: Este aspecto tiene varias connotaciones. En primer lugar, alude al ámbito temporal que cubre un hecho generador, lo que da pie a la distinción entre tributos periódicos e instantáneos que hemos visto atrás y que también es determinante en la distinción entre hechos generadores simples y complejos. Así, en un hecho generador periódico, los elementos que componen el objeto que se pretende gravar se aglutinan en un período definido en la ley del tributo, por lo que el aspecto temporal del hecho generador está circunscrito por el plazo del período respectivo: ejemplos, el impuesto sobre las utilidades en el Impuesto sobre la Renta, de la ley de concertación tributaria; los impuestos municipales de matrícula y el impuesto sobre bienes inmuebles (IBI). En un hecho generador instantáneo, el aspecto temporal no viene predefinido en la ley, sino que es un hecho que puede

22 ESEVERRI, Ernesto, Derecho tributario, Parte general. Tirant Lo Blanch, Valencia, 2006, pág 119.

ocurrir de manera aislada en el tiempo y generalmente de manera breve.

En segundo lugar, y fundamentalmente en relación con los tributos periódicos, alude al criterio introducido en la ley para determinar cuándo uno de los elementos que componen el aspecto material del hecho generador se puede considerar incorporado a dicho aspecto material y, en consecuencia, es atribuible a uno u otro período fiscal. El ejemplo típico es el del impuesto sobre la renta, en que se debe optar si se utiliza un criterio de devengo o de percibido, esto es, si basta con que el derecho a obtener la renta se haya consolidado, sin quedar sujeto a condición, aunque esté sujeto a término, o si, por el contrario, se requiere la percepción efectiva de la renta.

En tercer lugar, este aspecto es relevante para fijar el momento del “devengo” del hecho generador, definido, por ejemplo, en el artículo 21 de la Ley General Tributaria española como *“el momento en el que se entiende realizado el hecho generador y se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal.”* Así, en un tributo periódico el devengo puede ubicarse en el primer día, en el último o en cualquier otro dentro del período fiscal. Esto significa que el hecho generador se entiende realizado en dicho momento, aunque otros aspectos del hecho generador no se hayan completado. Por ejemplo, en los impuestos municipales de matrícula contenidos en el plan de arbitrios municipal y el plan de arbitrios del municipio de Managua, se grava la actividad económica que se realiza entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de un año determinado, con lo cual el período fiscal es anual; no obstante, el hecho generador se devenga en el primer día del período fiscal, aunque la actividad recién empieza. El momento del

devengo tiene como función determinar la legislación aplicable en el tiempo.

- **Aspecto espacial:** Alude al territorio en que debe ocurrir el hecho generador. Así, se abre la disyuntiva de si los hechos deben realizarse únicamente en el territorio del ente impositor (territorio nacional, en el caso de un tributo estatal; territorio municipal en el caso de un tributo municipal) o, bien, se pueden ocurrir fuera de éste, a nivel mundial. En este sentido, el llamado criterio de territorialidad o de la fuente en los impuestos sobre la renta implica que la renta debe ser generada en el territorio del ente impositor, mientras que el criterio de la residencia o renta mundial implican que la renta se grava independientemente del lugar en que se produzca.
- **Aspecto cuantitativo:** En algunas ocasiones, el elemento objetivo del hecho generador puede ser acotado con un elemento cuantitativo. Es el caso, por ejemplo, del derogado impuesto de renta ocasional, específicamente el caso de transmisión de bienes inmuebles que se pagaba un 1% y luego fue incrementado a 4%, posteriormente nuevamente fue reducido a 1%.

4. Naturaleza jurídica del hecho generador

El artículo 29 del código tributario,²³ al precisar cuándo se considera ocurrido el hecho generador, distin-

23 Arto. 29. El hecho generador de la obligación tributaria se considera realizado: 1. En las situaciones de hecho, desde el momento en que se hayan realizado los actos o circunstancias materiales necesarias para que se produzcan los efectos que normalmente le corresponden; o 2. En las situaciones jurídicas, desde el momento en que estén constituidas definitivamente e conformidad al de-

que entre hechos generadores configurados como una “*situación de hecho*” y hechos generadores configurados como una “*situación jurídica*”.

En cuanto a las “*situaciones jurídicas*”, también es de indicar que debe distinguirse entre la fuente de la obligación del negocio jurídico como tal y la fuente de la obligación tributaria que se genera cuando el negocio jurídico es elevado a hecho generador. Como exponía **SAINZ DE BUJANDA**,²⁴ “*en los tributos cuyo presupuesto consiste en un negocio jurídico, los efectos tributarios nunca son efecto de la voluntad de las partes, sino exclusivamente de la ley.*” De este modo, si bien la voluntad de las partes es la fuente del negocio jurídico, ésta no es la fuente de la obligación tributaria, que tiene su fuente en la ley. El acuerdo de voluntades deberá ser calificado para determinar si configura o no el negocio jurídico gravado, a partir de lo cual se sabe si nace o no la obligación tributaria.

En el ordenamiento nicaragüense, el impuesto de timbre fiscal, como resulta del artículo 240 de la ley de concertación tributaria, al ligarse el pago del impues-

recho aplicable. El hecho generador se considerará ocurrido en el lugar donde se hayan realizado los actos, circunstancias o elementos constitutivos del presupuesto de hecho legal, o donde se haya realizado el último de aquellos cuando hubieren acaecido en diferentes lugares o donde la ley considere que se han realizado. 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. Si el hecho generador estuviere condicionado por la ley, se considerará perfeccionado en el momento de su acaecimiento y no en del cumplimiento de su condición.

24 Lecciones de Derecho Tributario, Sainz de Bujanda. España, 1972.

to a distintos tipos de negocios jurídicos (contratos privados, poderes, fianzas, etc.), es un caso típico de impuesto cuyo hecho generador está conformado por “*situaciones jurídicas*”. En cambio, los impuestos cedulares que conforman el Impuesto sobre la Renta gravan la obtención de rentas de distintos tipos, las cuales vienen definidas directamente por el legislador, sin acudir a negocios jurídicos propios del ordenamiento jurídico privado.

5. Efectos del hecho generador

El artículo 28 del código tributario nos dice que la realización del hecho generador origina el nacimiento de la obligación tributaria. De aquí podemos derivar el principio de que basta con que un elemento o aspecto no esté presente para que simplemente no surja la obligación tributaria, con los matices que exponemos a continuación.

Ahora, este efecto básico del hecho generador está condicionado a un momento en el tiempo que es, el llamado “*devengo*”, definido en el artículo 21 de la Ley General Tributaria española como el momento en que se entiende realizado el hecho imponible y se produce el nacimiento de la obligación tributaria. Este mismo artículo agrega que “*la fecha del devengo determina las circunstancias relevantes para la obligación tributaria, salvo que la Ley de cada tributo disponga otra cosa*”.

De esta definición podemos deducir que la obligación tributaria podría nacer aun cuando no se hayan completado todas las circunstancias del hecho imponible o generador, sino las que se consideran “*relevantes*” para tener por nacida la obligación. En ese sentido, es fac-

tible adelantar el momento del devengo a una fecha en que aún no se han completado todas las circunstancias previstas en el hecho generador, lo cual resulta evidente en el caso destacado líneas atrás de los tributos periódicos en que el hecho generador se considera devengado en los primeros días del período fiscal.

También debe distinguirse esta acepción del término “*devengo*” del que hemos usado atrás para ejemplificar el elemento temporal de un impuesto periódico como el de renta, en que “*devengo*” es un término contable que puede traducirse jurídicamente como la existencia de un derecho sobre la renta que no esté sujeto a condición, aunque sí a plazo. El momento del devengo tiene la importante función de determinar la legislación aplicable en el tiempo.

Con menor precisión, el artículo 29 Ctr nos dice que se considera ocurrido el hecho generador

- “1. En las situaciones de hecho, desde el momento en que se haya realizado los actos o circunstancias materiales necesarias para que produzca los efectos que normalmente le corresponden; o
2. En las situaciones jurídicas, desde el momento en que estén constituidas definitivamente de conformidad con el derecho aplicable”

El artículo 30 CTr nos dice que si el hecho generador de la obligación tributaria es un acto jurídico condicionado, aquel se debe considerar perfeccionado en el momento de su celebración, si la condición es resolutoria o al producirse la condición si ésta es suspensiva. En caso de duda, se debe entender que la condición es resolutoria.

Ahora, es esencial distinguir entre el efecto de “nacimiento” de la obligación tributaria y el efecto de “exigibilidad”, el cual ya trasciende del propio hecho generador.

El artículo 21,2 de la Ley General Tributaria española señala que la exigibilidad es el momento que la ley de cada tributo señala para que se realice el pago u obligación. Normalmente, tal momento viene sujeto a una condición de carácter formal, es decir, de Derecho tributario formal, cual es la determinación de la obligación tributaria, la cual puede darse por los propios sujetos pasivos –conocida como “autoliquidación”- o por la Administración Tributaria mediante un acto que declara la existencia y cuantía de un crédito tributario. En Nicaragua podemos ver este deber de autoliquidación en el artículo 69 de la ley de concertación tributaria y la determinación por parte de la administración que señala los artículos 158 y siguientes del código tributario, surtiendo efectos declarativos de la obligación tributaria, a diferencia del hecho generador, que tiene efectos constitutivos. Esto hace que sea lo usual la divergencia temporal entre el devengo de la obligación tributaria y su exigibilidad.

El artículo 29 Ctr, en su párrafo final, de manera un tanto misteriosa, nos dice que si el hecho generador está condicionado por la ley, se debe considerar perfeccionado en el momento de su acaecimiento y no en el del cumplimiento de la condición. Creo entender aquí la previsión de la posibilidad de que exista una condición de carácter material que supedite la exigibilidad del tributo, más no su nacimiento.

6. La exención tributaria

TEORÍA GENERAL

El artículo 53 del código tributario nos ofrece la siguiente definición de exención:

“La exención tributaria es una situación especial constituida por ley, por medio de la cual se dispensa del pago de un tributo a una persona natural o jurídica. La exención tributaria no exime sin embargo, al contribuyente o responsable de los deberes de presentar declaraciones, retener tributos, declarar su domicilio y demás obligaciones consignadas en este Código”.

Es conveniente citar la sentencia de la Sala Primera de la Corte de Costa Rica, que en su sentencia 000603-F-2007 de las 9 horas 55 minutos del 17 de agosto de 2007 ha señalado que:

“Exención tributaria. La constituye el efecto de algunos supuestos de hecho contenidos en el ámbito del hecho imponible cuyo acaecer, no da lugar al nacimiento de la obligación tributaria de pago, constituyéndose en una excepción a los efectos normales de la realización de aquel. Se explica por la concurrencia de dos normas con sentido contrario. Por un lado la que define el hecho imponible, que apareja el surgimiento del deber impositivo. En el otro, la de dispensa que enerva los efectos de la anterior...”

Parece así haberse acogido en la norma citada una particular concepción, sostenida por conocidos y presti-

giosos autores sudamericanos como FONROUGE,²⁵ DE ARAUJO FALCAO²⁶ y otros, “de recibo en muchos códigos tributarios y en especial por la doctrina brasileña, en general” LANZIANO²⁷ resume esta concepción así:

“Una posición ampliamente generalizada sostiene que la exención consiste en la dispensa legal de pago o en la no exigibilidad del tributo. Es decir, expresado de una manera diversa, que en toda situación exentiva, se produce la relación tributaria y como consecuencia, nace la deuda tributaria, la carga obligacional, la cual no puede ser exigida por el ente público acreedor, en mérito al precepto legal.”

La esencia de esta concepción es que la exención no afecta el momento de nacimiento de la obligación, sino el de su exigibilidad. En consecuencia, existe una separación neta entre el hecho generador de la obligación tributaria (que de acuerdo con el artículo 29 Ctr es el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación) y el presupuesto de hecho de la exención, cuya realización determina la no exigibilidad de la obligación derivada del hecho generador.

La consecuencia básica de lo anterior es que la exención es independiente del hecho generador, por lo que puede nacer antes o después de su realización. A diferencia de otras concepciones sobre la exención tributaria, la exención no se completa con la realización

25 Derecho financiero, 3ª edición, Vol I pág 291 y 293.

26 El hecho generador de la obligación tributaria. Buenos Aires, Editorial Depalma, pág 92 y 93.

27 LANZIANO, Teoría General de la exención tributaria. Buenos Aires, Editorial Depalma, 1979 pág 15.

del hecho generador, sino que puede derivar de otras circunstancias legalmente previstas. Asimismo, pese a la exención, la obligación tributaria nace, sólo que no es exigible.

Otra consecuencia importante que, en forma crítica, le señala la doctrina a esta concepción es que convierte a la obligación tributaria en una suerte de “obligación natural”. Así, la exención produce el efecto de que le quita a la administración el derecho de exigir el cumplimiento de la obligación; pero si el contribuyente cumple con la obligación pese a la exención, no podría obtener un reintegro.

Podemos decir que esta concepción se considera hoy superada, tras las contundentes críticas de autorizada doctrina (LANZIANO, SOUTO MAIOR BORGES, HERRERA MOLINA, LOZANO SERRANO).

7. Teoría de los efectos impeditivos del nacimiento de la obligación tributaria

Una segunda teoría considera que la exención consiste en un hecho previsto en una norma ajena a la que regula el hecho generador, el cual tiene como efecto impedir el nacimiento de la obligación tributaria. H.B. VILLEGAS²⁸ es un buen expositor de esta doctrina: para él,

“el derecho tributario material no sólo estudia hechos imposables, sino que también comprende otros hechos o situaciones que son descritos hipotéticamente”

28 Hector Belisario Villegas, Curso de finanzas, derecho financiero y derecho tributario. 5ta Edición, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1994.

te en otras normas de los ordenamientos tributarios, y que acaecidos en el mundo fenoménico, producen el peculiar efecto de neutralizar la consecuencia jurídica normal derivada de la configuración del hecho imponible, o sea, el mandato de pagar el tributo cuyos elementos de mensuración pecuniaria son también normativamente fijados.”

De acuerdo con esta teoría, a diferencia de la tesis de la dispensa legal, la exención sí afecta el momento del nacimiento de la obligación tributaria, impidiéndolo. Sin embargo, al igual que ésta, plantea que el hecho exento puede nacer con independencia de la realización del hecho generador.

8. Teoría moderna de la exención tributaria

Por último, la tercera teoría indicada entiende que la exención no es otra cosa que una modalidad del hecho generador: es decir, hay supuestos previstos en el hecho generador que dan lugar al nacimiento pleno de la obligación tributaria (supuestos gravados) y hay supuestos previstos en el hecho generador que dan lugar al no nacimiento pleno o parcial de la obligación tributaria (supuestos exentos).

Esta teoría, a mi juicio, plantea una interrogante central, que requeriría de una precisión ulterior. Si, como tradicionalmente se ha entendido, el hecho imponible es el presupuesto generador de la obligación tributaria, y si un hecho exento forma parte integrante del hecho imponible, estaríamos entonces ante un hecho imponible que, sin dejar de serlo, no genera una obligación tributaria, entendida ésta, claro está como obligación de pago de una prestación pecuniaria al Ente

público. Es decir, estaríamos ante un hecho imponible cuyo efecto jurídico es el no pago de un tributo, lo que plantea la interrogante de por qué, entonces, ese hecho sigue siendo *imponible*.

Cabe cuestionarse entonces si esta distinta concepción, más amplia, del hecho imponible no conlleva también un cambio en la concepción de la “*obligación tributaria*” o, cuando menos de la obligación que nace del mero supuesto de sujeción tributaria. El profesor **LOZANO SERRANO** parece intuir el problema cuando señala que:

*“cabría plantearse si es rigurosamente exacto seguir hablando de “obligación tributaria y de gasto, cuando ha decaído la contraposición de intereses públicos y particulares que se halla en la base de ese categoría jurídica y se difumina el carácter privativo que se confería al interés de la Administración y sobre el que se sustentaba su derecho de crédito como derecho subjetivo pleno.”*²⁹

Es importante no perder de vista lo expresado por el mismo **LOZANO** en el sentido de que la norma de exención, a diferencia de la de no sujeción, siempre implica o conlleva una valoración acerca de un fin público que se quiera alcanzar. Así, en el fondo lo que sucede es que el hecho imponible, o, más exactamente, el hecho sujeto, se caracteriza por generar un efecto más general que el de la obligación tributaria en el sentido tradicional, o el del no pago de ésta. Tal efecto es, precisamente, la afectación de cierta riqueza a de-

29 Consecuencia de la jurisprudencia constitucional sobre el derecho financiero y tributario. Ed Civitas, Madrid, 1990, pág 120.

terminados fines, los cuales son públicos en cuanto suponen una valoración por parte de los representantes de la colectividad, si bien pueden ser, como veremos, individuales o solidarios en sentido estricto según que sea un derecho del mismo individuo exonerado o algún fin extraindividual respecto de éste lo que se pretenda satisfacer con la afectación dicha. Esta afectación puede manifestarse sea a través de la obligación de pago a la Administración, sea a través de la posibilidad de no pago condicionada o a la obligación de destinar recursos económicos por otros medios directos a ciertos fines, o a la obtención de tales recursos en determinadas condiciones, como serían, por ejemplo, aquellas de carácter meritatorio, como una aplicación del criterio de justicia que premia los méritos económicos, integrante del propio criterio de capacidad contributiva.

Al respecto, podría apelarse a la importante distinción elaborada por el profesor **F. VICENTE-ARCHE**³⁰ entre *obligación contributiva* y *obligación tributaria*, cuya aplicación a supuestos más allá de los que tomó en consideración el autor fue reclamada ya hace tiempo por alguna doctrina. La idea central en este planteamiento es que del deber constitucional de contribuir lo que derivan son obligaciones contributivas a cargo de los sujetos: en el caso a que se refiere **VICENTE-ARCHE**, las tasas serían expresión de obligaciones tributarias, más no de obligaciones contributivas. En la aplicación que pretendemos hacer aquí, el hecho imponible, tanto en sus modalidades gravadas como en sus modalidades exentas, daría siempre lugar a obligaciones con-

30 VICENTE-ARCHE, FERNANDO, revista de derecho financiero y hacienda pública. Número 44, 1961.

tributivas, aunque no sean obligaciones tributarias en el sentido tradicional del término.

De este modo, el supuesto exento no sólo genera el efecto negativo de no nacimiento pleno de la obligación tributaria. En realidad, el supuesto exento sigue siendo un supuesto sujeto a un determinado impuesto, es decir, a una manifestación del deber de contribuir. Así, cuando el legislador sujeta un supuesto de hecho al deber de contribuir, la realización de dicho supuesto trae como consecuencia el nacimiento de una obligación contributiva. Cuando estamos ante un supuesto gravado, dicha obligación contributiva es la obligación tributaria en su sentido tradicional. Cuando estamos ante un supuesto exento, pueden darse dos tipos de obligación contributiva:

- a. La obligación de contribuir a la satisfacción de fines públicos externos o ajenos al contribuyente a través de un mecanismo o procedimiento distinto del recaudatorio tradicional. Es decir, en lugar de deber dársele el dinero al Fisco para que éste, a través del Presupuesto, lo asigne a gastos determinados que sirven para satisfacer fines públicos, se debe destinar el dinero directamente a una determinada finalidad: entregándolo a una fundación; invirtiéndolo en cierta actividad.
- b. La obligación o carga de destinar cierta riqueza a la satisfacción de fines propios del contribuyente que se consideran especial y objetivamente relevantes: por ejemplo, gastos médicos, gastos en educación, gastos para mantener a la propia familia, etc.

