

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE NICARAGUA

UNAN-LEÓN

FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES



Monografía para optar al Título de licenciado en Derecho

**“ANÁLISIS DE LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS CONTRA LAS
RESOLUCIONES DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE SERVICIOS
ADUANEROS Y ANTE LA DIRECCIÓN GENERAL DE INGRESO.”**

AUTORES:

JUAN PASTOR SOLIS ROJAS.

JUAN ALBERTO IZAGURRE GIMÉNEZ.

URIEL FILEMÓN GÁMEZ LANUZA.

TUTOR:

— *MSC. MAURICIO CARRION MATAMORO*

LEÓN, NICARAGUA, OCTUBRE DE 2015.

“A LA LIBERTAD POR LA UNIVERSIDAD”

**“ANÁLISIS DE LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS CONTRA LAS
RESOLUCIONES DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE SERVICIOS
ADUANEROS Y ANTE LA DIRECCIÓN GENERAL DE INGRESO
ADUANEROS Y ANTE LA DIRECCIÓN GENERAL DE INGRESO.”**

”

INDICE

INTRODUCCIÓN.....	1
CAPÍTULO I: ASPECTOS GENERALES DEL DERECHO TRIBUTARIO.	
1.1 Concepto de derecho tributario.....	4
1.2 Fuentes del derecho tributario.....	5
1.3. Tributos.....	6
1.4 La obligación tributaria.....	7
1.5 La potestad tributaria.....	9
1.6. Sujetos de la obligación tributaria.....	9
1.7. Definición de fiscalización.,.....	13
1.8. Función de fiscalización.....	17
1.9. Objetivos de fiscalización.....	17
1.10. Métodos de fiscalización.....	17
1.11. Facultad del Estado para ejercer la fiscalización (Marco jurídico).....	22
1.12. Definición de recurso.....	27
1.13. Recurso administrativo.....	28

CAPÍTULO II: DERECHOS Y GARANTIAS DE LOS CONTRIBUYENTES Y/O DECLARANTES EN NICARAGUA.

2.1 Derechos del contribuyente y/o declarante.....	32
2.2.- Derechos ante la facultad fiscalizadora de la administración tributaria...	42
2.3.- Los medios de defensa de los contribuyentes y/o declarantes en materia fiscal y aduanera.....	48
2.4.- Requisitos para la interposición de Recursos Administrativo.....	51
2.5. Los plazos.....	53
2.6. Los medios de pruebas.....	56
2.7. Resolución del recurso tributario.....	58
2.8. Silencio administrativo en los recursos del contribuyente o declarantes..	60

CAPITULO III: ANÁLISIS DE LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS CONTRA LAS RESOLUCIONES DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE SERVICIOS ADUANEROS Y ANTE LA DIRECCIÓN GENERAL DE INGRESO ADUANEROS Y ANTE LA DIRECCIÓN GENERAL DE INGRESO

3.1. Los recursos en el código tributario de Nicaragua.....	64
3.2. Recurso de reposición.....	67
3.3. Recurso de revisión.....	69
3.4. Recurso de apelación.....	70

3.5. Recurso de hecho.....	73
3.6.- Recursos en el código aduanero uniforme Centroamericano (CAUCA) y en su reglamento (RECAUCA).....	75
3.6.1.- Formalidades para la Interposición de los Recursos.....	75
3.6.2.- Admisión del Recurso.....	78
3.7.- Impugnación de Resoluciones y Actos del Servicio Aduanero.....	82
3.7.1.-La Impugnación de Actos de la Autoridad Superior.....	83
3.7.2- Recurso de apelación.....	83
3.7.3.- Diligencias para mejor resolver.....	83
3.7.4.- Notificación de resoluciones.....	84
CONCLUSIÓN.....	86
RECOMENDACIONES.....	90
TEXTO NORMATIVO.....	93
BIBLIOGRAFÍA.....	96
FUENTES ELECTRÓNICAS.....	100

INTRODUCCION

El presente trabajo tiene como tema “Análisis de los Recursos Administrativos Contra las Resoluciones de la Dirección General de Servicios Aduaneros y Ante la Dirección General de Ingreso” Hemos escogido éste tema por la importancia y constante relación con la situación económica actual, la cual demanda un inmediato y sostenido incremento del ingreso público, una forma de lograrlo es mejorando sustancialmente la administración y control del cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes o declarantes, lo que exige acciones integrales y coordinada entre la DGI y la DGA, estableciendo políticas claras y soluciones definitivas adaptadas a los problemas que se presenten de acuerdo a las necesidades económicas del país.

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

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

En este sentido, las preguntas de la investigación planteadas son: ¿Se tutelan los derechos de los contribuyentes en la legislación nacional?, ¿Son efectivos los medios de impugnación en esta materia?, ¿Se garantiza en la actualidad la concordancia entre los ajustes hechos por la Administración Aduanera y las normas jurídicas tributarias del impuesto que es ajustado en contra del reclamante?

Nuestro objetivo general es realizar un análisis jurídico de las normas que establecen y regulan los recursos de los declarantes o contribuyentes, para determinar el grado de eficacia de éstos. Con base a lo anterior, nuestro propósito es señalar los vacíos y aspectos que se pueden mejorar para crear un clima de mayor estabilidad económica y jurídica para los declarantes o contribuyentes proponiendo posibles soluciones a éstos. Para ello también se plantean como objetivos específicos: Analizar y explicar las disposiciones legales que establecen y regulan los recursos Fiscales. Determinar si existen vacíos o problemas en el entorno legal o práctico, en los procedimientos establecidos para los recursos. Presentar propuestas, para el mejoramiento de los procedimientos previstos para los recursos.

El método utilizado para llevar a cabo esta investigación, es el analítico, pues se observa el fenómeno objeto de estudio, se evalúan sus diferentes aristas y se unifican criterios para poder acertar con nuestros objetivos planteados y encontrar así los nuevos hallazgos en la materia en estudio. También utilizamos una técnica bibliográfica documental. Por lo que destacamos las principales fuentes del conocimiento como: Las primarias o formales, donde calza la legislación y la jurisprudencia: Constitución Política de la República de

Nicaragua. Código Tributario de la República de Nicaragua, Ley No. 562, Ley 598, Ley de Reforma a la Ley N°562, Código Tributario de la República de Nicaragua, Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA) y el Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano entre otros. Dentro de las fuentes secundarias principales se mencionan: Gutiérrez Hurtado, Manuel, Introducción al Estudio del Derecho Tributario, Todo Sobre Impuestos, Teódulo y Julio Francisco. Báez Cortés, Sainz de Bufanda, Lecciones de Derecho Financiero entre tantos.

Esta monografía está dividida en tres capítulos fundamentales: el primero versa sobre los aspectos generales del derecho tributario, características, tipos, fuentes, funciones, métodos, facultades y obligaciones tributarias etc. En el segundo capítulo trata de los derechos y garantías de los contribuyentes y declarantes, los medios de defensa y los procedimientos de los distintos recursos establecidos para hacer valer los derechos de los declarantes. Y el último y tercer capítulo nos lleva al análisis de los recursos administrativos contra las resoluciones de la dirección general de servicios aduaneros y ante la dirección general de ingreso, lo que está al alcance de los contribuyentes, partiendo con el administrativo según la DGI, Recurso de reposición, Recurso de revisión, Recurso de hecho y según la DGA, Recurso de revisión y por último Recurso de apelación.

CAPÍTULO I: ASPECTOS GENERALES DEL DERECHO TRIBUTARIO.

1.1 Concepto de derecho tributario

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

En la doctrina jurídica podremos encontrar que algunos autores hacen uso de la denominación Derecho Fiscal, para referirse al Derecho Tributario, lo que nos ha llevado a considerar, que ambas denominaciones podrán tomarse como análogas, por haber tomado validez en la costumbre¹.

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

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

¹VILLEGAS, Héctor B., Curso de finanzas Derecho Financiero y Tributario, Quinta Edición. Ediciones de Palma, Buenos Aires. 1995, Pág. 134

²VALDÉS COSTA, Ramón, Instituciones de Derecho Tributario Ediciones Palma Buenos Aires 1992 Pág. 1

³VILLEGAS, Héctor B., Óp. Cit, Pág. 133

Uno de los autores que hace mención de Derecho Fiscal, como sinónimo de Derecho Tributario es Adolfo Atchabahian, quien afirma que éste incorpora las normas y principios presentes en el orden público, en virtud de las cuales, el Estado percibe los recursos resultantes de la contraprestación por los particulares, en pago de los servicios públicos que le son dados, así como los derivados de la explotación de los bienes del dominio público originario y de las empresas de que sea titular, así como los percibidos por el uso del crédito público.⁴

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

1.2 Fuentes del derecho tributario.

El Código Tributario del año 2005, jerarquiza los instrumentos que deben ser tomados como fuentes en el Derecho Tributario. Son fuentes del Derecho Tributario según el artículo 2 de dicha ley:

- La Constitución Política de Nicaragua;
- Las leyes;
- Los Tratados, Convenios o Acuerdos Internacionales vigentes;
- Los reglamentos y disposiciones que dicte el Poder Ejecutivo en el ámbito de su competencia;
- La Jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia; y

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

- Las disposiciones de carácter general que emita el Titular de la Administración Tributaria, con fundamento en las leyes respectivas y en estricto marco de su competencia.

Cabe señalar que la enunciación que hace el Código Tributario, anteponiendo las leyes sobre los tratados, convenios o acuerdos internacionales, es contrario a la doctrina mayoritaria, la cual converge en la opinión de que un tratado internacional está por encima de la ley ordinaria. El Doctor Mauricio Carrión, expone que acorde a la doctrina, por debajo de la constitución, la primera de las fuentes en el orden de jerarquía, es la representada por los tratados internacionales. Como derecho externo, y la ley como derecho interno.⁵

1.3 Tributos.

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

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

⁵CARRIÓN, MAURICIO, manual elemental del Derecho Financiero, Editorial Bitecsa, Nicaragua 2002

- **Impuesto:** El cual es una obligación pecuniaria que deben cumplir los contribuyentes al producirse el hecho generador contemplado en la ley y obliga al pago de una prestación a favor del Estado, sin contraprestación individualizada en el contribuyente.
- **Tasa:** Esta proviene imperativamente en relación a una prestación efectiva o potencial de algún servicio público reservado al Estado.
- **Contribuciones Especiales:** Son los tributos, cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de determinadas obras públicas y cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de dichas obras o a las actividades que constituyen el presupuesto de la obligación.