9. Beneficio fiscal

CONCEPTO

El Derecho positivo en los distintos países suele acuñar el concepto de “beneficio” o “incentivo fiscal”, por lo que conviene ubicarlo en el contexto del concepto de la exención.

Al igual que sucede con la exención, podemos decir que el concepto de beneficio fiscal tampoco es unívoco. Hay tres formas en que podría entenderse: como distinto del concepto de exención; como inclusivo del concepto de exención pero más amplio que éste; como una modalidad de exención.

Tenemos, en primer lugar, quienes distinguen entre exenciones y beneficios fiscales. Así, **H.B. VILLEGAS**,³¹ haciendo eco de la doctrina mayoritaria argentina, elabora una distinción entre “exenciones” y “beneficios tributarios”. Fundamentalmente, cuando la ruptura o desconexión del nexo entre el hecho imponible como causa y la obligación tributaria como consecuencia es total, esto es, la obligación tributaria no nace, estamos ante una exención. En cambio, cuando la ruptura es parcial, esto es, la obligación tributaria nace, pero minorada, estamos ante un beneficio tributario. A mi juicio, esta distinción es puramente termi-

31 Hector Belisario Villegas, Curso de finanzas, derecho financiero y derecho tributario. 5ta Edición, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1994. Pág 281.

nológica y coincide con la doctrina que distingue entre exenciones totales y parciales.³²

En segundo lugar, hay autores que entienden el concepto de beneficio fiscal como inclusivo del de exención, pero más amplio que éste. Dentro de esta posición, cabe distinguir, a su vez, una perspectiva económica y una perspectiva jurídica.

Desde una perspectiva económica, **GARCIA CARRERA**³³ y **M.J. LAGARES CALVO**,³⁴ conceptualizan el beneficio fiscal como una medida fiscal proteccionista, que abarca figuras heterogéneas: la reducción de impuestos, bien en su base impositiva o en el tipo, las subvenciones, la capacidad de acceso a créditos oficiales con tasas de interés reducidas y plazos dilatados de amortización, la capacidad de expropiaciones forzosas en su caso, la posibilidad de establecimiento de planes de amortización de los activos de las empresas distintos de los marcados por la regla general.” Este concepto, sin duda, luce excesivamente amplio desde un punto de vista jurídico y, más aun, desde el punto de vista de la definición de un tipo de ilícito tributario.

Ya desde una perspectiva jurídica, encontramos posiciones que, ante todo, restringen el campo del beneficio fiscal al terreno estrictamente tributario.

En ese sentido, **M.T. SOLER ROCH**, explica que:

32 J. F. PONT CLEMENTE. La exención tributaria. EDERSA, Madrid 1986 pág 75.

33 Beneficios fiscales a las empresas. Instituto de Estudios Económicos. Madrid, 1984. Pág XI.

34 Incentivos fiscales a la inversión privada. Instituto de estudios fiscales. Madrid 1974, pág 82.

“la figura genérica del beneficio fiscal ha sido tradicionalmente analizada desde la perspectiva jurídica, en base a dos grupos o modalidades relacionadas con el modo en que dicho beneficio opera en la estructura jurídica del tributo, ya sea exonerando la propia obligación tributaria o reduciendo la cuantía de la prestación. En el primer caso, se trata de la exención en cualquiera de sus tipos (subjettiva u objetiva), y en el segundo, de los beneficios que actúan sobre los elementos de cuantificación de la prestación tributaria, ya sean reducciones de la base imponible o deducciones de la cuota.”

Nótese que esta tesis es divergente de la de **VILLEGAS** desde un punto de vista puramente terminológico: **SOLER ROCH** incluye dentro del género “beneficio fiscal” las especies “exención», que produce un efecto desgravatorio total y “beneficios que actúan sobre los elementos de cuantificación”, que producen un efecto desgravatorio parcial. **VILLEGAS** simplemente menciona ambas modalidades como categorías distintas.

Otro autor, como **A. CODEVILLA**,³⁵ siempre dentro de un concepto jurídico referido al fenómeno tributario, entiende el concepto en forma más extensiva, en el sentido de que no lo refiere a medidas que provocan un efecto desgravatorio sino también a medidas que incluyen las devoluciones o reembolsos de tributos. Así, a la vista del tipo argentino que incluye también el concepto de beneficio fiscal, entiende que, a falta de una definición legal, el aprovechamiento indebido de beneficios fiscales puede estar referido a una amplia gama de franquicias tributarias, tales como exencio-

35 El nuevo régimen penal tributario. Revista impuestos, pág 1456.

nes, liberaciones de pago, desgravaciones, deducciones, diferimientos de pago, reintegros, reembolsos, devoluciones de tributos, etc., que pueden provocar, en unos casos, la disminución o anulación de la carga impositiva del contribuyente, perjudicando al fisco de esa manera, y, en otros supuestos, el perjuicio para el fisco puede provenir de tener que pagarle indebidamente al particular una suma de dinero.

Análoga posición adoptaba **F. PEREZ ROYO**³⁶ a la vista de las figuras de delito de defraudación y de infracción administrativa españolas que incluían el concepto de “*disfrute ilícito de beneficios fiscales*”. Por una parte, el autor admitía que debían entrar en el concepto todos los regímenes de reducciones, deducciones, bonificaciones, exenciones y desgravaciones tributarias. Asimismo, abogaba por una interpretación teleológica que abarcara el concepto de devolución. No obstante, este último argumento simplemente buscaba que el tipo de defraudación tributaria fuera interpretado como si incluyera los casos de devolución, visto que no lo hacía expresamente, como sí lo hacía el artículo 79 b) de la antigua Ley General Tributaria Española al describir la infracción administrativa análoga a la que analizamos.

En tercer lugar, están quienes entienden el beneficio fiscal como una modalidad de exención. Estos autores lo conciben como una exención que tiene una determinada finalidad de incentivo económico. Así, por ejemplo, **E. LANGA** y **J.Ma. GARAIZABAL**,³⁷ en su Dic-

36 Fernando Pérez Royo, Los delitos y las infracciones tributarias. Editorial Civitas. Madrid 1998.

37 Diccionario de hacienda pública. Ediciones Piramide, 1990 páginas 25 y 26.

cionario de Hacienda Pública, entienden que los beneficios fiscales son “normalmente, exenciones o bonificaciones que se conceden de uno o varios tributos con el fin de incentivar una determinada actividad o localización de la misma.” Y, al definir “bonificación tributaria” entienden que:

“Es aquella reducción que se aplica a la base imponible y cuyo resultado es la base liquidable. También se puede aplicar el término bonificación a aquellas deducciones aplicadas en la cuota tributaria, como consecuencia del tratamiento excepcional o de exención parcial reconocido por la Ley de cada tributo.”

P. HERRERA MOLINA,³⁸ por su parte, tras descartar el concepto económico de beneficio fiscal por ser excesivamente amplio para un análisis jurídico riguroso, entiende, siguiendo a SOLER ROCH³⁹ que debe hablarse de “beneficios tributarios en sentido estricto, como medidas de apoyo o estímulo instrumental a través de un mecanismo desgravatorio del tributo.” Luego, al conceptualizar las distintas formas en que la exención afecta la estructura del tributo, incluye no sólo aquellas medidas que determinan un no pago total del impuesto, sino también aquellas medidas que operan en la base imponible, en el tipo de gravamen o en la cuota. Es decir, elimina la distinción entre las dos modalidades de beneficio fiscal a que aludía la profesora SOLER ROCH.

- 38 Pedro Manuel Herrera Molina, La exención tributaria. Editorial Codex, Madrid.1990. pág 52.
- 39 Incentivos a la inversión y justicia tributaria. Civitas, Madrid. 1983 pág 50. Esta autora defina las llamadas “técnicas desgravatorias” como aquellas consistentes en la oferta, por parte del legislador, de una reducción en la cuantificación de la prestación tributaria a cambio de la realización, por parte del sujeto pasivo, de una determinada conducta.

De las anteriores posiciones puede verse que, en realidad, algunas de las diferencias son puramente terminológicas. En esencia, la discusión central es si bajo el término “exención» vamos a aglutinar todas las modalidades desgravatorias, o si vamos a reservar el término “exención” sólo para aquellas que afectan el elemento subjetivo u objetivo del hecho generador y no a los elementos de cuantificación del tributo. Bajo la concepción de la exención como una modalidad del hecho generador, parece claro que el concepto amplio de exención es el que se impone, pues aun las exenciones que afectan los elementos de cuantificación del tributo lo hacen sobre la base de un presupuesto de hecho total o parcialmente incluido en el hecho generador, que genera el efecto de que la obligación tributaria nazca disminuida en relación con los elementos de cuantificación ordinarios.

10. Clasificación de las exenciones tributarias

TEORÍA DE LA ESTRUCTURA DEL HECHO EXENTO

Simple y Complejas

Atendiendo a la estructura del hecho exento, observa **LOZANO SERRANO** que las exenciones pueden ser de dos tipos: *con presupuesto de hecho simple; con presupuesto de hecho complejo.*

Las primeras se caracterizan por que su nacimiento se da cuando se realizan determinadas circunstancias objetivas o subjetivas ya presentes en la definición general del hecho generador, que el legislador considera como dignas de un trato favorable: así, en un im-

puesto cuyo hecho generador es la obtención de renta mediante la realización de una actividad lucrativa, la norma de exención “escoge” algunos de los sujetos que realizan dicha actividad y los exonera o, bien, escoge algunas actividades lucrativas (digamos, las turísticas) y las exonera. Explica así el profesor **LOZANO SERRANO** la esencia de este tipo de exención:

“...el hecho exento consiste siempre en una determinada modalidad del hecho imponible. Modalidad cualificada porque en su realización -de entre todas las variedades posibles que éste tiene de llevarse a cabo- concurren aquellas circunstancias que la ley de exención ha entendido legitimadoras de una disparidad de trato, y en atención a las cuales ha definido y deslindado los supuestos exentos del resto de supuestos incluidos en el presupuesto de hecho del tributo.”

Un ejemplo de este tipo de exenciones lo podemos encontrar en algunas de las exenciones subjetivas previstas en el artículo 32 de la ley de concertación tributaria al decir que se encuentran exentos del pago del IR de actividades económicas, sin perjuicio de las condiciones para sujetos exentos reguladas en el artículo 33 de la presente Ley, los sujetos siguientes: “5) *Las sociedades cooperativas legalmente constituidas que obtengan rentas brutas anuales menores o iguales a cuarenta millones de córdobas (C\$40,000,000.00)...*”

Las segundas, además de identificar determinados supuestos del hecho generador que dan lugar a la exención, prevén un hecho externo al hecho generador (llamado por la doctrina hecho legitimador). Así, la exención es el resultado de la suma del supuesto previsto en el hecho generador y el hecho legitimador. De nuevo citamos al profesor **LOZANO**:

“...podemos observar, sin embargo, que frecuentemente el ordenamiento asocia la exención a hechos que aparentemente nada tienen que ver con el hecho imponible del tributo. Piénsese, por ejemplo, en los numerosos supuestos en que determinadas inversiones conllevan exenciones de tributos, dando lugar a formulaciones del hecho imponible en las que toda o parte de la capacidad económica gravada se considera exenta en virtud de la inversión...” “...Nos encontraríamos así ante exenciones cuyo presupuesto de hecho no está constituido por un solo hecho -el propio hecho imponible del tributo- sino por la conjunción de éste con otro distinto, ajeno a él, que aparece como hecho legitimador o justificativo de la exención, y en el cual se condensan los principios de justicia, los fines de política económica o, en general, las necesidades sociales a cubrir, que fundamentan la exención. La ley, pues, tipificaría la conexión entre esos dos hechos y le atribuiría como consecuencia jurídica la exención, de forma que ésta sólo podría producirse como resultado global de ambos.”

TEORÍAS DEL ELEMENTO ESTRUCTURAL DE LA RELACIÓN TRIBUTARIA EN TORNO AL QUE SE CONFIGURA LA EXENCIÓN

a) Criterio de distinción

Desde su clásico trabajo sobre el tema, explicaba **F. SAINZ DE BUJANDA**⁴⁰ que para clasificar las exenciones deben tenerse en cuenta, entre otros criterios, “los elementos de la relación tributaria en torno a los que aquellas exenciones se configuren”. Así, “la exención apare-

40 Teoría jurídica de la exención tributaria. Hacienda y Derecho. T III Instituto de Estudios Políticos. Madrid, 1963 pág 440

ce, en efecto, como una técnica impositiva que puede afectar todos los elementos estructurales de la relación tributaria –al presupuesto de hecho, a la base imponible, a los tipos de gravamen, a los sujetos o a las cuotas- y que, con relación a la carga que la aplicación normal del tributo traiga consigo, se dirige a provocar un efecto desgravatoria, total o parcial, en beneficio de ciertas personas, o respecto a determinados supuestos fácticos.” Siguiendo a este autor, P. HERRERA MOLINA, sintetiza que las exenciones pueden referirse “al hecho imponible, los sujetos pasivos o los elementos de cuantificación”.

b) *Objetivas y subjetivas*

Este tipo de exenciones afecta el hecho generador como un todo. Así, *“las exenciones totales objetivas actúan directamente sobre el hecho imponible. El precepto exonerador selecciona algunas hipótesis lógicamente comprendidas en el presupuesto de hecho del precepto de sujeción, excluyéndolas así del hecho imponible.”*

Por su parte, las exenciones subjetivas

“se producen en el ámbito de las personas obligadas al pago del tributo. Lo que en ellas se pretende no es, como en el caso de las objetivas, que determinados hechos, situaciones o actividades quedan excluidos del ámbito de aplicación del impuesto, a pesar de estar lógicamente comprendidos en el presupuesto de hecho definido por la norma, sino que ciertas personas, o categorías de personas, no vengan obligadas a contribuir, a pesar de encontrarse con el supuesto fáctico de la imposición en la relación definida por la ley para que esa obligación pudiera producirse a cargo de ellas. Si se contrastan estas exenciones con

las objetivas, obtendremos elementos diferenciales complementarios.

Ante todo, hay que señalar que el fundamento de las exenciones subjetivas no deriva de la especial naturaleza del presupuesto de hecho, sino de la condición del sujeto exento. La exención se concede intuitu personae. Esto no quiere decir, sin embargo, que la exención subjetiva constituya un privilegio. Aunque la técnica desgravatoria consista, en estos casos, en exonerar de impuestos a ciertas personas, el fundamento último de la exención subjetiva deriva de una valoración positiva de los fines que los sujetos beneficiarios persiguen y, consiguientemente, de las actividades que para alcanzarlos desarrollan. De ahí la importancia que las normas que regulan este tipo de exenciones conceden a los fines de las entidades exentas, hasta el punto de que, en la mayoría de los casos, el ámbito material de la exención queda definido por ellos, y su modificación sustancial acarrea normalmente la pérdida del régimen de exoneración.”

Como puede verse, la distinción entre la exención objetiva y la subjetiva se ubica al nivel del fundamento de la exención y, por tanto, de su finalidad. Obviamente, en toda exención siempre va a haber un sujeto exento, esto es, el sujeto pasivo de la obligación tributaria que encuentra dispensa del pago de ésta. De ahí que la exención no es subjetiva por el mero hecho de que existe un “sujeto exento”. Lo que realmente caracteriza la exención subjetiva es que el legislador valora los fines a los que se dedica, en general, un sujeto y, por tanto, considera que vale la pena estimular a dicho sujeto para que pueda desarrollar sus finalidades con menos impuestos que los demás. Eso sucede en

el caso de las exenciones a las fundaciones, a las entidades religiosas, a los partidos políticos. En cambio, en una exención objetiva, lo importante no son los fines a que se dedica un sujeto sino la actividad concreta que un sujeto cualquiera realice.

c) Exenciones que afectan los elementos cuantitativos de la obligación tributaria

Pero también “*las exenciones pueden seguir otras vías y operar sobre los elementos cuantitativos del tributo*”: la base imponible, la cuota tributaria y el tipo de gravamen.

La doctrina española nos da como ejemplo de exención que opera a nivel de la base imponible, el de la exención de gravamen de una determinada parte de la renta ahorrada la destinada a ciertas inversiones. Es decir, en un impuesto sobre la renta, todas las rentas percibidas formarían parte de la base imponible. Si se deducen o excluyen ciertas rentas, entonces tenemos una exención que opera a nivel de la base imponible.

Por otra parte, también la exención puede afectar la cuota tributaria, resultante de la aplicación del tipo de gravamen a la base imponible.

Por último, también la exención puede afectar el tipo de gravamen o alícuota. Ello sucede cuando se establece un tipo general y uno o más tipos reducidos para hipótesis especiales.

d) Exenciones parciales y totales

El criterio de distinción en este caso es si la exención implica el no pago total o parcial de la obligación tributaria. Normalmente, las exenciones objetivas y subje-

tivas son totales, mientras que las que afectan los elementos cuantitativos son parciales.

No obstante, debe precisarse que aun las que son parciales pueden calificadas como objetivas o subjetivas, según el elemento del hecho generador que se haya escogido para atenuar los efectos de cuantificación de la obligación tributaria.

CLASIFICACIÓN CONSTITUCIONAL

a) La línea básica de distinción

Básicamente, puede trazarse una línea de distinción entre aquellas exenciones que se ponen en función de derechos individuales del mismo beneficiario de ellas (esto es, el portador del “interés tutelado”), titular de la situación o de las situaciones jurídicas correspondientes y aquéllas en que se da una falta de coincidencia subjetiva en ese sentido.

b) Las exenciones que se ponen en función de derechos individuales del mismo beneficiario

Las exenciones orientadas a tutelar el mínimo exento en el impuesto sobre la renta, las deducciones o reducciones familiares tienen como razón de ser tutelar derechos económicos o sociales, constitucionalmente reconocidos, de los propios contribuyentes exonerados.

También pueden agruparse en esta categoría las medidas exoneradoras con función incentivadora del ahorro y la inversión que pueden identificarse como verdaderos casos de discriminación cualitativa favorable a los sujetos exentos, como serían las que fomentan el ahorro de los trabajadores.

En esos casos, la actuación del principio de capacidad económica se manifiesta en el plano de las relaciones de igualdad, integrando su contenido precisamente con los derechos individuales de carácter económico-social consagrados en la Constitución. De este modo, el contribuyente titular de determinados derechos de igualdad cualitativa recibe un trato más favorable que aquél en que las condiciones que generan tal derecho están ausentes, o presentes en menor medida. Así, el efecto desgravatorio tiende a permitirle disponer de una mayor cuota relativa de riqueza para sus fines individuales, esto es, para su propio plan de vida. Y, para ello, lógicamente, debe contar con un derecho constitucionalmente tutelado que justifique esa mayor disponibilidad, de modo que le corresponda desde un punto de vista distributivo.

c) Las exenciones en que su razón constitucional no es la tutela de derechos del beneficiario

Respecto de la segunda categoría, puede decirse que comprende un vasto elenco de medidas cuya exposición sistemática y exhaustiva excede los límites materiales y metodológicos de este trabajo. Podemos, no obstante, intentar ofrecer una serie de ejemplos ilustrativos que nos sirvan de marco de referencia.

c-1) La tutela de derechos económico-sociales de individuos no beneficiarios formales de la exención

En primer lugar, hacemos referencia a un tipo de medidas que se caracterizan por que se da una conexión con finalidades consistentes en derechos económico-sociales constitucionalmente reconocidos, sólo que no del contribuyente: ejemplo de este tipo de exenciones lo encontramos en el proyecto que circula en la asam-

blea nacional y que pronto será aprobado, denominado “ley de promoción del contrato de primer empleo para la juventud”.