1.4 La obligación tributaria.

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

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

⁶GIULIANI FONROUGE, Carlos M. Derecho Financiero Vol. 1. Ediciones Depalma, Buenos Aire, 1962, Pag. 32

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

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

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

Nuestra legislación permite el pago de tributos en forma líquida y también a través de la figura de la dación en pago, que consiste en dar un bien considerado de valor pecuniario como pago o abono de lo debido⁷.

⁷El artículo 35 del Código Tributario establece la opción del contribuyente de efectuar el pago bajo esa figura jurídica, siempre y cuando cumpla con los requerimientos del Código Tributario y lo establecido en el Código Civil.

1.5 La potestad tributaria.

Para Giuliani, la Potestad Tributaria es la facultad que tiene el Estado para exigirles a los particulares el pago del tributo, la misma, radica en la misma razón de ser del Estado y en su poder soberano.⁸

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

Abstracto: el poder tributario debe estar fundamentado en una norma jurídica, expedida por el Poder Legislativo, refiriéndose a la sociedad en general, sin discriminación de ninguna clase.

Permanente: la potestad tributaria es inherente a la existencia del Estado, con un carácter dinámico, permanente y cambiante, conforme a las exigencias sociales.

Irrenunciable: que el Estado no puede renunciar a este atributo esencial de su autoridad, ya que si se renunciara de esa facultad deterioraría el patrimonio del Estado, creando un déficit presupuestario.

Indelegable: El Estado no puede ceder o transferir el atributo de potestad tributaria, ni transitoria, ni temporalmente.

1.6. Sujetos de la obligación tributaria.

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

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

⁸GIULIANI FONROUGE, Carlos M. Derecho Financiero Vol. 1. Ediciones Depalma, Buenos Aire, 1962, Pag. 266

⁹SÁNCHEZ GÓMEZ, NARCISO, Derecho Fiscal Mexicano, Editorial Porrúa, México 1999.

Sujeto Activo: En virtud del artículo 15 del Código Tributario, podemos señalar que el Estado, es el sujeto activo, o acreedor de la obligación tributaria y está facultado legalmente para exigir su cumplimiento, a través de la Administración Tributaria.

Sujeto Pasivo: Es aquel que se encuentra obligado en virtud de la ley, al cumplimiento de la obligación tributaria y cualquier otra obligación derivada de ésta, sea en calidad de contribuyente o de responsable, de conformidad con el artículo 16 del Código Tributario.

Los sujetos pasivos pueden ser: **Contribuyentes:** son contribuyentes, en virtud del artículo 18 del Código Tributario, las personas directamente obligadas al cumplimiento de la obligación tributaria, por encontrarse, respecto al hecho generador, en la situación prevista por la ley. Éstas pueden ser personas naturales, personas jurídicas, fideicomisos, entidades o colectividades que constituyan una unidad económica, aunque no dispongan de patrimonio, ni tengan autonomía funcional.

El papel del contribuyente en la sociedad es cumplir con sus obligaciones tributarias establecidas por la Ley¹⁰.

Responsables: son designados para retener o percibir tributos del contribuyente directo. Se les conoce como contribuyentes por deuda ajena. En Nicaragua existen dos clases: agentes por percepción que son un “Alter Ego” del Fisco, caso de los Bancos Privados y Alcaldías que recaudan tributos por delegación

¹⁰Cabe mencionar que en el artículo 26 del Código Tributario de la República de Nicaragua se encuentra vigente la obligación de todos los contribuyentes a inscribirse en el Registro Único del Contribuyente (RUC), creado por el Decreto N° 850 Ley Creadora del Registro Único del Contribuyente, publicada en La Gaceta, Diario Oficial N° 246 del 30 de Octubre de 1981, para obtener una cédula que sirve como código de identificación en sus actividades y como control de la administración, para dar seguimiento al cumplimiento de los deberes de éstos.

de la DGI y agentes por retención: los empleadores o patronos que retienen la cuota correspondiente del IR de sus empleados; los que compran bienes o servicios, porque retienen la parte correspondiente del que les vende; los que perciben o recaudan el IVA (vendedores de bienes o servicios), etc. Para recaudar o retener los responsables deben ser legalmente autorizados por la DGI.

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

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

Responsable recaudador: son las personas que deben percibir el impuesto y enterarlo al Fisco. También son responsables recaudadores, las personas jurídicas con quienes la Administración Tributaria suscriba convenios para percibir los tributos y sanciones pecuniarias¹¹.

¹¹Dentro de las facultades de la Administración Tributaria, el artículo 105, numeral 1 del Código Tributario, define la facultad otorgada a la DGI, para autorizar a otras direcciones, dependencias u oficinas del Estado o instituciones, para que sean oficinas recaudadoras. Son ejemplo de ello, las alcaldías o agencias fiscales.

El Doctor Manuel Gutiérrez¹², nos expone que las características de los Responsables son:

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

1.7. Definición de fiscalización.

“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.”¹³

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 declarantes o contribuyentes dan a sus obligaciones impositivas.

¹²GUTIÉRREZ HURTADO, Manuel. Introducción al Estudio del Derecho Tributaria Editorial CIRA, Nicaragua 2000, Pág. 119-120

¹³ Ibíd. Pág. 121

Esta función de comprobación que tiene el Estado la ejercerá sobre los declarantes o contribuyentes, de acuerdo a las facultades contenidas en la Legislación Tributaria 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.

1.8. 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 declarante 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 o declarantes. Por esta razón debe ejercer su función fiscalizadora en forma selectiva, es decir, tomar un grupo de contribuyentes y/o declarantes 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 y declarantes.

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 declarante o contribuyente. Si ambos son positivos constituirán un valioso aporte para lograr un mejor cumplimiento voluntario de sus obligaciones impositivas por parte de aquellos.

La tarea de la Administración Tributaria, a través de la función de fiscalización, será lograr que los contribuyentes cumplan con sus obligaciones tributarias en la forma prevista por la ley. Se trata entonces de obligar al contribuyente al cumplimiento de su obligación en la forma y por los medios que corresponda. En virtud de lo anterior, la función de fiscalización puede inducir al cumplimiento general, incluso llegar a la determinación de la deuda en ciertos casos, pero ella no agota el proceso operativo de la Administración Tributaria, el que sólo estará determinado con la percepción del tributo, si y sólo si, el contribuyente o declarante no hace uso de los Recursos Administrativos que establece la DGI y la DGA.

Algunas de las causas, que más frecuentemente influyen en el incumplimiento de las obligaciones tributarias, según la opinión de Alba Lucía Orozco de Triana son:¹⁴

¹⁴OROZCO DE TRIANA, ALBA LUCIA, Tecnología aplicada para cambiar la Evasión Fiscal, Boletín DGI. Buenos Aires.

- Falta de conciencia tributaria: está fuertemente influenciada por la idiosincrasia de cada pueblo y relacionada con el grado de insatisfacción y aspiraciones frustradas de los ciudadanos. En este sentido, en el panorama de un buen comportamiento fiscal, existe un rechazo generalizado hacia quienes no cumplen cabalmente con sus deberes impositivos; mientras tanto en otros escenarios opuestos, al ciudadano incumplidor se lo considera como un referente a ser imitado por el resto de esa comunidad.
- Complejidad y constantes cambios en la legislación tributaria: la necesidad de obtener mayores recursos en las Administraciones Tributarias de bajo cumplimiento provoca la necesidad de crear nuevos impuestos o formular cambios legislativos tendientes a aumentar las bases imponibles de tributos ya existentes. Estas reformas de índole legal obligan, en la mayoría de los casos, a dictar nuevas reglamentaciones que cambian constantemente las obligaciones de los contribuyentes. Este tipo de políticas, además de los perjuicios que provocan a la propia Administración Fiscal, desalientan al cumplimiento espontáneo de los buenos contribuyentes; los cuales, a efectos de evitar incumplimientos por malas interpretaciones o incomprensión 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 o declarantes 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.

1.9. Objetivos de fiscalización.

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

- Determinar la situación tributaria del declarante, mediante el análisis y examen de los estados financieros del período establecido por la ley. Arto. 24 Inc. d y e.
- Asimismo, tendrá por objeto determinar la posible existencia de elementos de hecho u otros antecedentes con trascendencia tributaria

aduanera, que sean desconocidos total o parcialmente por la Autoridad Tributaria.

- Hacer notoria la presencia fiscal entre el universo de declarantes o contribuyentes.
- Vigilar el cumplimiento que dan los declarantes o contribuyentes a sus obligaciones impositivas.
- Además tendrá por objeto, efectuar la revisión y realizar ajustes a la obligación tributaria aduanera.
- Que los resultados de las actuaciones de fiscalización en un declarante o contribuyente sirva de criterio de selección para otros casos a fiscalizar.

1.10. Métodos de fiscalización.

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

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 la legislación vigente. 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.¹⁵

Método indirecto: Consiste en detectar los errores en los ingresos, aun cuando la contabilidad pueda ser bien llevada, obteniendo información de fuentes externas (Dirección General de Ingresos, de Servicios Aduaneros, Alcaldías,

¹⁵Manual General de Auditoría Fiscal DGI Nicaragua, 2004, Junio 2004, Pág. 26

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.¹⁶

Tasación de indicio o estimación presuntiva: Estriba en la determinación global de la base imponible de contribuyentes o declarantes que no llevan registros contables, o que éstos fueren incompletos o no confiables.

Éste se basa en el análisis de:

- Las declaraciones efectuadas por el contribuyente, declarante y retenedor.
- 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 créditos, el monto de los intereses que paga y recibe, etc.
- 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.¹⁷.

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 y en el Código Uniforme Centroamericano, CAUCA.

¹⁶Artículo 160 Título VI. Código Tributario de la República de Nicaragua 2005.

¹⁷Los mismos indicios figuran en los artículos 160 del Código Tributario, Ley No. 562, Aprobado el 28 de Octubre del 2005 Publicado en La Gaceta No. 227 del 23 de Noviembre del 2005, y en el Artículo 292 de la Ley N° 891, Ley de Reforma y Adiciones a la Ley N° 822. Ley de Concertación Tributaria.