En estos casos, es claro que las exenciones son puestas en función de la tutela de los derechos económico-sociales relativos a la conservación de ingresos en los períodos de inactividad de sujetos distintos del contribuyente beneficiario directo de la exención: en el ejemplo, de los trabajadores.

c-2) *Las exenciones en función de intereses generales de carácter social*

Otro grupo de exenciones se caracteriza por ponerse, genéricamente, en función de “intereses generales”, fundamentalmente de carácter social.

Como destaca **P. HERRERA MOLINA**, con referencia al ordenamiento español,

“en ese supuesto pueden entenderse comprendidas las Cajas de Ahorro, la Iglesia Católica y las Asociaciones confesionales no católicas legalmente reconocidas, los Montepíos y Mutualidades de previsión social, la Cruz Roja Española, las instituciones de utilidad pública, los partidos políticos, etc.”

En Nicaragua, constituyen un ejemplo la exención de entidades como las mencionadas en el artículo 32⁴¹ de la ley de concertación tributaria.

41 **Art. 32 Exenciones subjetivas.** Se encuentran exentos del pago del IR de actividades económicas, sin perjuicio de las condiciones para sujetos exentos reguladas en el artículo 33 de la presente Ley, los sujetos siguientes: 1. Las Universidades y los Centros de Educación Técnica Superior, de conformidad con el artículo 125 de la Constitución Política de la República de Nicaragua, así como los

Así, por ejemplo, en el caso de una asociación dedicada a obras de bien social, resulta claro que no puede encontrarse la razón constitucional del trato favorable en una necesidad de tutela del patrimonio de la asociación o de los asociados que subyacen a estas entidades. Antes bien, la obligación legal de dividir la totalidad de los excedentes entre reservas y financiación de obras sociales implica la ausencia de lucro, en el sentido de que ninguna persona física puede obtener enriquecimiento a partir de la actividad de intermediación financiera. En consecuencia, falta la referencia, del lado del contribuyente titular de la exención, a una o más capacidades económicas sustanciales de personas físicas subyacentes, lo que evidencia que la atribución del beneficio a la asociación, en tanto persona jurídica, es tan sólo un mecanismo para favorecer a sujetos que no son contribuyentes ni formalmente (v.g., la asociación) ni sustancialmente (v.gr. los asociados).

centros de educación técnica vocacional; 2. Los Poderes de Estado, ministerios, municipalidades, consejos y gobiernos regionales y autónomos, entes autónomos y descentralizados y demás organismos estatales, en cuanto a sus rentas provenientes de sus actividades de autoridad o de derecho público; 3. Las iglesias, denominaciones, confesiones y fundaciones religiosas que tengan personalidad jurídica, e n cuanto a sus rentas provenientes de actividades y bienes destinadas exclusivamente a fines religiosos; 4. Las instituciones artísticas, científicas, educativas y culturales, sindicatos de trabajadores, partidos políticos, Cruz Roja Nicaragüense, Cuerpos de Bomberos, instituciones de beneficencia y de asistencia social, comunidades indígenas, asociaciones civiles sin fines de lucro, fundaciones, federaciones y confederaciones, que tengan personalidad jurídica; 5. Las sociedades cooperativas legalmente constituidas que obtengan rentas brutas anuales menores o iguales a cuarenta millones de córdobas (C\$40,000,000.00); y 6. Las representaciones diplomáticas, siempre que exista reciprocidad, así como las misiones y organismos internacionales.

Análogas consideraciones podrían hacerse respecto de las fundaciones. Resulta muy claro que, desde este punto de vista de los sujetos que contribuyen a las fundaciones, no podría hablarse de exenciones con fin de desafectación de riqueza de fines públicos extraindividuales (respecto del contribuyente), en favor de fines individuales de éste, por la sencilla razón de que la donación a una fundación, per se, ya implica un destino de riqueza al interés general.

c-3) Exenciones en función de objetivos, fundamentalmente económicos. En particular, por ahorro e inversión

Podemos, finalmente, ilustrar la categoría de las exenciones que no pueden ser justificadas como formas puras de verdadera discriminación cualitativa con un importantísimo grupo de exenciones que se caracteriza por ponerse en función de una finalidad “objetivo”. Constituye al respecto el caso más típico -y polémico- el de los beneficios fiscales que, buscando incentivar conductas ahorradoras e inversoras, se plantean la consecución de objetivos de estabilidad y/o crecimiento económico, sin que, al mismo tiempo, dejen de reportar una ventaja al contribuyente exento, pese a que éste no es portador de una menor capacidad económica.

La exención del impuesto sobre la renta previsto en la Ley de Régimen de Zona Franca, del cual se benefician grandes grupos trasnacionales, constituye un buen ejemplo de este tipo de exenciones.

EXENCIONES TÉCNICAS

De acuerdo con **C. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA,**

“Se llama exención técnica a la que no constituye una excepción al régimen jurídico general del correspondiente tributo, sino que instrumenta la racionalidad del sistema en que el mismo se encuentra inserta. Todo sistema tributario que se precie de serlo ha de articular los respectivos impuestos evitando toda clase de duplicaciones o superimposiciones de una misma capacidad contributiva...”

El profesor español agrega que:

“En verdad, las “exenciones técnicas” pueden confundirse con los “supuestos de no sujeción” pues unas y otros impiden la concurrencia de gravámenes sobre una misma capacidad económica y por el mismo concepto o fundamento de gravamen. De todos modos, el “supuesto de no sujeción” se caracteriza por encontrarse fuera del ámbito del correspondiente tributo; y, en cambio, la “exención técnica” se establece para evitar la doble – o múltiple– incidencia tributaria sobre la misma capacidad económica y del mismo modo enfocada a efectos tributarios. Con otras palabras, en la exención técnica hay sujeción a gravamen con exención para evitar un doble gravamen.”

11. Las normas de no sujeción

Hay normas que pueden ser confundidas con las de exención en la medida que, aparentemente, generan el efecto del no pago total o parcial de la obligación tributaria. Sin embargo, se trata de normas esencialmente diferentes de las exenciones, en cuanto no son más que normas que complementan la definición misma del hecho generador o imponible, en un sentido negativo. Resulta muy ilustrativo al respecto el apartado 2

del artículo 20 de la Ley General Tributaria (58/2003) española, el que, tras haberse definido el hecho imponible en el apartado 1, dispone:

“2. La Ley podrá completar la delimitación del hecho imponible mediante la mención de supuestos de no sujeción.”

En relación con este artículo se ha criticado que podría dar la impresión de que el supuesto de no sujeción forma parte del hecho imponible, siendo totalmente la pacífica la distinción entre no sujeción, por un lado, y exención o beneficio fiscal, por otro. En efecto, los preceptos de no sujeción se refieren a supuestos que

“por ser muy cercanos al hecho imponible sin encontrarse dentro de el, deben ser tipificados como tal para que se entienda que no son determinantes en ningún caso del nacimiento de la obligación tributaria; y siendo así lo que queda claro es que estos supuestos no constituyen hecho imponible, es decir, que encontrándose o debiendo encontrarse perfectamente definido este en la norma propia que regule el tributo, la mención a los supuestos de no sujeción, es, siempre desde un punto de vista técnico, absolutamente inocua, puesto que el concepto o el ámbito del elemento objetivo de ese hecho imponible no varía para nada por los supuestos de no sujeción.”

Así, simplemente se limita a aclarar, de manera didáctica, que determinadas hipótesis no están comprendidas en la descripción del hecho generador del impuesto. Estas normas podrían no existir y, por la mera delimitación del hecho generador, debería resultar que las hipótesis enunciadas en la norma de no sujeción están fuera del hecho generador y, por tanto, del ám-

bito del impuesto. El legislador se toma la molestia de aclarar; pero podría no hacerlo y el efecto debería ser el mismo. Una exención, en cambio, es una hipótesis que sí está prevista en el hecho generador, por lo que se requiere de una norma especial que excluya de la obligación tributaria esa hipótesis concreta. De ahí que, en ausencia de la norma de exención, se genera la obligación tributaria, a diferencia del caso de ausencia de la norma de no sujeción. En palabras de **F. SAINZ DE BUJANDA**”:

“En el caso de los supuestos de no sujeción, tales supuestos no están contenidos en la norma delimitadora del hecho imponible. Si se mencionan por la ley se hace con objeto de aclarar la formulación del hecho imponible, por lo que se incorporan a preceptos que bien pueden conceptuarse como didácticos u orientadores. En el caso de los supuestos de exención, la aplicación de las normas que contienen el hecho imponible determinaría, sin las normas de exención, la sujeción del supuesto exento. La norma que contiene la exención no actúa, pues, como meramente didáctica u orientadora, sino que está dotada de una eficacia singular: mermar, respecto de determinadas actividades o personas, la eficacia de la norma de imposición. La exención no constituye, por tanto, como la no sujeción, un mecanismo lógico para acotar la esfera de imposición, sino un instituto enderezado a rectificar esa esfera para casos determinados”.

12. La obligación tributaria de realizar pagos a cuenta

1. CONCEPTO Y FINALIDAD

De nuevo resulta de gran utilidad acudir a la Ley General Tributaria española (Ley 58/2003) para definir con precisión en qué consiste este otro tipo de obligación tributaria material, cuya función es instrumental respecto de la obligación principal. Dice el mencionado artículo:

“La obligación tributaria de realizar pagos a cuenta de la obligación tributaria principal consiste en satisfacer un importe a la Administración tributaria por el obligado a realizar pagos fraccionados, por el retenedor o por el obligado a realizar ingresos a cuenta. Esta obligación tributaria tiene carácter autónomo respecto de la obligación tributaria principal.”

Esta norma prevé tres casos que conviene distinguir:

- a) el del sujeto pasivo del impuesto sobre la renta –en España, sea del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, sea del Impuesto sobre Sociedades– que se encuentra obligado a realizar pagos fraccionados a lo largo del período fiscal y antes de que se dé el devengo del impuesto al finalizar dicho período a cuenta de la eventual obligación tributaria principal a pagar (obligado a pagos fraccionados);
- b) el del retenedor a cuenta, que debe retener e ingresar al Fisco cuando realiza pagos a sujetos pasivos de los impuestos sobre la renta mencionados y a cuenta de la eventual obligación tributaria principal de estos sujetos pasivos;
- c) el del sujeto que hace pagos en especie a sujetos pasi-

vos de los impuestos sobre la renta mencionados, debiendo ingresar al fisco un importe que comprende un porcentaje del valor monetario de la renta en especie, a cuenta de la eventual obligación tributación tributaria principal de estos sujetos pasivos (ingresos a cuenta) en el sentido de que permite una recaudación preventiva de lo que podría llegar a ser una obligación tributaria principal y que tiene como fin darle liquidez al Ente público a lo largo del período fiscal.

No debe confundirse esta figura con las retenciones únicas y definitivas por las que se recaudan ciertos impuestos cedulares de la Ley del Impuesto sobre la Renta, como son los impuestos sobre la renta disponible, sobre las rentas del trabajo dependiente y sobre los intereses de mercado financiero. En estos casos, la retención no es sino de la obligación sustitutiva de la obligación tributaria principal a que nos referíamos atrás.

2. PRESUPUESTO DE HECHO

El presupuesto de hecho de la obligación de realizar pagos a cuenta no es el hecho generador de la obligación tributaria. De hecho, en el ámbito natural en que operan, a saber, el del impuesto sobre la renta, lo característico es que estas obligaciones se devengan antes de que surja el hecho generador de la obligación tributaria principal. Incluso, cuando se generan ni siquiera hay certidumbre en cuanto a si la obligación tributaria finalmente va a nacer y en qué cuantía. Pese a que el pago es a cuenta de esta obligación principal, bien puede suceder que la cuantía del primero exceda la cuantía de la segunda. En fin, la obligación de pago a cuenta nace como instrumento de una obliga-

ción tributaria principal no nacida, futura e incierta, aunque probable.

De este modo, el presupuesto del pago a cuenta varía según el supuesto a que nos refiramos.

En los pagos parciales o fraccionados, los elementos subjetivo y objetivo del hecho generador también conforman el presupuesto de hecho de éstos, con algunas variantes. Así, fundamentalmente, la principal variante opera a nivel de los aspectos temporales de ambos elementos.

Por una parte, el domicilio o residencia no requiere de un tiempo determinado como sucede en el caso del hecho generador del impuesto sobre la renta, sino que basta que el domicilio o residencia no haya sido interrumpido con visos de permanencia en el momento en que se devenga la obligación de pago.

Por otra parte, el período fiscal del pago se reduce. En el caso del impuesto sobre las utilidades, por ejemplo, el período fiscal de cada pago fraccionado es trimestral.

En las retenciones e ingresos a cuenta, el carácter complejo del hecho generador en un impuesto sobre la renta viene a ser sustituido por hechos simples y a cargo de un sujeto distinto del contribuyente del impuesto. En efecto, mientras el impuesto sobre la renta es un impuesto con presupuesto de hecho complejo, en que se aglutinan diversos actos de obtención de renta a lo largo del período fiscal, la obligación de retención a cuenta surge de un hecho simple, a saber, los actos aislados e individuales de pago de renta a un contribuyente por parte del retenedor u obligado a ingresar a cuenta.

3. CARÁCTER AUTÓNOMO

Como vimos, el artículo 23 de la Ley General Tributaria española expresamente señala que la obligación de realizar pagos a cuenta tiene carácter autónomo respecto de la obligación tributaria principal. Se comenta al respecto que de esta manera se cierra un debate doctrinal y jurisprudencial sobre este carácter.

Por eso resulta fundamental entender, con **J.J FERREIRO LAPATZA** que *“la obligación de pago anticipado debe distinguirse claramente de la obligación tributaria principal, es decir, de la obligación de pagar el tributo ya devengado.”*

De lo anterior tenemos que aunque sea una obligación material, la obligación de realizar pagos a cuenta no es la misma que “la obligación tributaria” por antonomasia, que es pagar el tributo.

13. Las obligaciones entre particulares resultantes del tributo

De manera novedosa, la Ley General Tributaria española vigente incorporó en su artículo 24 un concepto tradicionalmente ajeno a la legislación positiva que, sin embargo, venía siendo elaborado por la doctrina desde hacía ya tiempo. Se trata de las llamadas obligaciones entre particulares resultantes del tributo, sobre las que reza el mencionado artículo:

“1. Son obligaciones entre particulares resultantes del tributo las que tienen por objeto una prestación de naturaleza tributaria exigible entre obligados tributarios.

2. Entre otras, son obligaciones de este tipo las que se generan como consecuencia de actos de repercu-

sión, de retención o de ingreso a cuenta previstos legalmente.”

Se comenta sobre este artículo:

“El art. 24 de la LGT contiene también un aspecto novedoso respecto a la normativa anterior, en cuanto al tratamiento autónomo de las obligaciones entre particulares resultantes del tributo. Nos estamos refiriendo a todos aquellos vínculos de contenido económico que surgen entre particulares pero como consecuencia de la aplicación de los tributos, aspecto que, obviamente no fue previsto en 1963, pero que, sin embargo, ha ido cobrando cada vez más actualidad.

Así, es muy común encontrarse con supuestos en los que una empresa al girar una factura o entregar un bien, aplica una cuota de IVA que a juicio del repercutido es excesiva, una empresa que practica una retención excesiva a juicio del retenido o incluso, aquellos supuestos en los cuales se pacta entre dos personas el pago de un impuesto por una persona diferente al contribuyente y, sin embargo, no se produce ese pago, con lo cual la Administración acude al contribuyente imponiéndole la sanción pertinente...”

Como habíamos resaltado atrás por nota, encontramos un antecedente doctrinal en la más amplia noción de “obligación contributiva” que había utilizado **VICENTE-ARCHE** en materia de tasas. En este sentido autores como **BAYONA DE PEROGORDO** y **SOLER ROCH**, además de resaltar su importancia y fecundidad, utilizan la distinción del profesor **VICENTE-ARCHE** para explicar los casos de imposición indirecta en que el sujeto pasivo de la obligación tributaria no es el poseedor de la capacidad económica gravada.

“De este modo-dicen-ocurre que el cumplimiento del deber de contribuir puede satisfacerse a través de la aplicación de una simple obligación tributaria a cargo del titular de la correspondiente capacidad económica (ejemplo: el deber de contribuir como consecuencia de la titularidad de un patrimonio) o bien, ser el resultado de un complejo procedimiento en el que ni siquiera llega a surgir, formalmente, un vínculo jurídico directo (obligación tributaria) entre la Hacienda Pública y el titular de la capacidad económica gravada (ejemplo: el deber de contribuir como consecuencia del consumo de bienes y servicios). La detracción patrimonial tiene, sin embargo, en ambos casos, naturaleza contributiva, aunque se resuelva mediante mecanismos jurídicos distintos (deuda tributaria en el primer caso, deuda del obligado a soportar la repercusión en el segundo).”

14. Las obligaciones tributarias accesorias

CONCEPTO GENERAL Y FUNCIÓN DE LAS OBLIGACIONES ACCESORIAS

Encontramos otro tipo de obligaciones tributarias que se caracteriza fundamentalmente por su función “indemnizatoria” o “compensatoria”.

Este tipo de obligaciones encuentra su expresión más clara en el interés que se cobra al sujeto pasivo por el retraso en el pago de otras obligaciones tributarias, como la principal y la de realizar pagos a cuenta, sin perjuicio de la discusión a la que nos referimos más adelante sobre si son aplicables los intereses en el ordenamiento costarricense a este tipo de obligaciones.

Sin embargo, esta categoría no se agota en la figura del interés. La Ley General Tributaria española, en su

artículo 25 nos refleja esta idea en su concepto de las “obligaciones tributarias accesorias”:

“1. Son obligaciones tributarias accesorias aquellas distintas de las demás comprendidas en esta Sección que consisten en prestaciones pecuniarias que se deben satisfacer a la Administración Tributaria y cuya exigencia se impone en relación con otra obligación tributaria. Tienen la naturaleza de obligaciones tributarias accesorias las obligaciones de satisfacer el interés de demora, los recargos por declaración extemporánea y los recargos del período ejecutivo, así como aquellas otras que imponga la Ley.

2. Las sanciones tributarias no tienen la consideración de obligaciones accesorias.”

Como puede verse, esta norma plantea una frontera entre las obligaciones tributarias accesorias y las sanciones. En la experiencia española, mucho se ha discutido sobre la naturaleza de figuras como las de los recargos mencionados en la norma, llevando al propio Tribunal Constitucional a calificarlos como una figura híbrida entre la indemnización y la sanción. En efecto, el artículo 61.2 de la anterior Ley General Tributaria establecía que

“Los ingresos realizados fuera de plazo, sin requerimiento previo, comportarán asimismo el abono de interés de demora, con exclusión de las sanciones que pudieran ser exigibles por las infracciones cometidas. En estos casos, el resultado de aplicar el interés de demora no podrá ser inferior al 10 por 100 de la deuda tributaria.”

Esta norma planteaba la duda de si la desvinculación del interés de demora del tiempo efectivamente trans-

currido hacía que la figura perdiera su naturaleza indemnizatoria y se asimilara más bien a una sanción. No obstante, el Tribunal Constitucional, en su sentencia STC 164/1995, de 13 de noviembre, si bien reconoce que la sanción persigue la disuasión y el castigo de una conducta ilícita mientras que las medidas resarcitorias buscan la reparación de un daño, siendo que *“el plus en el interés de demora parece tener una función claramente disuasoria del impago dentro del plazo”* (Fundamento Jurídico 2), considera que no

“...puede aceptarse este reduccionismo que invita a pensar que lo que no es sanción se transforma automáticamente en indemnización o, a la inversa, que lo que no es indemnización ha de ser necesariamente una sanción, es decir, que excluye la posibilidad de que entre la indemnización y la sanción propiamente dicha pueda haber otro tipo de figuras con finalidades características que, aunque en parte coincidentes, no lo sean por entero con las propias de aquellos tipos. En efecto, en términos generales, la reconducción de las conductas a las pautas deseadas por el legislador admite distintas técnicas, en la elección de las cuales goza en principio el legislador de libertad configurativa...”

...el hecho de que el recargo impugnado pueda tener una finalidad disuasoria del pago impuntual de las deudas tributarias no lo convierte en una sanción. Una cosa es que las sanciones tengan, entre otras, una finalidad disuasoria, y otra bien distinta que toda medida con una finalidad disuasoria de determinados comportamientos sean una sanción...” (Fundamento Jurídico 4).

En el Fundamento Jurídico 5 el Tribunal Constitucional intenta trazar el límite entre la figura meramente disuasoria no sancionadora y la sancionadora con un argumento cuantitativo. Reconociendo que los recargos tienen una función coercitiva, disuasoria o de estímulo, lo que les da un cierto matiz sancionatorio, ello no los convierte en sanciones “*siempre y cuando (...), cuantitativamente no alcancen el valor de las sanciones (ni siquiera el de las atenuadas).*”

La distinción parece poco clara y consistente, tal como indica **P.J. CARRASCO**:

“...el Tribunal trata de delimitar claramente la figura objeto de enjuiciamiento y las sanciones; para ello, afirma que carece de finalidad represiva, retributiva o de castigo, propia de las sanciones, teniendo en cambio una función coercitiva, disuasoria o de estímulo. La función disuasoria también se predica de las sanciones, lo que hace que esta figura tenga estrecha relación con ellas; y este parentesco parece que lo limita el Tribunal a la cuantía. Es decir, no alcanzará la finalidad represiva “siempre y cuando (...), cuantitativamente no alcance el valor de las sanciones (ni siquiera el de las atenuadas)”. La gravedad de estas afirmaciones es patente pues no podemos diferenciar las instituciones jurídicas por su cuantía sino por sus presupuestos de hecho y su régimen jurídico ya que bastaría aumentar los recargos hasta el límite mínimo de las sanciones para desterrar la aplicación de los principios constitucionales que asisten a su imposición.”

Consecuente con su criterio, el Tribunal Constitucional sí declaró inconstitucional la redacción del artículo 61,2 de la anterior Ley General Tributaria en el tanto establecía un recargo por presentar las declaracio-

nes y el ingreso correspondiente fuera de plazo pero sin requerimiento de la Administración que, según el lapso transcurrido desde la fecha del pago voluntario, llegaba a porcentajes del 50% y del 100% de la deuda tributaria, con exclusión de sanciones y de intereses de demora. En tal caso, el Tribunal sostuvo que

“Resulta evidente, por otra parte, que la cuantía del recargo que enjuiciamos -un 50 por 100 de la deuda tributaria- impide considerar que éste cumple una función de estímulo positivo que permita excluir el sentido sancionador de la medida que prevé el art. 61.2 L.G.T. En efecto, como señala la Sala que plantea las cuestiones de inconstitucionalidad, la cuantía del recargo coincide exactamente con la sanción mínima prevista en el art. 87.1 L.G.T. para las infracciones tributarias graves tipificadas en el art. 79 a) L.G.T., de manera que la aplicación de esta medida no supone otorgar al contribuyente un trato muy distinto del que le correspondería si se aplicaran las medidas previstas en el Capítulo VI sobre Infracciones y sanciones de la Ley General Tributaria. La única diferencia que puede apreciarse es que el recargo tiene un componente indemnizatorio del que la sanción carece; diferencia, no obstante, que no tiene magnitud bastante para favorecer el pago voluntario dado que, como señala el Fiscal General del Estado, el único beneficio que recibe el contribuyente moroso que ingresa voluntariamente su deuda es el ahorro del interés de demora, mientras que si elude el pago pierde la atenuante, pero tiene la posibilidad de que la Administración tributaria no perciba su omisión.”

Se delinea así el carácter mixto y fronteras de estos recargos no sancionatorios: al sustituir el interés de demora, tienen carácter indemnizatorio; al ser superiores al interés de demora pero inferiores a la sanción y excluirla, ejercen una función de estímulo en el sentido de reparar el incumplimiento espontáneamente, aunque sea tarde, para evitarse la sanción. La figura del actual artículo 27 de la Ley General Tributaria sigue esta línea: si se presenta la autoliquidación dentro de los 3, 6 ó 12 meses siguientes al término del plazo voluntario, el recargo será del 5, 10 ó 15% respectivamente, con el efecto de excluir el interés de demora (implícitamente lo incluye, pero lo supera) y las sanciones (que son inferiores).

La Ley General Tributaria española regula también la figura de los recargos del período ejecutivo, en su artículo 28: líquida y exigible una obligación tributaria principal por resolución administrativa, se establece un recargo ejecutivo del 5 por 100 cuando se satisface el importe de la obligación antes de la notificación de la llamada providencia de apremio, que es el acto que inicia el cobro ejecutivo en sede administrativa; un recargo de apremio reducido del 10 por 100 si se paga en el plazo conferido por la providencia de apremio según lo dispuesto por el artículo 62.5 L.G.T.; un recargo ordinario del 20% en los demás casos. Mientras que los primeros dos recargos sustituyen el interés de demora generado desde el inicio del período ejecutivo, el tercero no es incompatible con éste.

Es importante señalar, además, que en el sistema español no se establecen sanciones por el no pago de una obligación liquidada administrativamente, por lo que puede decirse que los recargos ejecutivo y el de apre-

mio reducido tienen el efecto de incentivo de que el sujeto pasivo pague su deuda, si bien ya no espontáneamente pues ya ha habido requerimiento administrativo, antes de que se agote el procedimiento de autoliquidación. El de recargo ejecutivo busca incentivar a que el sujeto pasivo pague antes de que inicie el procedimiento de apremio y el de apremio reducido que pague en el plazo del requerimiento de apremio. En ambos casos, al sustituir el interés de demora, mantienen un componente indemnizatorio, además del incentivador a que se refiere el Tribunal Constitucional, sin llegar a extremos asimilables al de una sanción. Además, al recargo de apremio reducido y el ordinario de apremio tienen un componente indemnizatorio autónomo, distinto del implícito en el interés de demora, cual es el de indemnizar el coste añadido que supone para los órganos encargados de la recaudación tributaria los procedimientos de apremio administrativo.

En Nicaragua, el recargo se encuentra regulado por el artículo 51 que indica:

“La falta de pago de las obligaciones tributarias dentro del plazo establecido en la disposición legal o reglamentaria correspondiente, hará surgir sin necesidad de actuación alguna de la Administración Tributaria, la obligación a cargo del contribuyente, de pagar mensualmente recargos por mora de conformidad a lo establecido en el artículo 131 del presente Código, y otras disposiciones legales que regulan la creación y demás efectos relativos a cada uno de los tributos vigentes. El recargo no podrá exceder de la suma principal adeudada. El monto de la deuda principal será actualizado mensualmente para mantener la paridad monetaria en relación al dólar de los Estados

Unidos de América, según la legislación monetaria vigente y las correspondientes disposiciones emitidas por el Banco Central de Nicaragua. Las disposiciones establecidas en los párrafos anteriores también deberán aplicarse en beneficio del contribuyente o responsable en caso de mora por parte de la administración tributaria cuando esté obligada, por resolución administrativa al reembolso de pagos indebidos realizados a favor del fisco, o de saldos a favor provenientes de tributos fiscalizados, a partir de la fecha de vencimiento del plazo exigible para la devolución del crédito a favor del contribuyente o responsable”.

15. Obligaciones y deberes de la Administración Tributaria

LAS SITUACIONES JURÍDICAS ACTIVAS

El estudio de las situaciones jurídicas activas del contribuyente o sujeto pasivo frente al Ente público constituye una de las novedades dogmáticas de la doctrina tributaria, que siempre giró en torno a la construcción de las situaciones jurídicas pasivas del administrado tributario. Fruto de esta tendencia, el apartado 1 del artículo 30 de la Ley General Tributaria 58/2003 de España, describe este tipo de situaciones de la siguiente manera:

“La Administración tributaria está sujeta al cumplimiento de las obligaciones de contenido económico establecidas en esta Ley. Tienen esta naturaleza la obligación de realizar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, la de devolución de ingresos indebidos, la de reembolso de los costes de las garantías y la de la satisfacer intereses de demora.”

Establece el artículo 51 del código tributario:

“...Las disposiciones establecidas en los párrafos anteriores también deberán aplicarse en beneficio del contribuyente o responsable en caso de mora por parte de la administración tributaria cuando esté obligada, por resolución administrativa al reembolso de pagos indebidos realizados a favor del fisco, o de saldos a favor provenientes de tributos fiscalizados, a partir de la fecha de vencimiento del plazo exigible para la devolución del crédito a favor del contribuyente o responsable”.

Y el artículo 76 del mismo cuerpo de leyes dispone:

“Los pagos indebidos de tributos, multas, recargos moratorios y sanciones, dará lugar al ejercicio de la acción de Repetición mediante la cual se reclamarán la devolución de dichos pagos. La acción de repetición corresponderá a los contribuyentes y responsables que hubieren realizado el pago considerado indebido. El derecho de los particulares y contribuyentes a repetir por lo pagado indebidamente o a solicitar compensación o devolución de saldos a su favor, prescribe a los cuatro (4) años contados a partir de la fecha del pago efectivo o a partir de la fecha en que se hubiese originado el saldo a su favor”.

En este artículo encontramos el reconocimiento de situaciones activas que la norma española llama “obligaciones realizar devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo” bajo la denominación “pagos debidos”. Asimismo, encontramos el equivalente a “la obligación de devolución de ingresos indebidos” bajo la expresión “restitución de lo pagado indebidamente”.

La devolución, la compensación y la confusión, son las formas para ejercer el derecho implícito en una situación tributaria activa.

El artículo 39 Ctr establece que la compensación de oficio es una facultad, no una obligación de la Administración.

“Cuando el contribuyente o responsable no ejerza el derecho de Devolución o Reembolso, se compensarán de oficio o a petición de parte las obligaciones o deudas tributarias firmes, líquidas y exigibles del contribuyente o responsable con sus créditos o saldos a favor, aceptadas y liquidadas por la Administración Tributaria, referente a períodos no prescritos, empezando por los más antiguos y aunque provengan de distintos tributos”.

Un rasgo importante de esta legislación es que la devolución no depende necesariamente de la previa compensación, lo que ha redundado en un desarrollo reglamentario que prevé la compensación previa con base en los datos existentes en la cuenta integral y sin proceder a realizar un proceso exhaustivo de verificación, trasladando al contribuyente la obligación de evidenciar la existencia de una deuda en su contra.

Las devoluciones correspondientes al ejercicio económico en vigencia se efectuarán con cargo a la partida de ingresos respectiva. Subyace aquí la concepción de la devolución de pagos hechos en períodos vencidos como un gasto, que requiere un crédito presupuestario autorizado, en lugar de conceptualizar la devolución como un “no ingreso” independientemente del ejercicio económico al que correspondan.

CAPÍTULO III

LOS SUJETOS

DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

.....

1. Sujeto activo

El artículo 15 del código tributario conceptualiza al sujeto pasivo como *“El Estado por medio de la Administración Tributaria, es el Sujeto activo, o acreedor de la obligación tributaria y está facultado legalmente para exigir su cumplimiento.”*

También es relevante para la conceptualización del sujeto activo lo dispuesto por el artículo 145 Ctr, que indica

“Se entiende como Administración Tributaria la Dirección General de Ingresos (DGI), organismo autónomo del Ministerio de Hacienda y Crédito Público (MHCP) conforme ley, que tiene a su cargo la administración, recaudación, fiscalización y cobro de los tributos, establecidos a favor del Estado, todo conforme las leyes, reglamentos y demás disposiciones legales que los regulen. La Administración Tributaria deberá cumplir y hacer cumplir las disposiciones contempladas en el presente Código y en las demás leyes tributarias. La Administración Tributaria deberá además percibir las multas y otros cobros pecuniarios determinados por ley y aplicados por los organismos gubernamentales de conformidad a las normas legales que los regulen, sin perjuicio de lo

dispuesto en el artículo 1 del presente Código relativo a las excepciones”.

El sujeto activo de la obligación tributaria es el Ente público titular del derecho de crédito tributario. **A. MENENDEZ MORENO**,⁴² nos ofrece las siguientes definiciones básicas en torno al sujeto activo del tributo:

“Definido el tributo (...) como una relación jurídica de carácter obligacional, es posible advertir en su configuración la presencia de una parte acreedora y de una parte deudora.

(...) a la parte acreedora (...) se conoce como sujeto activo del tributo.

Este sujeto activo del tributo es pues quien ocupa la posición acreedora de la obligación tributaria.

Conviene aclarar que el sujeto activo de la relación jurídica derivada de la aplicación de los tributos será quien pueda exigir su cumplimiento, esto es, la Administración pública que lleve a cabo la gestión y la recaudación del respectivo tributo. Debe advertirse que el sujeto activo puede o no coincidir con el titular del poder tributario, entendiéndose por tal el ente público que establece y regula el tributo; y puede o no coincidir también con el titular del crédito tributario, que es el ente público en cuyo favor se recaudan las sumas de dinero en que se materializa la obligación tributaria.”

42 Derecho Financiero y Tributario, Lecciones de Catedra, Parte General, 6ª edición, Editorial Lex Nova, Valladolid, 2005, p 235.

El mismo autor señala que, desde el punto de vista del acreedor, los tributos se establecen a favor de los entes públicos:

Los acreedores de la relación obligacional en que consiste el tributo son los entes públicos...

Reiterando que:

“...se puede distinguir entre el ente acreedor y el ente perceptor, siendo este último aquél a quien corresponde el producto de lo recaudado por el tributo, sea o no el ente acreedor; esto es, el que puede jurídicamente exigir su cobro.”

CALVO ORTEGA⁴³ también destaca la necesidad de que el sujeto activo sea un ente público, al señalar que *“los tributos se afectan al gasto público y, en consecuencia, sólo son debidos a Administraciones Públicas.”*

En este sentido, tratándose de una relación jurídica de deuda, será sujeto activo el ente público titular de las potestades administrativas de gestión del tributo, independientemente de que este ente ostente o no la titularidad de la potestad normativa sobre el tributo de que se trate, o de que el ente tenga potestad financiera sobre el producto recaudatorio del tributo.

Así sucede, por ejemplo, con las exacciones parafiscales de la seguridad social, en que es el Estado el que las establece por Ley, pero es el Instituto Nicaragüense de Seguridad Social, en tanto organismo autónomo, la que tiene las potestades administrativas de gestión y, por tanto, es ésta el sujeto activo. Otro ejemplo es

43 Curso de derecho financiero, derecho tributario, parte general. Editorial Civitas, Madrid 1997, pág 151.

el del Impuesto de Bienes Inmuebles, en que el sujeto activo es la Municipalidad respectiva, independientemente de que quien establece normativamente el tributo sea el Estado.

2. Sujetos pasivos

Una regulación adecuada de los sujetos pasivos de la obligación tributaria debe distinguir las diversas categorías de éstos, que se justifican en relación con las finalidades que se persiguen tanto para distribuir la carga tributaria como para asegurar la adecuada recaudación de los tributos. Independientemente de que existen varios criterios de clasificación, lo esencial es distinguir entre:

1. El contribuyente puro y simple, que es quien realiza el hecho generador y al mismo tiempo es su capacidad económica la que el tributo pretende gravar.
2. Otro tipo de sujetos que aparecen más bien como colaboradores en la recaudación y/o como garantes de la obligación tributaria.

El artículo 16 Ctr señala que sujeto pasivo “Es el obligado en virtud de la ley, al cumplimiento de la obligación tributaria y cualquier otra obligación derivada de ésta, sea en calidad de contribuyente o de responsable.”

El artículo 18 Ctr define al contribuyente; “Para todos los efectos legales, son contribuyentes, las personas directamente obligadas al cumplimiento de la obligación tributaria por encontrarse, respecto al hecho generador, en la situación prevista por la ley. Tendrán el carácter de contribuyente, por consiguiente: 1. Las personas naturales, las personas jurídicas de derecho público o derecho privado y los fideicomisos. 2. Las en-

tidades o colectividades que constituyan una unidad económica, aunque no dispongan de patrimonio, ni tengan autonomía funcional.

El artículo 17 Ctr define el concepto de “contribuyentes solidarios” así: *“Están solidaria e indivisiblemente obligadas aquellas personas, respecto de las cuales se verifique un mismo hecho generador. El principio de solidaridad en materia tributaria se regirá por lo establecido en la legislación nacional vigente. En virtud de la presente 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. En el caso que solo alguno o algunos de los responsables solidariamente hayan satisfecho la obligación exigida, estos pueden posteriormente reconvenir al resto que no lo hicieron, con deducción de su parte proporcional; 2. El pago total de la obligación tributaria, 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 que se haga en base a la ley libera a todos los deudores; 5. Cualquier interrupción de la prescripción a favor o en contra de uno de los deudores, favorece o perjudica a los demás; y, 6. En las relaciones privadas entre contribuyentes y responsables, la obligación se divide entre ellos; y quien haya efectuado el pago puede reclamar de los demás el total o una parte proporcional, según corresponda. Si alguno fuere insolvente, su porción se debe distribuir a prorrata entre los otros”.*

El artículo 19 CTr define a los responsables u obligados por deuda tributaria ajena al decir: *“Son responsables por deuda tributaria ajena las personas que por la naturaleza de sus funciones o por disposición legal, deben cumplir o hacer cumplir dichas obligaciones, como, son entre otros, los apoderados, los administradores, o representantes en su caso.*

La responsabilidad establecida en el presente artículo se limita al valor de los patrimonios que se administran o estén bajo su responsabilidad. En caso que el administrador o responsable tuviere un superior jerárquico a quien pudiere advertir de manera escrita de la responsabilidad de cumplir en tiempo y forma con una obligación tributaria y el segundo hace caso omiso a tal advertencia, el administrador o responsable se verá relevado de responsabilidades por ese caso en particular”.