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

Ajustes al Impuesto sobre la Renta “IR”:

Ingresos

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

Costos

- No reconocidos por ingresos no declarados
- Costo no soportado
- Costo por mermas no soportadas
- Costos no soportados con actas de destrucción de inventario
- Costos relacionados con ingresos exentos

Gastos

- No soportados
- No reconocidos
- Gastos de periodos anteriores
- Gastos personales
- Gastos por retenciones asumidas por el contribuyente
- Donaciones no permitidas por la Ley
- Provisiones en exceso
- Gastos relacionados con ingresos exentos
- Gastos por reparos y multas de cualquier concepto

- Gasto por depreciación en exceso del costo de adquisición

Ajustes al Impuesto al Valor Agregado “IVA”:

Débito fiscal

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

Crédito fiscal

- No soportado
- No reconocido por ajustes al costo y gasto
- Duplicado
- Crédito proporcional por operaciones exentas y gravadas
- Crédito no reconocido por operaciones exentas

Ajustes a las Retenciones en la Fuente:

- Retenciones no efectuadas:
 - Retenciones Preventivas a los domiciliados en el país
 - Retenciones definitivas a los domiciliados en el país
 - Retenciones definitivas a los no domiciliados en el país
- Retenciones efectuadas en menor cuantía a la tasa establecida por ley
- Retenciones efectuadas y no enteradas.

- Retenciones definitivas y acreditadas en las declaraciones de los anticipos mensuales o IR anual.

Es importante mencionar, que los conceptos de ajustes reflejados anteriormente, se fundamentan en los preceptos establecidos en la Ley N° 562 “Código Tributario” y Ley N° 891. Ley de Reformas y Adiciones a la Ley N° 822, Ley de Concertación Tributaria 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 Decreto 20-2003 y aplicando el Manual de Auditoría Fiscal y las normas tributaria establecidas.

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. Arto. 25 Decreto 20-2003 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.

1.11. Facultad del Estado para ejercer la fiscalización (marco jurídico)

Los fundamentos legales en que se basan las revisiones tanto para personas jurídicas, como para personas naturales efectuadas por la DGI y la DGA, 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, por motivos Fiscales la DGI o la DGA 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 Administración Tributaria 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 y 23 RECAUCA:

La Administración Tributaria ejercerá su acción fiscalizadora a través de sus órganos de fiscalización, Arto. 26 y 53 D-20-2003 que están ubicados en las administraciones de Rentas Arto 29-D 20-2003 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 y 24: 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.

En materia aduanera Arto 24 del RECAUCA:

- ❖ Comprobar el cumplimiento de las obligaciones aduaneras;
- ❖ Comprobar el cumplimiento de las obligaciones y deberes de los auxiliares;
- ❖ Comprobar la exactitud de la declaración de mercancías presentada a las autoridades aduaneras;
- ❖ Requerir de los sujetos de fiscalización y terceros relacionados con éstos, la presentación de los libros de contabilidad, sus anexos, archivos, registros contables, control y manejo de inventarios, otra información de trascendencia tributaria o aduanera y los archivos electrónicos, soportes magnéticos o similares que respalden o contengan esa información;
- ❖ Visitar empresas, establecimientos industriales, comerciales o de servicio, efectuar auditorías, requerir y examinar la información necesaria de los sujetos de fiscalización y terceros para comprobar el contenido de las declaraciones de mercancías y operaciones aduaneras, de conformidad con los procedimientos legalmente establecidos;
- ❖ Realizar investigaciones sobre la comisión de presuntas infracciones aduaneras y ejecutar las acciones legales para la persecución de las mismas, cuando corresponda;

- ❖ Comprobar la correcta utilización de los sistemas informáticos autorizados por el Servicio Aduanero;
- ❖ Verificar, en su caso, el correcto uso y destino de las mercancías que ingresen al territorio aduanero con el goce de algún estímulo fiscal, franquicia, exención o reducción de tributos y el cumplimiento de las condiciones establecidas en la ley que otorga el beneficio;
- ❖ Exigir y comprobar el pago de los tributos correspondientes;
- ❖ Verificar mediante la aplicación de técnicas de análisis de riesgo, la documentación de las mercancías sujetas al control aduanero, de acuerdo a la naturaleza de las mercancías y al tipo de tráfico que se realice; y
- ❖ Exigir cuando sea competencia del Servicio Aduanero, las pruebas necesarias y verificar el cumplimiento de las reglas sobre el origen de las mercancías para aplicar preferencias arancelarias, de conformidad con los tratados internacionales vigentes para los Estados Parte y las normas derivadas de ellos.

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 Direcciones Generales no ha normado los procedimientos para que los declarantes o contribuyentes hagan uso de este derecho. De igual manera, 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.

1.12. Definición de recurso.

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

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 instancias 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 o declarantes para impugnar los actos o resoluciones que emite la Administración Tributaria.

1.13. 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 debida¹⁸”.

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 pertinentes¹⁹.”