El artículo 20 Ctr define a los agentes de retención o de percepción al decir “*Son responsables directos en calidad de Responsable Retenedor o Responsable Recaudador, 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. Responsable Retenedor son los sujetos que al pagar o acreditar ciertas sumas a los contribuyentes o terceras personas, están obligados legalmente a retener de las mismas, una parte de éstas como adelanto o pago a cuenta de los tributos a cargo de dichos contribuyentes o terceras personas, y enterarlo al fisco en la forma y plazos establecidos en este Código y demás leyes tributarias. 2. Responsable Recaudador son las personas que por disposición legal deben percibir el impuesto y enterarlo al Fisco. También son responsables recaudadores, las personas jurídicas con quienes la Administración Tributaria suscriba convenios para percibir los tributos y sanciones pecuniarias. Lo establecido en los párrafos anteriores no invalida la facultad de la Administración Tributaria, de hacer efectivo el cobro, a las personas que se encuentran obligadas a cumplir en forma directa con la retención o percepción en su caso”.*

El artículo 21 define la responsabilidad del agente de retención o de percepción al decir:

“Efectuada la retención o percepción, el retenedor 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 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 la vía judicial correspondiente. Si el quien haya efectuado por error la retención o percepción del tributo, hubiese ingresado el dinero al Fisco dentro del plazo máximo de un (1) mes de retenido o percibido éste, se considerará el hecho como error excusable y procederá la devolución de la suma correspondiente al acreedor, a su simple solicitud, sin mayor responsabilidad”.

Para estudiar el tema de los sujetos pasivos de la obligación tributaria, se debe partir de que el marco legal tributario puede ubicar a distintos sujetos en distintas situaciones jurídicas que hay que clasificar y diferenciar.

Asimismo, es de recordar que las distintas situaciones jurídicas pasivas pueden referirse sea a la obligación tributaria principal, sea a las obligaciones tributarias accesorias.

En su intento por clasificar las distintas situaciones jurídicas pasivas, la doctrina ha acuñado diversos términos, entre los que más destacan los siguientes:

- Contribuyentes (únicos, solidarios o mancomunados).
- Sustitutos (totales o parciales).
- Responsables (subsidiarios o solidarios).

- Recaudador sin título.
- Sucesor intervivos de una deuda tributaria.
- Sucesor mortis causa de una deuda tributaria.
- Repercutido jurídico de la deuda tributaria.

El problema a la hora de manejar estos términos es que han sido utilizados, tanto en la doctrina, como en la legislación, con una alta dosis de ambigüedad. Por lo tanto, trataremos de centrar la atención en las diferencias sustanciales que teórica y positivamente se pueden dar en las situaciones jurídicas pasivas, con indicación de los sentidos en que se utilizan los distintos términos.

En esencia, podemos decir que la estructuración legislativa de los sujetos pasivos depende de las distintas finalidades que se persiguen a la hora de establecer las leyes tributarias.

La finalidad esencial constituye en gravar la capacidad económica de determinado sujeto, esto es, la relativa a la elección de la capacidad económica que se quiere gravar. Desde este punto de vista, el tema de la subjetividad tributaria se entronca con el problema de los criterios para la **distribución** de la carga tributaria, que es el objeto de finalidades extrafiscales de carácter distributivo.

Asimismo, nos encontramos con finalidades relativas a la finalidad fiscal o recaudatoria. De este modo, la estructuración de los sujetos pasivos gira en torno a dos órdenes de finalidades intrínsecamente relacionadas entre sí:

- a) Una finalidad de facilitar las tareas recaudatorias de la Administración. Esta busca ubicar a determi-

nados sujetos que, en el tráfico económico, se encuentran en relación con una gran cantidad de individuos cuyas capacidades económicas se quiere gravar. De este modo, se intenta reducir el número de sujetos con los que la Administración debe lidiar a la hora de recaudar los tributos. De lo que se trata, en síntesis, es de, responsabilizando a unos pocos de las obligaciones tributarias, llegar a muchas capacidades económicas.

- b) Una finalidad de asegurar el cumplimiento de la obligación tributaria.

La clasificación de sujetos pasivos que contiene el código tributario la encontramos en el artículo 16, que declara que *“es sujeto pasivo la persona obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable”*.

Hechas estas consideraciones, pasamos a caracterizar las distintas situaciones jurídicas.

3. El contribuyente

Hemos visto que el hecho generador o imponible tiene un elemento subjetivo, que constituye en el vínculo que une a un determinado sujeto con el elemento objetivo. De este modo, cuando el elemento objetivo se verifica respecto de un determinado sujeto, se verifica el hecho imponible y, por tanto, se devenga o nace la obligación tributaria.

Lo normal es que este mismo sujeto del elemento subjetivo del hecho generador sea el sujeto deudor en la relación jurídica tributaria. Algunos autores llaman a este sujeto pasivo del tributo, “contribuyente”. Otros,

como **FONROUGE**, prefieren la expresión de “deudor” tributario.

El uso del término “contribuyente” es la postura adoptada por el código tributario, al definir en el artículo 16 como contribuyentes a las personas respecto de las cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria.

La definición evidencia la conexión de este sujeto pasivo con la elección de la capacidad económica que se quiere gravar.

En este mismo sentido, la ley de concertación tributaria, a manera de ejemplo, señala en el artículo 31, al referirse al impuesto a la renta de actividades económicas, que dice: *“Son contribuyentes, las personas naturales o jurídicas, fideicomiso, fondos de inversión, entidades y colectividades, residentes, así como todas aquellas personas o entidades no residentes, que operen con o sin establecimientos permanentes, que devenguen o perciban, habitual u ocasionalmente, rentas de actividades económicas”*. Estos mismos, según el artículo 15 Ctr, son los deudores u obligados al pago del impuesto.

Dentro de este mismo concepto podemos incluir el caso de concurrencia de contribuyentes en el hecho generador, que se da cuando la Ley incluye dos o más personas respecto de las que se verifica un mismo hecho generador. En tales casos, se suele dar la regla de solidaridad en la deuda tributaria, de lo que es claro ejemplo el artículo 17 Ctr pero también puede darse la regla de la mancomunidad, de lo que es un buen ejemplo el artículo 3, del decreto 3-95, de Impuesto de Bienes Inmuebles, al decir: *“Son sujetos pasivos o contribuyentes del IBI, independientemente de que tengan o no título y con*

responsabilidad solidaria en todas las obligaciones a que esta ley se refiere, los siguientes en orden de prelación: a) Los propietarios, cualquiera de ellos cuando un inmueble pertenezca a varios y cuando se trate de propiedades en régimen de propiedad horizontal, de conformidad con la Ley que Reglamenta el Régimen de la Propiedad Horizontal (Decreto Legislativo No. 1909 del 26 de agosto de 1971); b) Los nudos propietarios y usufructuarios, en forma indistinta y solidaria; c) Los usuarios o habitantes...”

Es oportuno tener en cuenta que el término “contribuyente” es utilizado por algunos autores para designar a la persona **realmente** incidida con el tributo.

Esta acepción proviene de la jerga económica, en la que resulta central el estudio de la incidencia económica, esto es, de la traslación **real** de los tributos. Desde el punto de vista jurídico, el término tiene, como hemos visto, una connotación distinta.

Ahora, si bien es cierto que muchas veces la figura del contribuyente coincide con aquel sujeto cuya capacidad económica se quiere gravar, ello no es necesariamente así. En algunos impuestos, el propio legislador pretende gravar la capacidad económica de un sujeto distinto, sea a través del fenómeno de la traslación jurídica, ejemplo el del impuesto sobre el valor agregado, sea a través del fenómeno de la traslación económica que el propio legislador prevé que se dará: es el caso de un impuesto monofásico como el selectivo de consumo, que se cobra a nivel de fábrica o aduana y se espera se traslade al consumidor final a través del precio.

El código penal, ha recogido, a este tipo de contribuyente para efectos de ciertas figuras sancionatorias.

Así, el artículo 305 Pn tipifica el delito de apropiación de retención impositiva al decir:

“El retenedor de impuestos autorizado por la ley correspondiente que, mediante alteración fraudulenta u ocultación, no entere el impuesto retenido, será penado con prisión de uno a tres años y multa de una a tres veces el valor del monto no enterado”.

En ambos casos, el contribuyente no es aquel cuya capacidad económica se quiere gravar, sino otro sujeto estrechamente relacionado con el titular de la capacidad económica gravada, que el legislador designa como único interlocutor respecto del Fisco. Ese interlocutor (contribuyente jurídico) está obligado por ley a ingresar las cantidades que él puede o debe cobrar al contribuyente económico.

4. Las técnicas que facilitan la recaudación de los tributos

Como adelantamos, la estructuración de los distintos tipos de sujetos pasivos depende de las finalidades del legislador. Para comprender las figuras que de seguido analizamos, puede ser útil partir de las claras explicaciones de **FERREIRO** en cuanto a las finalidades típicas de los impuestos:

“...hemos de darnos cuenta de que el gravamen de la riqueza o de un cierto tipo de riqueza es fin necesario de los impuestos que siguen el principio de capacidad; necesario, pero no único. Con el establecimiento de un impuesto el legislador puede perseguir varios fines....El esclarecimiento de estos fines es importante, desde el punto de vista jurídico, para una correc-

ta interpretación de las normas. Y para ello es fundamental, dentro del esclarecimiento de la intención del legislador, de los fines que persigue, poner en claro cuál es la riqueza que el legislador quiere gravar.”

Sobre esta base, la doctrina española ha hecho la siguiente distinción:

- La riqueza que el legislador quiere gravar (objeto-fin);
- La riqueza gravada (objeto material) Así la explica FERREIRO:

*“La riqueza que el legislador quiere gravar forma parte del mundo de los fines del tributo. Del objeto, del fin o del conjunto de fines que persigue el legislador con su establecimiento. Tales fines han de ser aclarados en lo posible si queremos **interpretar correctamente las normas que lo regulan. Pero tales fines sólo pueden ser aclarados teniendo en cuenta la totalidad de las normas que regulan un determinado impuesto, los antecedentes históricos, la situación del impuesto dentro del sistema, etc.** La riqueza que se quiere gravar, como los otros fines del tributo, puede no expresarse claramente en las normas que lo regulan, y éstas, desde luego, pueden no contener ninguna alusión expresa a la misma...La riqueza que se quiere gravar puede no estar incorporada a las normas que regulan el tributo, Puede, por tanto, desde luego, no estar incorporada a la norma que define su hecho imponible.*

En cambio, la riqueza gravada por el tributo sí ha de estar incorporada a la normativa del tributo y precisamente, es obvio, a la norma que define el hecho imponible.”

Hay casos en que la riqueza que se quiere gravar y la riqueza gravada coinciden. Hay otros, como en general los impuestos sobre el valor agregado, en que una y otra difieren. Así lo expresan **LOZANO SERRANO, MARTIN QUERALT, CASADO OLLERO y TEJERIZO LOPEZ**⁴⁴

“...si normalmente el objeto del tributo aparece recogido por el presupuesto objetivo del hecho imponible, no siempre el paralelismo es tan evidente, pudiendo dicho objeto quedar fuera de la definición normativa del presupuesto de hecho del tributo e incluso completamente ajeno a toda la estructura de éste. Así ocurre, por ejemplo, cuando para gravarse el consumo, como índice de capacidad económica, la ley configura como hecho imponible la fabricación o la venta de esos productos cuyo consumo quiere hacer tributar.”

Así, por ejemplo, el impuesto sobre el valor agregado, constituye un caso típico de discrepancia entre el **objeto material** y el **objeto-fin** del impuesto, especialmente en la modalidad del hecho generador relativa a operaciones locales y a exportaciones. En efecto, el impuesto grava formalmente los ingresos que provienen de actividades empresariales y profesionales: éstos son su **objeto material o riqueza gravada**. Sin embargo, en virtud de dos mecanismos, la traslación jurídica del impuesto al consumidor y la deducción o acreditación de los impuestos soportados no como consumidor final, el verdadero objeto-fin, entendido como **riqueza que el legislador ha querido gravar**, es la riqueza gastada por el consumidor

44 Curso de derecho financiero y tributario. 7ª edición, editorial tecnos, Madrid 1996. Pág 293.

de mercancías o servicios, en tanto manifestación indirecta de capacidad económica.

En estos casos, como analiza el mismo **FERREIRO**,

“...con el fin primordial de facilitar y asegurar el cumplimiento del tributo, nuestro ordenamiento jurídico ha conocido y conoce diversas técnicas que, en general, interponen entre la Hacienda Pública y las personas a las que la Ley quiere gravar de modo expreso con el tributo a un tercer sujeto a quien obliga a ingresar las cantidades que él puede o debe cobrar a estas personas, generalmente un grupo de personas numeroso que tienen con el sujeto interpuesto una determinada relación.”

EL SUSTITUTO O AGENTE DE RETENCIÓN O PERCEPCIÓN

Una de las técnicas que tienen como fin el facilitar la recaudación de los tributos es la del sustituto, conocido en nuestro ordenamiento positivo como una modalidad de responsable denominado agente de retención o de percepción.

En efecto, nuestro código tributario no contempla expresamente al “sustituto” entre los sujetos tributarios, pero la podemos hacer equivaler a la de agente de retención o percepción. Aun sin usar esa denominación, la figura del sustituto existe en algunas leyes que regulan impuestos. El fenómeno puede explicarse así: en algunas ocasiones las leyes tributarias prevén, a la par del hecho generador, un presupuesto de hecho separado que tiene como elemento subjetivo a un sujeto distinto al del elemento subjetivo del hecho generador. Simultáneamente, lo erigen como deudor de la obligación tributaria, mediante un diseño en que los

mecanismos normativos de determinación y recaudación de ésta ubican a este segundo sujeto en primer plano. Se dice, entonces, que se coloca a este sujeto en lugar de o en sustitución del contribuyente o sujeto del hecho generador.

El artículo 20 Ctr define a los agentes de retención o de percepción como una modalidad de responsables al decir que son: *“...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...”*

Como responsables que son, los agentes de retención o de percepción se diferencian de los “contribuyentes”. En la terminología del código, los contribuyentes son, como vimos ya, las personas respecto de las cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria. Además, el artículo 18 los remite como “obligados por deuda propia”. En cambio, los responsables son las personas obligadas por deuda tributaria ajena, o sea, que sin tener el carácter de contribuyentes deben, por disposición expresa de la ley, cumplir con las obligaciones correspondientes a éstos.

Así, a diferencia de los contribuyentes, los responsables no conforman el elemento subjetivo del hecho generador. Dentro de los responsables, los agentes de retención o de percepción se caracterizan por ser una figura puesta al servicio de una mayor facilidad en la recaudación de los tributos. Algunos autores consideran que si el agente de retención o de percepción excluye totalmente la participación como obligado frente al fisco del contribuyente, entonces comulgará de la categoría doctrinal del “sustituto”, mientras que si el contribuyente se mantiene obligado solidariamente

deberá ser considerado dentro de la categoría doctrinal del “responsable solidario”. La doctrina española, en general, al delimitar la categoría del “sustituto”, entiende que ésta subsiste aun cuando el contribuyente se mantenga como obligado tributario.

Por nuestra parte, nos adherimos a esta última postura, que caracteriza, sucintamente, la figura del sustituto así: en algunas ocasiones, las leyes tributarias prevén, a la par del hecho generador, un presupuesto de hecho separado que tiene como elemento subjetivo a un sujeto distinto al del elemento subjetivo del hecho generador. Simultáneamente, lo erigen como deudor de la obligación tributaria, mediante un diseño en que los mecanismos normativos de determinación y recaudación de ésta ubican a este segundo sujeto en primer plano. Se dice, entonces, que se coloca a este sujeto **en lugar de o en sustitución del contribuyente o sujeto del hecho generador**.

La sustitución puede ser total o parcial. Es total cuando el sujeto del hecho generador queda relevado de cualquier obligación tributaria. Es parcial cuando mantiene alguna obligación. En este último caso, el sustituto podría asimilarse al “responsable” de que habla la doctrina argentina, en tanto el Fisco puede teóricamente dirigirse al contribuyente (solidariamente o en subsidio, según la legislación concreta).

Sin embargo, es de notar que la sustitución, por la finalidad a la que responde, lleva normalmente aparejada una regulación específica relativa al procedimiento de determinación y recaudación, respecto del cual el sustituto es el obligado único. De este modo, aun en los casos de sustitución parcial, el sustituto se pone totalmente en lugar del contribuyente en lo relativo a las

obligaciones accesorias específicas del procedimiento de gestión. El resultado es que el Fisco se dirige siempre primero al sustituto que al sustituido (contribuyente), ya no porque se establezca expresamente una responsabilidad subsidiaria de éste respecto de aquél en la obligación tributaria principal, sino porque las normas especiales de gestión del tributo tienen como sujeto pasivo único al sustituto. Esto ha llevado a autorizada doctrina a observar que, en esta hipótesis, no se da sólo una sustitución de “un sujeto con un sujeto” sino la sustitución de un **mecanismo normativo con otro mecanismo normativo**.

Todo esto hace que se conceptualice al sustituto como un **obligado principal**: el sujeto activo no se dirige indistintamente al sustituto o al contribuyente, como sucedería en caso de una responsabilidad solidaria, o primero al contribuyente y luego al sustituto, como sucedería en caso de una responsabilidad subsidiaria, sino que debe dirigirse necesariamente, en primer lugar, al sustituto.

Como la capacidad económica que se quiere gravar es la del sujeto del hecho generador y no la del sustituto, se le confiere a éste sea la facultad/deber de retener el monto del impuesto de cualquier suma que deba de pagar a dicho sujeto (sustitución con retención), sea la facultad/deber de repercutir o trasladar jurídicamente el impuesto al sujeto del hecho generador (sustitución **sin** retención o con percepción). Es decir, en la sustitución con retención, el sustituto incide en la capacidad económica del contribuyente con ocasión de **un pago**; en la sustitución con percepción, el sustituto incide en la capacidad económica del contribuyente con ocasión de **un cobro**.

El artículo 21 Ctr establece que una vez hecha la retención o percepción, el único responsable es el agente. Si no realiza la retención o percepción, responde solidariamente, salvo que pruebe ante la administración tributaria que el contribuyente ha pagado el tributo. Si el agente, en cumplimiento de esta solidaridad, satisface el tributo, puede repetir del contribuyente el monto pagado al Fisco.

En esta regulación, encontramos que la sustitución es total una vez que se ha hecho la retención. Es parcial mientras no se haya hecho.

Ejemplos de sustitución con retención los encontramos en los impuestos únicos y definitivos previstos en la ley de concertación tributaria, en el Impuesto sobre la renta del trabajo dependiente (artículos 17 y siguientes), el empleador o patrono es sujeto pasivo de la obligación tributaria (principal y accesorias) en lugar del trabajador (art. 25). El hecho generador es la percepción de rentas del trabajo de una relación dependiente por parte del trabajador (contribuyente), mientras que el presupuesto de sustitución es la situación de empleador o patrono en una relación de trabajo dependiente. Se trata de una sustitución con retención.

Es parcial mientras no se haya hecho la retención, en cuyo caso el trabajador responde solidariamente con el empleador por la deuda tributaria principal. No obstante, el Fisco se dirige siempre primero al empleador porque el sistema de gestión está organizado en torno a éste.

Si ya se ha hecho la retención, la sustitución deviene total, porque sólo el empleador queda como obligado ante el Fisco.