El Doctor Gabino Fraga al respecto nos expresa: “Que el Recurso Administrativo constituye un medio legal de que dispone el particular afectado en sus derechos o intereses por un Acto Administrativo determinado. Para obtener en los términos legales de la autoridad Administrativa una revisión del propio Acto a fin de que dicha autoridad lo revoque, lo anule o lo reforme en caso de encontrar comprobada la ilegalidad o la inoportunidad del mismo²⁰.”

La aplicación de un Recurso Administrativo depende de la contemplación que de éste haga el ordenamiento jurídico del país para determinado supuesto, de

¹⁸Margain Manatou, Emilio. El Recurso Administrativo en México. Editorial Estudios Jurídicos, México. 1985, Pág. 22

¹⁹Entrena Cuesta, Rafael. Curso de Derecho Administrativo. Editorial tecnos S.A undécima Edición Madrid 1995. Pág. 45

²⁰Fraga, Gabino. Derecho Administrativo 17ª. Edición. Editorial. Porrúa México. 1977. Pág. 98.

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:

- 1) Debe existir un acto administrativo que afecte un interés o un derecho particular.
- 2) Que el medio legal se encuentre contenido en una norma de Derecho Administrativo, estableciéndose allí un órgano competente para conocer del mismo.
- 3) Que exista el plazo para interponerlo.
- 4) 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 asunto²¹.

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

²¹Alveño, Marcos Aurelio, Temas de Derecho Administrativo, Corte Suprema de Justicia, División de proyectos, Managua, Nicaragua, 1986.

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.

CAPÍTULO II: DERECHOS Y GARANTIAS DE LOS CONTRIBUYENTES Y/O DECLARANTES EN NICARAGUA.

2.1 Derechos del contribuyente y/o declarante

Es necesario conocer los derechos de los declarantes y/o 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, D-20-2003, 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.²²

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

El principio de división de los poderes de 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...”

²²Artículo 3.-CODIGO TRIBUTARIO; Sólo mediante ley se podrá: 1. Crear, aprobar, modificar o derogar tributos. 2. Otorgar, modificar, ampliar o eliminar exenciones, exoneraciones, condonaciones y demás beneficios tributarios; 3. Definir el hecho generador de la obligación tributaria; establecer el sujeto pasivo del tributo como contribuyente o responsable; la responsabilidad solidaria; así como fijar la base imponible y de la alícuota aplicable; 4. Establecer y modificar las preferencias y garantías para las obligaciones tributarias y derechos del Contribuyente; y 5. Definir las infracciones, los delitos y las respectivas sanciones.

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. Artículo 2 y 3 D-20-2003.

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

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

— *A la irretroactividad de la ley.*

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 o Isonomía.*

El Principio de Igualdad o Isonomía 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. Arto. 9 D-20-2003. Las Políticas Tributaria, Arancelaria y de Comercio Exterior serán definidas por los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Fomento, Industria y Comercio, respectivamente, de conformidad a las funciones contenidas en la Ley No. 290

Las Cargas Tributarias Aduaneras.

Todos los que realizan actividades de carácter aduanero tienen las mismas obligaciones de pago de los aforos aduaneros y demás, que corresponden.

En la Relación Jurídica Aduanera.

Todos merecen el mismo trato en la relación Administradores-Administrados (Importadores, Exportadores, Transportistas, Agentes Aduaneros, etc.).

— 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 declarantes:

- 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 la ley.

- Los contribuyentes o declarantes tienen el derecho de que la administración tributaria, 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 declarantes, 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 las mismas Direcciones Generales.

— ***A que el sistema tributario sea progresivo y no.... 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.²³

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.

²³Arto. 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. 4. Se prohíbe la confiscación de bienes. Los funcionarios que infrinjan esta disposición, responderán con sus bienes en todo tiempo por los daños inferidos.

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.²⁴

— *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 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.

— *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

²⁴Idem.

inembargabilidad del patrimonio familiar, el cual podrá estar sujeto a carga pública.

— *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, sin mediar notificación del ente emisor, a la persona afectada.

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

El artículo 84 del Código Tributario, establece que los contribuyentes deben ser notificados para efectos de todas aquellas actuaciones que realice la Administración Tributaria que afecte sus derechos individuales. Así mismo, acorde además con el Artículo 36 del RECAUCA, Mediante apersonamiento en las oficinas, instalaciones o bodegas de la persona sujeta a la Administración Tributaria. Artículo 38 RECAUCA. Las actuaciones se desarrollarán durante el horario ordinario y jornada normal del lugar en que se efectuará la fiscalización. Cuando medien circunstancias justificadas y previo acuerdo de las partes, la fiscalización se podrá realizar en jornadas u horarios extraordinarios.

— *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 Administración Tributaria.

El contribuyente o declarante, 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.

— *A sigilo, 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 Administración Tributaria 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.²⁵ 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. El Artículo 26 párrafo tercero del RECAUCA manifiesta que el funcionario debe guardar y observar confidencialidad respecto a los asuntos que conozcan en razón de su cargo. Su incumplimiento quedará sujeto a la aplicación de las sanciones legales correspondientes. Este deber de confidencialidad cubre a todo el personal de las unidades de fiscalización;

Éstos son:

- Las autoridades judiciales en los procesos de cualquier clase de juicio y a los tribunales competentes;
- Los restantes organismos que administren tributos, en tanto las informaciones estén estrictamente vinculadas con la fiscalización y percepción de los tributos de sus respectivas jurisdicciones;

²⁵Artículo 53 D-20-2003 M, Requerir de los Auxiliares de la función pública aduanera, importadores, exportadores, declarantes y terceros relacionados con estos, la presentación de los libros de contabilidad, anexos, registros contables, archivos y demás información de carácter comercial, tributario o aduanero, sus archivos o soportes electrónicos o magnéticos que respalden esa información, relacionadas con las operaciones aduaneras.

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

— *A presentar rectificación de declaración de impuestos.*

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

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

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

2.2.- Derechos ante la facultad fiscalizadora de la administración tributaria

Para el ejercicio de la facultad fiscalizadora que ejerce la Administración Tributaria, los contribuyentes y/o declarantes 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.²⁶

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

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

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

— *Que la Administración Tributaria notifique, que se dio por finalizada la auditoría.*

²⁶Los casos son: 1. En el lugar que hubiere indicado o registrado la persona natural y/o jurídica, al inscribiéndose en el registro de la administración tributaria; 2. En el lugar que se indicare en el primer escrito de audiencia al comparecer ante la administración tributaria; 3. En el lugar de su residencia habitual, el cual se presumirá cuando comparezca en ella, en forma continua o discontinua, más de seis meses durante el ejercicio anual de imposición; 4. En el lugar donde se 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 a los incisos anteriores

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 declarantes.

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

Los órganos fiscalizadores de la DGA tendrán competencia para supervisar, fiscalizar, verificar y evaluar el cumplimiento de las disposiciones aduaneras y de comercio exterior en lo que corresponda, antes, durante y con posterioridad al despacho aduanero de las mercancías, de conformidad con los mecanismos de control establecidos al efecto para (artos. 5 , 23); además podrá exigir y comprobar el cumplimiento de los elementos que determinan la obligación tributaria aduanera, tales como naturaleza, características, clasificación arancelaria, origen y valor aduanero de las mercancías y los demás deberes, requisitos y obligaciones, derivados de la entrada, permanencia y salida de las mercancías y medios de transporte del territorio aduanero;²⁷

²⁷Artículo 58 CAUCA. La facultad del Servicio Aduanero para exigir el pago de los tributos que se hubieran dejado de percibir, sus intereses y recargos de cualquier naturaleza prescribe en cuatro años. Igual plazo tendrá el sujeto pasivo para reclamar la restitución de lo pagado indebidamente por tributos, intereses y recargos de cualquier naturaleza. Lo pagado para satisfacer una obligación tributaria aduanera prescrita no

Cuando los resultados de la verificación inmediata demuestren diferencias relacionadas con clasificación arancelaria, valor, cantidad, origen de las mercancías u otra información suministrada por el declarante o su representante respecto al cumplimiento de las obligaciones aduaneras, la Autoridad Aduanera deberá efectuar las correcciones y ajustes correspondientes de la declaración de mercancías e iniciará, de ser procedente, los procedimientos administrativos y judiciales para determinar las acciones y responsabilidades que correspondan (arto 349).

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

En Artículo 333. Del Reglamento al Código Uniforme Centroamericano. (RECAUCA), en cualquier momento en que el declarante tenga razones para considerar que una declaración contiene información incorrecta o con omisiones, deberá presentar de inmediato una solicitud de rectificación. Si la solicitud de rectificación procede, deberá transmitir la declaración de mercancías de rectificación y acompañarla, en su caso, del comprobante de pago de los tributos más el pago de los intereses correspondientes cuando apliquen. Los sujetos fiscalizados podrán rectificar las declaraciones de mercancías, teniendo en cuenta los aspectos siguientes:

puede ser materia de repetición, aunque el pago se hubiera efectuado con conocimiento de la prescripción o sin él.

- La rectificación tendrá el carácter de petición sujeta a aprobación por parte de la Autoridad Tributaria.
- En los casos de determinaciones por parte de la Autoridad Tributaria, el sujeto fiscalizado podrá rectificar la declaración de mercancías después de comunicada la conclusión de la actuación fiscalizadora y hasta que la resolución que determine la obligación tributaria quede firme.
- La rectificación de la declaración de mercancías podrá abarcar además cualquier rubro o elemento que incida en la base imponible del tributo.

La presentación de la solicitud, o la declaración de mercancías de rectificación no impedirá que se ejerciten las acciones de fiscalización o de determinación de responsabilidades que correspondan²⁸.

2.3.- Los medios de defensa de los contribuyentes y/o declarantes en materia fiscal y aduanera.

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 Ley 339, Ley creadora de la Dirección General de Servicios Aduaneros y de Reforma a la Ley Creadora 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 declarantes o contribuyentes a presentar sus pruebas de descargo en un plazo de 10 días, de

²⁸Artículo 33, 25, 30 y 42 del reglamento del código aduanero uniforme centroamericano.

conformidad a lo establecido en el artículo N° 623 del Recauca en caso de los recursos. Sin embargo, a pesar de que el declarante o 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 Aduanera, no tiene plazo para pronunciarse en esta etapa, pero siempre estará obligada a notificar la correspondiente Resolución Determinativa con los requisitos a como lo establece también el artículo 162 del Código Tributario.