En esencia, de lo que se trata es de esclarecer si el presupuesto de hecho del crédito está constituido únicamente por la retención o si, además, debe darse el ingreso efectivo por parte del retenedor. En esa dirección, nos advierte **J.J. HINOJOSA** que

“el previo ingreso no puede considerarse requisito constitutivo del derecho otorgado, porque en el marco de las relaciones tripartitas que se dan en los mismos la persona obligada al ingreso no se hace coincidir con aquella a quien se atribuye el derecho.”

Si hay retención indebida, el contribuyente puede pedir la devolución al retenedor y éste, a su vez, puede pedir la devolución al Fisco. Ahora, la retención indebida, por su carácter ilegal, no puede generar derecho de crédito por sí misma, si no se comprueba el ingreso efectivo. Es decir, en ésta, a diferencia de la retención debida, el ingreso efectivo sí constituye presupuesto constitutivo del derecho de crédito. La práctica o no de la retención es un hecho relevante para determinar quién es el sujeto legitimado para solicitar la devolución. Así, si se practicó la retención, el retenedor no está legitimado para pedir la devolución, aunque sí para rectificar su declaración. En este caso, el legitimado para pedir la devolución es el contribuyente retenido. No obstante, si el retenedor no rectifica su declaración, el contribuyente deberá solicitar la declaración de indebida de la retención y su ingreso. Con base en ello podrá solicitar la devolución. Si no se practicó la retención pero sí hubo ingreso, el retenedor es el legitimado para rectificar y solicitar devolución, lo mismo si el contribuyente le ha solicitado el reembolso y el agente de retención ha procedido a dicho reembolso.

Algunos autores, y el propio código tributario en su artículo 19, entienden que el sustituto es un deudor por deuda ajena. Esta expresión debe entenderse sea en el sentido de que es un deudor por una obligación nacida de un hecho generador en que el sustituto no aparece, sea en el de que el sustituto o agente de retención o percepción no ve, en principio, gravada su propia capacidad económica. Pero es una deuda propia desde el punto de vista del presupuesto de hecho en que sí aparece.

Debe precisarse, por último, que, en casos como el del impuesto de salarios mencionado, si el contribuyente es un funcionario público, la figura del sustituto y del sujeto activo se confunden y, por tanto, el contribuyente queda como el único obligado, a quien se le aplica como mecanismo recaudatorio “la retención”. Estamos ante lo que la doctrina llama “retención directa”, a diferencia de la sustitución con retención, en que estamos ante una “retención indirecta”.

EL RECAUDADOR SIN TÍTULO

Siempre con la finalidad de facilitar las tareas recaudatorias de la Administración, la Ley puede encomendar a determinados sujetos particulares que cobren un tributo al particular, en nombre y por cuenta del Estado, el cual deben luego ingresar en el Tesoro. Estos sujetos se ubican en el lado activo de la relación tributaria, a la manera de “sustitutos” del ente público y no del contribuyente. La doctrina ha dado en llamar a esta figura “recaudador sin título”. Es el caso de un impuesto cuyo hecho generador grave al usuario de un servicio de transporte y, simultáneamente, obligue

a la empresa que da el servicio a cobrar un impuesto, junto al precio del transporte.

En nuestro ordenamiento, puede citarse como ejemplo de recaudadores sin título las instituciones financieras que, mediante convenio con la Administración Tributaria, están autorizados para el cobro de impuestos.

LA TRASLACIÓN JURÍDICA

Como tercera técnica para facilitar la recaudación del tributo, la Ley puede incluir como elemento subjetivo del hecho imponible a un sujeto cuya capacidad económica no es la que se quiere gravar, pese a lo cual se le considera deudor de la obligación tributaria principal y de las accesorias. Para lograr la finalidad dicha, se atribuye al contribuyente la facultad o facultad/deber, de carácter jurídico, de trasladar o repercutir el impuesto al sujeto cuya capacidad económica se quiere gravar. Este sujeto no aparece en el círculo de obligados tributarios frente a la Administración. Es el caso del impuesto sobre las ventas (excluyendo las importaciones), en que junto a la facultad-deber de repercusión se da el sistema de deducciones de los montos de impuesto repercutidos a su vez contra el sujeto pasivo por otros sujetos pasivos con derecho de repercusión.

Parte de la doctrina, especialmente de la rama económica del estudio de la Hacienda Pública, ha reservado el término “contribuyente” para el que efectivamente soporta la carga tributaria. De este modo, en el caso que nos ocupa, el contribuyente no sería el sujeto del elemento subjetivo del hecho generador sino el consumidor final, pese a que éste no guarda una posición jurídica pasiva frente al ente público. Este tipo de contribuyente no puede ser relevante si no es considerado

por el ordenamiento jurídico. En ese sentido, es quizá el control de constitucionalidad de los principios de justicia tributaria material el que puede darle una especial relevancia a esta figura de “contribuyente de hecho”.

Es de apuntar también que el fenómeno de la traslación jurídica ha sido elevado a criterio de distinción entre impuestos directos e indirectos, desde un punto de vista técnico jurídico, por autorizada doctrina (**SAINZ DE BUJANDA**): se ha planteado que, más que de impuestos directos e indirectos, debería hablarse de métodos impositivos directos e indirectos. Así, cuando el Estado le cobra al sujeto pasivo y no le da un derecho de repercusión contra otro sujeto para resarcirse de lo que deba pagarle al Estado, estamos ante un impuesto directo. En cambio, cuando sí se establece ese derecho de repercusión, estamos ante un impuesto indirecto.

No obstante, recordemos, como dijimos atrás, que también parte de la doctrina se pronuncia por que también serían indirectos aquellos impuestos en que, si bien el legislador no prevé en forma expresa un derecho de repercusión o traslación a favor del directamente obligado ante el fisco contra el sujeto cuya capacidad contributiva se quiere efectivamente incidir, parece muy claro que de hecho es a éste a quien se pretende gravar. Se habla así de un “derecho de repercusión implícito”. Este planteamiento no implica, desde un punto de vista jurídico, dar un reconocimiento indiscriminado al fenómeno económico de la traslación, sino sólo a aquellos desplazamientos de la carga tributaria que, por su certeza, no pueden haber sido presupuestos y previamente aceptados por el legislador. Así, si bien no aparecen reconocidos expresamente en una determinada norma, entran en la *ratio legis* y, por eso, no son

más un fenómeno exclusivamente económico, sino un fenómeno jurídico.

En un impuesto en que el contribuyente traslada económicamente el impuesto según lo previsto por el legislador como finalidad de la norma, como el impuesto selectivo de consumo u otros derechos arancelarios, podría suceder que tal traslación sea contradictoria con la voluntad legislativa manifestada en los supuestos en que a un adquirente de mercancías se le exonera de todo deber de soportar la traslación o repercusión del impuesto –lo que se conoce en la doctrina como “exención del repercutido”. Es decir, si, por ejemplo, la ley exonera a una institución pública de todo impuesto tanto en sus compras como en sus ventas, la traslación económica operada por el contribuyente afecta la finalidad de que el impuesto no afecte el precio a que adquiere la institución pública. Ante esa colisión de finalidades en las normas, podría interpretarse que una exención así de general se refiere tanto a la traslación jurídica en sentido estricto –por ejemplo, la que opera en el impuesto al valor agregado-, como la traslación económica querida por el legislador. Siendo así, al no poder el contribuyente operar dicha traslación económica querida por el legislador, para evitar que soporte en su patrimonio un impuesto no pensado para gravarle dicho patrimonio, es necesario reconocerle un derecho de crédito, a efecto de que no traslade en el precio al exento dicho impuesto soportado.

CAPÍTULO IV

RECURSOS ADMINISTRATIVOS

EN MATERIA TRIBUTARIA

.....

Estamos claro que la administración tributaria, como una de las funciones que posee, está la de fiscalización de las actividades económicas de los sujetos pasivos, que anteriormente analizamos, y de los deberes formales que estos poseen. Esta actividad de fiscalización, podríamos conceptualizarla que en un sentido amplio, incluye el conjunto de acciones tendientes a verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, a través de la inspección, control o verificación de todas las operaciones económicas y actos administrativos del sujeto obligado o de algunas de sus actividades, a fin de comprobar la exactitud, la procedencia y la adecuación de sus declaraciones, a las leyes y reglamentos vigentes.

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

Esta función de comprobación que tiene el Estado la ejercerá sobre los contribuyentes, de acuerdo a las facultades contenidas en el código tributario vigente. Dicha función deberá de aplicarse universalmente, es decir la presencia fiscalizadora deberá ser percibida por los sujetos pasivos en todos los actos que realicen

y estén gravados o exentos por las leyes respectivas o políticas establecidas.

1. Función de fiscalización

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

Es de señalar que el control tributario ejercido por la administración tributaria es material y humanamente imposible de realizar sobre todos los contribuyentes. Por esta razón debe ejercer su función fiscalizadora en forma selectiva, es decir, tomar un grupo de contribuyentes del universo existente, con el propósito de verificar su grado de cumplimiento, de tal forma que recaiga en algunos directamente y a la vez tenga un efecto indirecto sobre todos al incrementar el riesgo subjetivo sobre el universo de contribuyentes.

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

plimiento voluntario de sus obligaciones impositivas por parte de aquellos.

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

En virtud de lo anterior, la función de fiscalización puede inducir al cumplimiento general, incluso llegar a la determinación de la deuda en ciertos casos, pero ella no agota el proceso operativo de la administración tributaria, el que sólo estará determinado con la percepción del tributo, si y sólo si, el contribuyente no hace uso de los recursos administrativos que el código tributario establece.

Algunas de las causas, que más frecuentemente influyen en el incumplimiento de las obligaciones tributarias, según la opinión de *Alba Lucía Orozco de Triana*⁴⁵ son:

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

45 Tecnología aplicada para combatir la evasión fiscal. Boletín DGI. Buenos Aires, trabajo presentado ante la XVII Asamblea General del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), realizada del 20 al 24 de Julio de 1983, en Curazao, Antillas Holandesas. Pág 787.

mente con sus deberes impositivos; mientras tanto en otros escenarios opuestos, al ciudadano incumplidor se lo considera como un referente a ser imitado por el resto de esa comunidad.

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

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

Complejidad y constantes cambios en la legislación tributaria: la necesidad de obtener mayores recursos en las administraciones tributarias de bajo cumplimiento provoca la necesidad de crear nuevos impuestos o formular cambios legislativos tendientes a aumentar las bases imponibles de tributos ya existentes. Estas reformas de índole legal obligan, en la mayoría de los casos, a dictar nuevas reglamentaciones que cambian constantemente las obligaciones de los contribuyentes. Este tipo de políticas, además de los perjuicios que provocan a la propia Administración Fiscal, desalientan al cumplimiento espontáneo de los buenos contribuyen-

tes; los cuales, a efectos de evitar incumplimientos por malas interpretaciones o incomprensión para el lego en estos temas requieren asesorarse por profesionales en la materia, con su consecuente costo adicional a la carga tributaria.

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

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

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

2. Objetivos de fiscalización

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

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

3. Métodos de fiscalización

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

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

de compra, notas de débito y crédito, correspondencia interna y externa.⁴⁶

METODO INDIRECTO: Consiste en detectar los errores en los ingresos, aún cuando la contabilidad pueda ser bien llevada, obteniendo información de fuentes externas (Dirección General de Aduanas, alcaldías, Instituto Nicaragüense de Seguridad Social e información obtenida de otras auditorías), es importante mencionar que la obtención de información exógena permite a la fiscalización cruzar información entre los datos declarados por el contribuyente versus la información exógena, a fin de detectar inconsistencias relevantes en las declaraciones.⁴⁷

TASACIÓN DE INDICIO O ESTIMACIÓN PRESUNTIVA: Estriba en la determinación global de la base imponible de contribuyentes que no llevan registros contables, o que éstos fueron incompletos o a juicio de la administración no son confiables y tampoco fueron debatidos por el contribuyente.⁴⁸ Éste se basa en el análisis de:

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

46 Manual General de Auditoría Fiscal, DGI, Nicaragua, junio 2004, pág 26.

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

48 Artículo 135 inciso b, 158 y 160 del Código Tributario de la República de Nicaragua.

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

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

Los mismos indicios figuran en el artículo 35 de la ley de concertación tributaria en concatenación con el artículo 28, inciso 1, letra b) y el inciso 2 del reglamento a la ley de concertación tributaria.

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

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

AJUSTES AL IMPUESTO SOBRE LA RENTA "IR":

Ingresos

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

Costos

- 1.- No reconocidos por ingresos no declarados.

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

Gastos

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

AJUSTES AL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO "IVA":

Débito fiscal

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

Crédito fiscal

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

AJUSTES A LAS RETENCIONES EN LA FUENTE:

- 1.- Retenciones no efectuadas:
 - a) Retenciones Preventivas a los domiciliados en el país.
 - b) Retenciones definitivas a los domiciliados en el país.
 - c) Retenciones definitivas a los no domiciliados en el país.
- 2.- Retenciones efectuadas en menor cuantía a la tasa establecida por ley.
- 3.- Retenciones efectuadas y no enteradas.
- 4.- Retenciones definitivas y acreditadas en las declaraciones de los anticipos mensuales o IR anual.

Es importante mencionar, que los conceptos de ajustes reflejados anteriormente, se fundamentan en los preceptos establecidos en la ley de concertación tributaria, su reglamento y el código tributario de la República de Nicaragua.

Así mismo, los ajustes referidos se determinan a través del trabajo de campo efectuado por los auditores fiscales, mediante la aplicación de procedimientos de

auditorías y fiscalización emanadas del Manual de Auditoría de la Dirección General de Ingresos.

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

Esta situación presenta dos alternativas:

Primero: La aceptación y pago de los adeudos determinados.

Segundo: Impugnar a través del Recurso de Reposición.

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

Es importante señalar, que la Ley no establece obligatoriedad a la administración tributaria de emitir cons-

tancia escrita, donde reconozca el beneficio del silencio administrativo positivo a favor del recurrente.

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

Primero: La aceptación y pago de los adeudos determinados.

Segundo: Impugnar a través del Recurso de Revisión.

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

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

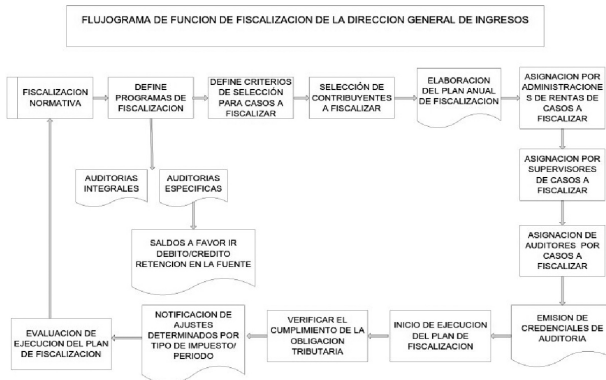
Primero: La aceptación y pago de los adeudos determinados.

Segundo: Impugnar a través del Recurso de Apelación.

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

do, operará el silencio administrativo positivo a favor del contribuyente:

A efectos de mostrar cómo se lleva a cabo el proceso de fiscalización, presentamos un flujograma de las etapas de éste:



4. Marco jurídico

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

CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE NICARAGUA:

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

CÓDIGO TRIBUTARIO

Artículo N° 146:

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

Exigir la presentación de las declaraciones tributarias dentro de los plazos o términos señalados por la ley; así como otras informaciones generadas por sistemas electrónicos suministrados por la Administración Tributaria (reporte de Retenciones en la Fuente y anexos al crédito del IVA).

Requerir el pago y percibir de los contribuyentes y/o responsables los tributos adeudados y en su caso los recargos y multas previstas en este Código.

Examinar a través de la fiscalización, las declaraciones presentadas por los contribuyentes y en casos de modificación notificar el correspondiente reparo.

Establecer con carácter general, parámetros de comportamiento por actividades económicas, a fin de tasar de oficio a aquellos contribuyentes que presenten desviaciones significativas con relación al parámetro de su actividad.

Artículo N° 147:

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

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

Artículo N° 148:

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

Mediante requerimiento de información tributaria, exigir la presentación de cualquier información relativa al cumplimiento de sus obligaciones impositivas.

Comprobar a través de análisis a su documentación comprobatoria que las declaraciones presentadas están sustentadas en registros contables, que cumplen con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

A falta de registros contables adecuados determinar de oficio la deuda tributaria.

Realizar toma de inventario físico con el objetivo de constatar la correspondencia entre los saldos de inventario y las ventas declaradas y determinar razonablemente tanto los ingresos como el costo declarado.

Verificar o constatar que los dictámenes fiscales que emitan las personas o firmas autorizadas estén debidamente sustentados a fin de aceptarlos o rechazarlos.

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

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

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

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

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

5. Derechos y garantías de los contribuyentes y/o responsables

DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE

Es necesario conocer los derechos de los contribuyentes, puesto que son éstos las bases de protección otorgadas por la ley, que garantiza que la Administración Tributaria, no podrá actuar arbitrariamente en detrimento de los sujetos pasivos de la relación tributaria,

en lo referente a los límites que el ordenamiento jurídico le impone.

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

En carácter general los derechos de los contribuyentes son:

A que se respete el Principio de Legalidad

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

Por su parte el artículo 3 del código tributario, expresa que solo por medio de ley podrá establecerse una nueva relación de los sujetos pasivos en relación con los tributos, exenciones, exoneraciones, sanciones, delitos, etc.⁴⁹

49 Arto. 3 Código Tributario. Sólo mediante ley se podrá: 1. Crear, aprobar, modificar o derogar tributos; 2. Otorgar, modificar, ampliar o eliminar exenciones, exoneraciones, condonaciones y demás beneficios tributarios; 3. Definir el hecho generador de la obligación tributaria; establecer el sujeto pasivo del tributo como contribuyente o responsable; la responsabilidad solidaria; así como fijar la base imponible y de la alícuota aplicable; 4. Establecer y modi-

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

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

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

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

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

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

ficar las preferencias y garantías para las obligaciones tributarias y derechos del Contribuyente; y 5. Definir las infracciones, los delitos y las respectivas sanciones.

En la Constitución Política encontramos la legitimidad, que tiene el poder judicial para intervenir ante la violación de la ley y los derechos de las personas. Al respecto el artículo 158 Cn., nos dice que la justicia, será impartida por la delegación del pueblo por el Poder Judicial, integrado por los Tribunales de Justicia.

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

A la irretroactividad de la ley

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

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

A que a todas las personas sean tratadas con igualdad

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

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

A una debida asistencia por parte de la Administración Tributaria

En cuanto el deber que tiene la Administración Tributaria de brindar una debida asistencia, los contribuyentes tienen derecho a hacer peticiones, denunciar, hacer críticas, de recibir una pronta respuesta o resolución y que se les resuelva los asuntos sometidos a la competencia de esta, en los plazos que la ley establezca, en virtud del artículo 52 de la Constitución Política y 64 del Código Tributario.

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

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

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

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

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

A que el sistema tributario sea proporcional y equitativo

El artículo 114 de nuestra Constitución Política, hace referencia a que el sistema tributario debe de tomar en consideración la distribución de las riquezas y de las Rentas, por tanto que para el pago de los tributos se tomara en cuenta la capacidad de cada sujeto para hacerlo efectivo, acorde a la riqueza que este tenga.

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

A que se respete la propiedad privada

En el Estado de Nicaragua, se garantiza el derecho a la propiedad privada, prohibiéndose las confiscaciones ya sean de los bienes muebles e inmuebles.

Los funcionarios públicos deben respetar este derecho, bajo la pena de responder con sus bienes por los perjuicios que infieran.⁵⁰

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

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

A la protección jurisdiccional

La existencia de mecanismos de protección jurisdiccional se conciben, en cuanto a la posibilidad de violaciones de los derechos y garantías constitucionales, a consecuencia del obrar de la potestad tributaria y en tanto la existencia de conflictos de intereses por parte de la Administración Tributaria y de los contribuyentes.

El órgano jurisdiccional en principio, es la garantía de que las controversias, podrán ser resueltas, por una

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

institución profesional, idónea e independiente. En nuestro ordenamiento jurídico, se hace uso de este derecho, cuando se recurre de Amparo ante la Sala Civil de los Tribunales de Apelaciones.

En el artículo 8, de la Declaración Universal de los Derechos Humanos de la Asamblea General de las Naciones Unidas,⁵¹ de la cual Nicaragua ha ratificado, encontramos la disposición que nos dice que toda persona tiene derecho a recurrir ante los tribunales competentes, como amparo contra los actos que violen sus derechos.

A la exención al patrimonio familiar

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

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

- Las dos terceras partes del salario de los empleados en el servicio público, siempre que no exceda

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

dicho salario de novecientos pesos; si excede, no serán embargables los dos tercios de esta suma, ni la mitad del exceso.

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

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

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

La notificación es un medio de protección al contribuyente o responsable, con la finalidad de que la Administración Tributaria, no pueda afectar sus derechos, deberes u obligaciones, sin el conocimiento del afectado. Un acto o resolución que produzca efectos indi-

viduales no surte efecto, si no se emite la debida notificación conforme ley.

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

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

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

Las informaciones que no sean para fines fiscales, están exentos de estar sujetos a los requerimientos que puedan llegar a hacer la Dirección General de Ingresos. El contribuyente o responsable, ha de conocer sobre la información que se ha ocupado o registrado de él. El artículo 69 del Código Tributario dispone que la Administración Tributaria, está en la facultad de ocupar y requerir los documentos de carácter fiscal, pero debe de mediar el conocimiento previo de contribuyente.

En cuanto a la entrega de información a la autoridad judicial, solo podrá hacerse mediante orden que ésta

gire al respecto y no de oficio, según lo previsto en el artículo 68 del Código Tributario. Así mismo solo con autorización judicial, se permite la salida de los documentos en original de su domicilio o establecimiento.

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

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

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

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

- Las autoridades judiciales en los procesos de cualquier clase de juicio y a los tribunales competentes;
- Los restantes organismos que administren tributos, en tanto las informaciones estén estrictamente vin-

culadas con la fiscalización y percepción de los tributos de sus respectivas jurisdicciones;

- La Contraloría General de la República cuando se encuentre revisando exclusivamente las declaraciones de probidad de los empleados y funcionarios públicos;
- Las Administraciones Tributarias de otros países en cumplimiento a los convenios internacionales de intercambio de información tributaria;
- Los contribuyentes que soliciten por escrito, información sobre sus propias obligaciones fiscales.

A presentar rectificación de declaración de impuestos

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

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

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

DERECHOS ANTE LA FACULTAD FISCALIZADORA
DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

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

Que las fiscalizaciones se efectúen en su domicilio tributario

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

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

a brindar información cuando, fuese requerido por la Administración Tributaria.

Es importante mencionar que el domicilio, es aquel que ha sido fijado por el contribuyente; presuntamente el lugar en que realiza la actividad propia del giro del negocio. En caso que no se hubiese señalado domicilio o que de haberse señalado éste no existiere, se presumirá uno de conformidad al artículo 22 del Código Tributario.⁵²

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

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

La presentación de la credencial en la que se señalan los tributos, conceptos, períodos o ejercicios fiscales

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

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

Que la DGI notifique, que se dio por finalizada la auditoría

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

Así mismo, antes de abandonar el local, el sujeto pasivo tiene el derecho de que se le brinde información preliminar de lo verificado, lo que le dará al contribuyente o responsable conocimiento previo, de que si el resultado de la fiscalización está conforme a lo que él considera correcto o no, teniendo la posibilidad de comenzar a preparar los argumentos y pruebas de descargo.

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

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

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

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

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

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

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

6. Recursos de los contribuyentes ante la DGI

DEFINICIÓN DE RECURSO

Recurso (del latín *recursus*) significa “acción y efecto de recurrir, memorial, solicitud, petición por escrito. Acción que concede la ley al interesado de un juicio o en otro procedimiento para reclamar contra las reso-

luciones, ante la autoridad que las dicta, o ante alguna otra”.

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

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

cias en la jurisdicción, tribunales supremos, o en el orden administrativo, tribunales centrales, ministros entre otros cargos de la función pública.

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

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

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

RECURSO ADMINISTRATIVO

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

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

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

Para el tratadista Emilio Margain el Recurso Administrativo es: “El medio de defensa al alcance de los particulares para impugnar ante la Administración Pública los Actos y Resoluciones por ella dictados en perjuicio de los propios particulares, por violación del ordenamiento aplicado o falta de aplicación a la disposición debida”.⁵³

Para el Doctor Rafael Entrena Cuesta: “El Recurso Administrativo puede definirse como un acto con el que el sujeto legitimado pide a la Administración que revise una Resolución Administrativa o excepcionalmente un Acto, tramite, dentro de los plazos con arreglo a las formalidades pertinentes”.⁵⁴

El Doctor Gabino Fraga al respecto nos expresa: “Que el Recurso Administrativo constituye un medio legal

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

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

de que dispone el particular afectado en sus derechos o intereses por un Acto Administrativo determinado. Para obtener en los términos legales de la autoridad Administrativa una revisión del propio Acto a fin de que dicha autoridad lo revoque, lo anule o lo reforme en caso de encontrar comprobada la ilegalidad o la inoportunidad del mismo”.⁵⁵

ELEMENTOS DEL RECURSO ADMINISTRATIVO

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

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

Los elementos del Recurso Administrativo, según Marcos Aurelio Alveño son:⁵⁶

- Debe existir un acto administrativo que afecte un interés o un derecho particular.

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

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

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

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

La institución u órgano que ha de conocer el recurso, será aquella encargada por mandato de ley a recepcionar los medios de impugnación (recursos), siguiendo el proceso y los plazos establecidos por la ley, que harán posible que estos se puedan ventilar en un orden y secuencia de tiempo, para llegar efectivamente a la resolución de éstos.

RESOLUCIÓN DEL RECURSO ADMINISTRATIVO

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

Cuando estamos frente a varias causales de ilegalidad entrelazadas entre sí, basta con el pronunciamiento sobre una de ellas para que se acepte la ilegalidad de las otras causales, siempre que tengan un nexo direc-

to sobre el punto sobre el cual se falló, de otra manera se tendrá que fallar individualmente sobre cada punto.

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

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

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

7. Medios de defensa de los contribuyentes y/o responsables en materia fiscal

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

El artículo 93 del Código Tributario que literalmente dice: *“Los actos y resoluciones que emita la Administración Tributaria por los que se determinen tributos, multas y sanciones, o que afecten en cualquier forma los derechos de los contribuyentes o de los responsables, así como las omisiones, podrán ser impugnados por los afectados en las formas y plazos que establece este Código.”*

Las pretensiones o derechos que se quieran hacer valer, deben ser probados por el recurrente. Este mismo principio se le aplica a la Administración Tributaria, en cuanto a los alegatos que esta afirme.⁵⁷

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

La disposición legal que da lugar al efecto suspensivo, la encontramos en el artículo 95 del Código Tributario, el cual opera desde el momento en que se admite el recurso que se promueve.⁵⁸

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

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

57 Artículo 89 código tributario.

58 Artículo 95 código tributario.

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

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

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

8. Requisitos para su interposición

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

- Los recursos del contribuyente o Responsable se interpondrán por escrito en papel común, debiendo contener los requisitos siguientes:
- Indicación de la autoridad, funcionario o dependencia a que se dirigen (según lo dispuesto para cada recurso);
- Número de Registro Único del Contribuyente o Responsable (RUC) y número de Cédula de Identidad;
- Nombres, apellidos y generales de ley del recurrente. Cuando no actúe en nombre propio, deberá acreditar su representación, acompañando escritura pública del Poder con una fotocopia;
- Reseña del acto o disposición que se objeta y la razón de su impugnación con la relación de hechos, puesto que es necesario la existencia de un acto o resolución que afecte un derecho o interés de un particular;
- Petición que se formula, exposición de los perjuicios directos o indirectos que se causan y bases legales y técnicas que sustentan el recurso (se debe tomar en cuenta que de operar el Silencio Administrativo, se tomará como dado ha lugar las pretensiones presentes en el recurso);
- Señalamiento de su domicilio tributario para notificaciones; y,

- Lugar, fecha y firma del recurrente o su huella digital, en caso que no pueda firmar.

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

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

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

9. Plazos

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

- Se evite la extemporaneidad en su interposición.
- Se dé el correcto uso de los términos en los distintos procesos que la ley dispone, para los recursos fiscales que abordaremos; y
- Que se pueda hacer uso oportuno de la figura de Silencio Administrativo. El Código Tributario en su artículo 7, establece que los plazos correrán des-

de la media noche del día de inicio del mismo y se contarán de la siguiente manera:

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

Existe una inconsistencia entre la opinión de la Corte Suprema de Justicia y la Dirección General de Ingresos sobre el modo de contar los plazos. En Boletín Judicial año 1990, páginas 260-262 la Corte Suprema de Justicia expresa que en lo civil todos los días son hábiles a excepción de los sábados y domingos acorde con la Ley Reguladora de los Horarios de las Actividades Laborales en la República de Nicaragua, publicado en La Gaceta N° 251 del 2 de noviembre de 1983, mientras que la Dirección General de Ingresos, en Disposición Técnica (declarada sin efecto por la Disposición Técnica 20-2007) N° 0102006, dada el 4 de julio de 2006, inciso primero, considera que de conformidad al Derecho Civil son días hábiles todos los días a excepción del día domingo, en fidelidad a lo dispuesto en el artículo 171 del Código de Procedimiento Civil de la República de Nicaragua.

Tomando en consideración que la Administración Tributaria, al igual que todas las instituciones del gobier-

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

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

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

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

Nuestra postura frente a la determinación de los “días hábiles” es compartida con posición, que señala el inciso primero de la Disposición Técnica N° 20- 2007, sin embargo creemos que el fundamento legal a tomar para tal posición no es una “crisis energética” o el “buen deseo de facilitarle las actuaciones a los contribuyentes”, puesto que si bien desde un punto de vista consecuencialista resulta favorable, consideramos que el verdadero sustento legal, es el que la Corte Suprema de Justicia, adopta en Boletín Judicial año 1990, páginas 260262, donde muestra con un respaldo legal, porque los días que se contabilizan de lunes a viernes, son los días hábiles en el caso particular objeto de nuestro tema.

Podremos observar que nuestro punto de vista es compartido por el espíritu de la legislación de la República de Guatemala, en materia tributaria, ya que para el cómputo de los días, se considera que en los plazos que se computan por días, se toman en cuenta únicamente los días hábiles. Entendiendo por día hábil, las horas en las que labora la Administración Tributaria de dicho país y día inhábil, los días declarados feriados o en los que la Administración Tributaria no prestase servicio al público, para lo cual se lleva un “riguroso” registro.⁵⁹

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

59 Artículo 8 del código tributario de la república de Guatemala.

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

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

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

El inicio de un plazo comenzará a partir de la notificación del acto o de la resolución el incumplimiento en la notificación o en los trámites legales para hacerla efectiva, provocará que los plazos no corran, pues bajo ficción de ley no existe aún acto o resolución, que sea

vinculante para el contribuyente. Éstos surtirán efecto cuando se configure una correcta notificación.

10. Medios de pruebas

Entenderemos por prueba el conjunto de actuaciones que dentro de un juicio, cualquiera que sea su índole, se encamina a demostrar la verdad o la falsedad de los hechos aducidos por cada una de las partes, en defensa de sus respectivas pretensiones litigiosas. Las pruebas generalmente admitidas en las legislaciones son las de indicios, la presunción y especies, la confesión en juicio, la de informes (prueba de informes); la instrumental, llamada también documental (instrumentos, prueba instrumental); la testimonial (declaración, prueba testifical o testimonial), la pericial (perito, prueba pericial).⁶⁰

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

Así mismo, con el objeto de garantizar el derecho a conocer sobre las actuaciones realizadas por el fisco, el artículo 88 del Código Tributario le brinda al contribuyente o su representante el derecho al acceso del expe-

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

diente que lleva sobre él o su representado, siempre y cuando se ejerza este derecho en la presencia del funcionario autorizado, para brindar dicho acceso.

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

Es principio general del derecho, que la carga de la prueba la tenga la parte que desea hacer valer su pretensión, así lo podemos ver en el artículo 89 de nuestro Código Tributario, y el artículo 1079 del Código de Procedimiento Civil.⁶¹

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

- La cosa juzgada.
- La prueba documental, incluyendo fotocopias de conformidad con la Ley de Fotocopias;
- La confesión.

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

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

- Los dictámenes fiscales.
- La deposición de testigos;
- Las presunciones e indicios, siempre y cuando la administración Tributaria tenga bases legales para comprobar el hecho; y,
- Otros medios de prueba derivados de los avances tecnológicos, que sean aceptables.

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

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

11. Resolución del recurso tributario

Cuando hablamos de las resoluciones de los Recursos Administrativos, hacíamos referencia a la necesidad de que estas sean fundamentadas. Este deber de fundamentar, obliga a que la Administración Pública tome en consideración los alegatos y pruebas, que se dieron

durante el proceso de impugnación, para poder llegar a dar un fallo con la debida sustentación.

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

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

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

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

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

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

12. Silencio administrativo en los recursos del contribuyente

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

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

de pronunciarse, se otorga a dicho silencio el valor de una resolución.⁶²

Al respecto Garrido Falla nos dice: “El Silencio Administrativo es un arma para combatir la pasividad o negligencia administrativa, pero hay que valorar si la inactividad de la administración produce efectos jurídicos y si se constituye como Silencio Administrativo con carácter positivo”.⁶³

En nuestro país, el Silencio Administrativo da lugar a que se declare las pretensiones presentadas por el recurrente a favor de él, a diferencia de lo dispuesto en otras legislaciones como la guatemalteca⁶⁴ en la que se entiende como resuelto desfavorablemente.

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

En la práctica, una vez que se configura el Silencio Administrativo, lo pretendido por el recurrente se declarará a su favor, sin embargo no se previo en la ley la emisión de una notificación o constancia escrita, donde la Administración Tributaria se pronuncie, dando a lugar a las pretensiones del recurrente. Nosotros con-

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

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

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

sideramos que es necesario se brinde al recurrente una constancia o resolución que compruebe que las pretensiones presentadas por él, son declaradas ha lugar.

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

En cuanto a lo antes expuesto tenemos como bien a manifestar, que la finalidad del Silencio Administrativo Positivo es garantizar al contribuyente, una respuesta a sus pretensiones en el plazo correspondiente y además motivar a la Administración Tributaria a que cumpla con los plazos dispuestos en la ley. El considerar fictamente como resuelto a favor las pretensiones del recurrente –al no habersele dado respuesta dentro del plazo de ley–, si bien es cierto puede causar perjuicio a los intereses de la Administración, también es cierto que la configuración de ésta figura es consecuencia del amparo constitucional que el artículo 52 de nuestra Constitución Política,⁶⁵ recoge como garantía del debido proceso.

65 Arto. 52 Constitución Política de Nicaragua. Los ciudadanos tienen derecho de hacer peticiones, denunciar anomalías y hacer críti-

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

Las implicancias que lleva consigo la interpretación del artículo 100 del Código Tributario, hace referencia a que la encargada de la aplicación de las sanciones será la Administración Tributaria, puesto que no hace mención de la entidad encargada de aplicar dichas sanciones.

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

La consideración antes expuesta muestra la falta de imparcialidad que desde un punto de vista técnico existirá en la aplicación de las sanciones correspondientes.

cas constructivas, en forma individual o colectiva, a los Poderes del Estado o cualquier autoridad; de obtener una pronta resolución o respuesta y de que se les comunique lo resuelto en los plazos que la ley establezca.

Consideramos que el legislador debió prever que órgano o ente sería el encargado de aplicar dichas sanciones.

13. Recursos en el Código Tributario de la República de Nicaragua

El artículo 96, señala taxativamente: “Serán admisibles los siguientes recursos:

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

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

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

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

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

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

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

El procedimiento de la determinación de la obligación tributaria, dispuesto en el artículo 161 del Código Tri-

butario, inicia con el “acta de cargo”, que la Administración Tributaria, remite al contribuyente, quien en un término de 15 días hábiles, deberá presentar sus alegatos y presentar u ofrecer pruebas. Así mismo tiene el derecho de invocar de conformidad con el artículo 92 del Código Tributario, el plazo de 10 días hábiles prorrogable por igual termino y por una sola vez, para presentar otras pruebas consignadas a su favor. Esta facultad la tendrá igualmente el departamento de fiscalización de la Dirección de Grandes Contribuyentes o Administración de Rentas, para requerir información adicional en este periodo probatorio al contribuyente o responsable, acorde con la Disposición Técnica N° 007-2006, dada en la ciudad de Managua, a los veintitrés días del mes de mayo del año dos mil seis.

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

En esta etapa el Código Tributario, no establece plazos para que la Administración Tributaria se pronuncie con relación a la aceptación o rechazo de los argumentos presentados por los contribuyentes. Sin embargo, siguiendo los lineamientos expresados en la Disposición Técnica N° 026-2005, éste deberá darse en un plazo de 30 días de conformidad con el artículo 98 de la Ley Orgánica del Poder Judicial. Es importante destacar en esta situación que aquí el contribuyente se encuentra en una indefensión, tomando en cuenta que han existido casos en que la DGI revisa a algún contribuyente, períodos que están por vencer los cuatro años de prescripción y por ejemplo les notifican el ajuste hasta dos años después, cuando inclusive por normas internas de las empresa no tienen soportes de documentación

mayor a los cuatro años de la prescripción, por asuntos de orden y bodega. Es posible que existan soportes escaneados o informáticos, pero la DGI los necesita de manera de papel, lo cual definitivamente afecta. En este sentido consideramos, que debe de hacerse una reforma en el Código Tributario, en la cual se obligue que la resolución determinativa, deberá ser notificada dentro de un plazo de 30 días posteriores al período de pruebas. La resolución determinativa, deberá dictarse en correspondencia a los artículos 161 y 162 del Código Tributario.

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

La obligación deberá ser cumplida dentro de los cinco días hábiles de vencido el plazo para impugnar.⁶⁶

- 66 Arto. 163 Código Tributario “Determinada la obligación tributaria sobre base cierta o presunta, el contribuyente o responsable, deberá cumplirla dentro de los cinco (5) días después de vencido el plazo para impugnar. El contribuyente no podrá impugnar la determinación sobre base presunta cuando se fundamente en hechos que no presentó oportunamente ante la Administración Tributaria.” Así mismo el artículo 96 Código Tributario, dispone que los actos y resoluciones no impugnados, total o parcialmente, son de obligato-

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

RECURSO DE REPOSICIÓN

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

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

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

El plazo de ocho días dispuesto para la interposición del Recurso de Reposición resulta ser muy corto para la preparación de los argumentos del contribuyente

rio cumplimiento en el plazo de cinco días, vencido el término para impugnar.

ante el fisco. Podremos observar en otras legislaciones que el tiempo dado para la interposición del primer recurso jerárquico es mayor: en Venezuela se dispone de 25 días; en Argentina son 15 días; y en Costa Rica se cuenta con 30 días.

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

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

Otro punto a señalar, es que los procesos están dotados de etapas o fases diferenciadas entre sí, la primera etapa es expositiva, explicatoria o polémica (interposición

del recurso) y la fase probatoria (período probatorio), que pasa a ser parte la segunda etapa del proceso.⁶⁷

Sin menoscabo de lo antes expuesto, consideramos que no se puede alegar que se le ha privado al contribuyente de un término en que pueda presentar las pruebas que respalden sus pretensiones; tampoco podría afirmarse que existe confusión entre ambas etapas, en el tratamiento que se le dan a éstas en el proceso aperurado. Sin embargo, consideramos que la situación antes mencionada, rompe con el esquema tradicional expuesto por los autores anteriormente citados, en cuanto que el período para presentar las pruebas que se tengan a bien, puede comenzar a correr incluso antes del inicio de la primera etapa, significando un perjuicio para el contribuyente.

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

Cabe señalar que de la lectura literal del artículo 97 del Código Tributario, segundo párrafo, en la parte que cita: “...Transcurrido este plazo sin pronunciamiento escrito y debidamente notificado al recurrente, operara el Silencio Administrativo positivo...”, pareciese la necesidad de que exista una notificación que haga

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

constar que venció el plazo que le otorga el Código Tributario al Administrador de Rentas para emitir resolución, sin embargo deberá entenderse que acorde al propósito del legislador, la interpretación será en función de que no se tendrá como válida la resolución del Recurso de Reposición, sin que, se le haya notificado correctamente al recurrente en respeto al artículo 84 del Código Tributario, por lo que consideramos que una redacción más adecuada sería: "...Transcurrido este plazo sin pronunciamiento escrito o sin la debida notificación al recurrente, operara el Silencio Administrativo positivo...".

RECURSO DE REVISIÓN

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

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

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

el plazo de pruebas, el cual comienza a contarse a partir del día siguiente de interpuesto el Recurso de Revisión.

En la ley 339, la resolución del Recurso de Revisión, debía de emitirse en un plazo de 45 días, a partir de la interposición de dicho recurso, so pena de dar lugar a la figura de Silencio Administrativo positivo. En el proceso vigente, la DGI posee más tiempo para resolver, ya que con el nuevo Código se le otorga al Director de la DGI 45 días⁶⁸ contados a partir de la fecha de vencimiento del período de prueba, y al igual que en el proceso anterior se configura el Silencio Administrativo positivo por la falta de pronunciamiento por parte del Director de la DGI.

RECURSO DE APELACIÓN

El Recurso de Apelación es la invocación del auxilio de una autoridad jerárquicamente superior para que revoque o corrija la resolución agravante, dictada por la autoridad inferior. Podemos decir, que en la apelación hay una revisión completa de lo actuado por la autoridad, a través de los agraviados expresados ante el órgano competente. No basta para apelar que la resolución sea injusta, basta que el agraviado la consi-

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

dere como tal; se dice que la Apelación es un recurso vertical porque la resuelve un juez diferente del que dictó la resolución, este es un superior jerárquico al que dictó la sentencia.

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

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

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

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

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

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

En otros procesos la expresión de agravios, se diferencia de la presentación del Recurso de Apelación, así podremos observar, por ejemplo el proceso civil de nuestro país que prevé un término exclusivo para la presentación de éstos.⁶⁹

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

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

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

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

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

En este proceso, no existía un término probatorio, salvo que se tratara de una prueba negada en primera instancia, o de pruebas que no pudieran ser presentadas por razones apreciadas como atendibles por la Asesoría del Ministerio de Hacienda y Crédito Público. Cuando se daba la admisión de pruebas, se abría un periodo de pruebas de 8 días, para las pruebas en Managua, de 16 días para otro lugar del país y de 3 meses para recibir o rendir pruebas en el extranjero, según disponía el artículo 75 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

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

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

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

RECURSO DE HECHO

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

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

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

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

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

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

Una vez recepcionado el recurso, el Tribunal Tributario Administrativo mandará a pedir al Director General de Ingresos, que se le entregue el expediente, con el fin de

conocer, y resolver, acorde al procedimiento que dispone el artículo 478 del Código de Procedimiento Civil.

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

14. Tribunal Aduanero y Tributario Administrativo

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

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

Posteriormente por medio de la ley 802, Ley creadora del Tribunal Aduanero y Tributario Administrativo, derogó los artos 203 al 211 Ctr inclusive.

En el artículo 1 de la nueva ley 802, se señaló la independencia funcional y administrativa de este nuevo órgano al decir:

“Artículo 1 Creación. Créase el Tribunal Aduanero y Tributario Administrativo, como un ente autónomo, especializado e independiente del Servicio Aduanero y de la Administración Tributaria. Tendrá su sede en Managua, capital de la República de Nicaragua y competencia en todo el territorio nacional”.

Seguido, en el arto 2 de la misma se señaló la competencia al decir:

“Art. 2 Competencia. El Tribunal Aduanero y Tributario Administrativo, es competente para conocer y resolver en última instancia en la vía administrativa sobre: 1) Los recursos en materia aduanera que establece el Título VIII, Capítulo I del Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano, publicado como Anexo de la Resolución No. 224-2008 (COMIECO-XLIX) en La Gaceta, Diario Oficial No. 136, 137, 138, 139, 140, 141 y 142 correspondientes a los días 17, 18, 21, 22, 23, 24 y 25 de julio del 2008; 2) El recurso de apelación que señala el Título III de la Ley No. 562, Código Tributario de la República de Nicaragua, publicada en La Gaceta, Diario Oficial No. 227 del 23 de noviembre de 2005; y c) Las quejas de los contribuyentes y usuarios contra los funcionarios de la Administración Tributaria y de la Administración de Aduanas en las actuaciones de su competencia; y dictar las sanciones, indemnizaciones, multas y demás en contra de éstos”.

La facultad que posee este tribunal, para dictar las sanciones, multas y demás contra los funcionarios de la DGI, está fundamentada formal y legalmente en la normativa señalada anteriormente.

Regulado por la ley 802, el Tribunal Aduanero y Tributario Administrativo, es de vital importancia, por la trascendencia económica y social que consigo lleva, teniendo atribuciones que no discrepan con lo que se encontraba establecido en el Decreto 15-97 aprobado el 3 de Marzo de 1997, publicado en La Gaceta N° 57 de 21 de Marzo de 1997, referidas a “La Asesoría del Ministerio de Hacienda” las atribuciones del Tribunal son:

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

Integrado por cinco miembros propietarios y tres suplentes, acorde a lo dispuesto en el arto 3 de la ley 802, deberán ser especialistas en materia tributaria y aduanera. Tanto los miembros propietarios como los suplentes requerirán cumplir con las siguientes cualidades al momento de la elección:

1. Ser natural de Nicaragua;
2. Estar en pleno goce de sus derechos civiles;
3. Ser mayor de 30 años y menor de 70 años.

4. Ser de reconocida honorabilidad y competencia profesional;
5. No haber sido condenado por sentencia firme por delitos; y
6. No ser cónyuge o estar ligado por parentesco dentro del cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad con las autoridades superiores del Servicio Aduanero y Tributario.

La elección se hará de conformidad al arto 4 de la ley 802 al decir:

“Art. 4 Nombramientos. El Presidente de la República, previa consulta con las organizaciones representativas de los diferentes sectores económicos del país, nombrará a los miembros propietarios y suplentes del Tribunal Aduanero y Tributario Administrativo por un periodo de cinco años. Para que estos nombramientos surtan todos sus efectos legales y los nombrados entren en ejercicio de sus cargos, los mismos deberán ser ratificados por la Asamblea Nacional, con el voto de la mayoría absoluta. Una vez ratificados tomarán posesión de sus cargos ante el Presidente de la República. El Presidente y Vice Presidente del Tribunal, serán nombrados por el Presidente de la República de entre los Miembros Proprietarios de dicho Tribunal. En caso que expiren los periodos de los miembros del Tribunal Aduanero y Tributario Administrativo, sin que hayan sido nombrados o ratificados sus sucesores, los mismos continuarán en el ejercicio de sus funciones hasta que tomen posesión los nombrados y ratificados”.

Las causas de para la pérdida del cargo son las señaladas en el arto 12 de la referida ley 802:

“Son causales para la pérdida del cargo las siguientes:

- 1. Incapacidad declarada;*
 - 2. Desempeño ineficiente en sus funciones;*
 - 3. Mala conducta en el desempeño de sus funciones;*
 - 4. Incumplimiento de cualquiera de los requisitos que la presente Ley establece para el ejercicio del cargo;*
 - 5. Negligencia reiterada que retarde la sustanciación y resolución de los procesos;*
 - 6. Comisión de delitos, incluso tentativa y frustración cuyas penas afecten su buen nombre y honor, y/o el del Tribunal.*
- La aplicación de estas causales deberá ajustarse al debido proceso”.*

La ley 802 no dispone quien será el fiscalizador de las actuaciones de los miembros del Tribunal Aduanero y Tributario Administrativo, ni un procedimiento especial de su destitución por los causales enunciados; quedando esta responsabilidad en virtud del artículo 150, inciso 6, de la Constitución Política de Nicaragua,⁷⁰ en manos del Presidente de la República.

En el ejercicio de sus funciones los miembros del Tribunal Aduanero y Tributario Administrativo, no podrán ostentar otro empleo o ejercer actividades vinculadas con el desempeño de su profesión a excepción de que sea en defensa de los intereses de su cónyuge, padres

70 Arto. 150 Cn.- Son atribuciones del Presidente de la República las siguientes: 6) Nombrar y remover a los Ministros y Vice-Ministros de Estado, Presidentes o Directores de entes autónomos y gubernamentales, Jefes de Misiones Diplomáticas y demás funcionarios cuyo nombramiento o remoción no esté determinado de otro modo en la Constitución y en las leyes.

o hijos, así mismo podrán realizar estudios, ejercer la docencia o medicina.⁷¹

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

El artículo 213 del Código Tributario y el artículo 13 de la ley 802, ambos vigentes, señalan, que los funcionarios deberán excusarse o podrá ser recusado por la parte interesada de conocer sobre los Recursos de Apelación cuando se cumplan cualquiera de las siguientes causales:

- Tenga interés directo o indirecto en el reclamo;
- Sea cónyuge o pariente dentro del cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad del funcionario que dictó la Resolución materia de la impugnación o recurso, del demandante, del recurrente o de los abogados de las partes que intervengan o hayan intervenido en la tramitación administrativa o contenciosa;
- Hubiere dictado la Resolución impugnada o la sentencia recurrida, o haber emitido opinión respecto de los puntos controvertidos;

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

- Tenga interés en la causa, por tratarse de su propio asunto, o por existir otra causa similar pendiente de resolución en la misma instancia en la que él, su cónyuge o sus parientes indicados en el numeral 2 de este artículo, sean parte;
- Hubiere sido gerente, administrador, representante, socio, condueño, contador, auditor, apoderado, tutor, empleado o abogado de la persona o empresa interesada en el reclamo; y,
- Tenga pendiente juicio civil o penal con alguna de las partes, o ser acreedor o deudor de cualquiera de ellas, con anterioridad al conocimiento del reclamante;

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

El Tribunal Aduanero y Tributario Administrativo, fue un órgano esperado, y demandado por los distintos sectores económicos del país, para garantizar a través de él, que los derechos de los contribuyentes se vieran amparados, por un ente profesional, independiente e imparcial. Si bien fue creado con ese objeto, consideramos que es muy pronto calificar, si este ente se ajusta a lo esperado por los contribuyente del, pero sí podemos señalar que su creación de cumplirse con los estándares profesionales, independencia e imparcialidad, presenta una oportunidad de mejoramiento del contexto fiscal que se vive en Nicaragua. Además que las sentencias no han profundizado en la doctrina para dejar sentada una posición clara y técnica del estado frente a situaciones fácticas.

BIBLIOGRAFÍA

.....

Doctrina Consultada

Hacienda Pública y Derecho Tributario. El Derecho Tributario; El Tributo. Bernardo Lara Berrios. Profesor Titular de Derecho Tributario de la Universidad Central de Santiago de Chile. Instituto de Estudios Fiscales, San José, Costa Rica. 2001.

Derecho Tributario, Parte General Tomo I, Principios Generales y Derecho Tributario Material. Adrián Torrealba Navas. San José, Costa Rica Editorial Jurídica Continental, 2009.

Sistema de Derecho Financiero. Volumen Segundo Madrid, Fernando Sainz de Bujanda. Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid. 1985.

Lecciones de Derecho Financiero. 10ª Edición. Fernando Sainz de Bujanda. Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid. 1993.

Hacienda Pública y Autonomía en la Ley Fundamental del Bonn. Revista Española de Derecho Financiero número 13.

Impuestos Directos e Impuestos Indirectos. Análisis jurídico de una vieja distinción. Hacienda y derecho. Vol II. Fernando Sainz de Bujanda. Instituto de Estudios Políticos.

El principio de capacidad contributiva. Evolución dogmática y proyección en el derecho argentino. Editorial

- Abaco de Rodolfo de Palma. M. García Echegoyen. Universidad Austral.
- Derecho Tributario. Parte General. Tirant Lo Blanch, Valencia. E Eserverri. 2006.
- Ley General Tributaria. Antecedentes y comentarios. A Mantero Saenz, E. Gimenez-Reyna Rodriguez. Coordinadores. Comentario a cargo de E. Gimenez-Reyna Rodriguez. Asociación de Abogados Especializados en Derecho Tributario. Asociación Española de Asesores Fiscales, Madrid, 2005.
- Principios Constitucionales de la Tributación. 1ª Edición. G. Fajardo. Editorial Juricentro. San José, 2005.
- Lecciones Fundamentales de Derecho Tributario. Dr. Reynaldo Balladares, Catedrático UCA. Material Inédito.
- Derecho Financiero. 3ª Edición. Fonrouge.
- El Hecho Generador de la Obligación Tributaria. Buenos Aires, Argentina. Editorial de Palma. De Araujo Falcao.
- Teoría General de la Exención Tributaria. Buenos Aires, Argentina. Editorial de Palma. Lanziano.
- Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Derecho Tributario. 5ª Edición. Editorial De Palma. Hector Belisario Villegas.
- Consecuencia de la jurisprudencia constitucional sobre el derecho financiero y tributario. Editorial Civitas, Lozano Serrano. Madrid, 1990.
- Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, número 44. Vicente Arche-Fernando.
- La Exención Tributaria. Edersa. J.E. Pont Clemente. Madrid 1986.

- Beneficios fiscales a las empresas. Instituto de Estudios Económicos. García Carrera. Madrid, 1984.
- Incentivos fiscales a la inversión privada. Instituto de Estudios Fiscales. M.J. Lagares Calvo. Madrid, 1974.
- El nuevo régimen penal tributario. Revista Impuestos. A. Codevilla.
- Los delitos y las infracciones tributarias. Editorial Civitas. Fernando Pérez Royo. Madrid 1998.
- Diccionario de Hacienda Pública. Ediciones Pirámide, E. Langa y J. Ma. Garaizabal. 1990.
- La Exención Tributaria. Editorial Codex. P. Herrera Molina. Madrid 1990.
- Incentivos a la Inversión y Justicia Tributaria. Editorial Civitas. Soler Roch. Madrid 1983.
- Teoría Jurídica de la Exención Tributaria. Hacienda y Derecho. Tomo III. Fernando Sainz de Bujanda. Instituto de Estudios Políticos. Madrid 1963.
- Derecho Financiero y Tributario. Lecciones de Cátedra. Parte General. 6ª Edición. Editorial Lex Nova. A. Mendez Moreno. Valladolid, 2005.
- Curso de Derecho Financiero, Derecho Tributario, Parte General, Editorial Civitas. Calvo Ortega. Madrid 1997.
- Curso de Derecho Financiero y Tributario. 7ª Edición. Editorial Tecnos. Lozano Serrano, Martín Queralt, Casado Ollero y Tejerizo López, Madrid 1996
- Administración de los Grandes Contribuyentes, formas para determinar la Renta Imponible para hacer uso de algunos métodos indirectos. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. Panamá.

El recurso administrativo en México. Editorial Estudios Jurídicos, Margain Manatou. 1985.

Curso de Derecho Administrativo. Editorial Tecnos. Rafael Entrena Cuestas. 11^a Edición. 1995.

Derecho Administrativo. Editorial Porrúa. Gabino Fraga. 17^a Edición. 1977.

Temas de Derecho Administrativo. Corte Suprema de Justicia, División de Proyectos. Marcos Aurelio Alveño. Managua 1986.

Manual Elemental de Derecho Administrativo. Editorial Universitaria León. Armando Rizo Oranguyen. Nicaragua 1992.

Tratado de Derecho Administrativo. Volumen I. Fernando Garrido Falla. Madrid 1968.

Derecho Procesal. Editorial Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, México D.F. Héctor Fix Zamudio y José Ovalle Favela. 1991.

Normativa

Constitución Política de Nicaragua y sus reformas.

Código Tributario de la República de Nicaragua y sus reformas.

Ley de Concertación Tributaria y sus reformas.

Ley 802, Ley Creadora del Tribunal Aduanero y Tributario Administrativo.

Reglamento a la Ley de Concertación Tributaria y sus reformas.

Decreto 455- Plan de Arbitrios Municipal.

Decreto 10-91- Plan de Arbitrios del Municipio de Managua.

Referencias y directrices (Soft Law)

Modelo de Código Tributario para Latino América del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias.

Manual General de Auditoría Fiscal de la Dirección General de Ingresos de Nicaragua 2004.

Obras del autor

Compendio de Sentencias Tributarias Administrativas. Nicaragua 2007-2014. Tomo I. Jorge Luis García Obregón. Colegio de Contadores Públicos de Nicaragua.

Compendio de Sentencias Tributarias Administrativas. Nicaragua 2007-2014. Tomo II. Jorge Luis García Obregón. Colegio de Contadores Públicos de Nicaragua.

Compendio de Sentencias Tributarias Administrativas. Nicaragua 2015. Tomo III. Jorge Luis García Obregón. Colegio de Contadores Públicos de Nicaragua.

Lecciones de Derecho tributario nicaragüense, es una obra producto de un largo proceso de investigación, docencia y práctica tributaria que recoge elementos, nociones y bases fundamentales del Derecho tributario constitucional, desarrollando los aspectos del Derecho tributario material y los aspectos del Derecho tributario administrativo dentro del ámbito de aplicación nicaragüense. La obra es un referente obligado para el estudio de la especialización en materia tributaria nacional y además, un medio facilitador del conocimiento tributario a las personas que por su relación directa o indirecta con actividades que tienen correspondencia con la tributación, necesitan de *lecciones* orientadoras de las instituciones esenciales que rigen el Derecho tributario en Nicaragua.



INEJ
Fundado en 1995