El Código Aduanero Uniforme Centroamericano y el Código Tributario de la República de Nicaragua establecen 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 127 CAUCA y 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 afirme²⁹.

²⁹Artículo 8 Recauca. Se ejerce una vez realizado el levante de las mercancías, respecto de las operaciones aduaneras, los actos derivados de ellas, las declaraciones aduaneras, las determinaciones de las obligaciones tributarias aduaneras, los pagos de los tributos y la actuación de los auxiliares, los funcionarios y de las

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 promueve³⁰.

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 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

demás personas, naturales o jurídicas, que intervienen en las operaciones de comercio exterior. Con respecto a la verificación inmediata podrá consistir en la revisión documental o en el examen físico y documental a efectos de comprobar el exacto cumplimiento de las obligaciones aduaneras (arto. 336 @).

³⁰Real Academia Española, Diccionario de la lengua española, vigésima Edición, Tomo II 1984, Pág. 1156.

principio de igualdad, recogido en los artículo 27, 48 y 104; el acceso a la justicia recogido en el artículo 34 incisos 4 y 9; el principio de gratuidad, dispuesto en el artículo 165; el principio a la legítima defensa, presente en el artículo 34 numerales 1, 4, 8 y 9; el principio de inocencia, previsto en el artículo 34 numeral 1, todos de la Constitución Política de Nicaragua. Sí existiese la figura ya referida, la posibilidad de poder recurrir solo estaría reservada para aquellos que tuviesen el patrimonio para pagar, dejando en indefensión a los que no posean esta posibilidad, puesto que no tendría el derecho de ser tutelado por la ley.

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

2.4.- Requisitos para la interposición de Recursos Administrativo.

Toda persona que se considere agraviada por las Resoluciones o actuaciones de las Autoridades Fiscales o Aduaneras, podrá interponer los Recursos Administrativos establecidos en las Leyes de la materia. En caso de Recursos contra la Autoridad Aduanera, se estará a lo establecido en el Código Aduanero Uniforme Centroamericano y su Reglamento (CAUCA-RECAUCA), vigente.

ARTO. 627 RECAUCA. Los recursos se interpondrán por escrito en papel común y deberán contener al menos lo siguiente:

1. Designación de la autoridad, funcionario o dependencia a que se dirija;
2. Nombres, apellidos, calidades o generales de ley del recurrente; cuando no actúe en nombre propio debe además acreditar su representación;
3. Dirección o medios para recibir notificaciones;
4. Identificación de la resolución o acto recurrido y las razones en que se fundamenta la inconformidad con el mismo, haciendo relación circunstanciada de los hechos y de las disposiciones legales en que sustenta su petición;
5. Petición que se formula; y
6. Fecha y firma.

Los requisitos para la interposición de los recursos según el Código Tributario de la República de Nicaragua son en virtud del artículo 94 del Código Tributario. Los recursos del contribuyente se interpondrán por escrito en papel común, debiendo contener los requisitos siguientes:

1. Indicación de la autoridad, funcionario o dependencia a que se dirigen (según lo dispuesto para cada recurso);
2. Número de Registro Único del Contribuyente o Responsable (RUC) y número de Cédula de Identidad;
3. 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;

4. 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;
5. 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);
6. Señalamiento de su domicilio tributario para notificaciones; y,
7. 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.

2.5. Los plazos.

Es necesario conocer los plazos para interponerse los recursos de los contribuyentes y/o declarantes, 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 y aduaneros 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 desde la media noche del día de inicio del mismo y se contarán de la siguiente manera:

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

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

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

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

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 otorgaban un día por cada 30 kilómetros de distancia del lugar en que resida el juez o tribunal.

Así mismo la Disposición Técnica 20-2007, disponía que se añadieran a los términos de ley, tres días por 70 kilómetros de distancia de la Administración Tributaria 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 o declarante. Éstos surtirán efecto cuando se configure una correcta notificación.

2.6. Los 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)³¹.

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.

³¹Artículo 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. Artículo 1079. Código de Procedimiento Civil de Nicaragua. La Obligación de producir pruebas corresponde al actor; si no probare será absuelto el reo, mas, si éste afirmara alguna cosa, tiene la obligación de probarlo.

Así mismo, con el objeto de garantizar el derecho a conocer sobre las actuaciones realizadas por el fisco, el artículo 88 del Código Tributario le brinda al contribuyente o su representante el derecho al acceso del expediente que lleva sobre él o su representado, siempre y cuando se ejerza este derecho en la presencia del funcionario autorizado, para brindar dicho acceso³².

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 de la República de Nicaragua.

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:

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

³²El 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.

La documentación clara en cuanto datos e información resultante de los actos del contribuyente o declarante (el mismo, sus funcionarios o sus empleados), se consideraran legítimos. De igual forma se reputarán legítimos, salvo prueba en contrario, los actos del contribuyente o declarante 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.

2.7. 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.

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

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

2.8. Silencio administrativo en los recursos del contribuyente o declarantes.

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 declarantes o 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 resolución³³.

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 positivo³⁴".

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 guatemalteca³⁹ 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.

³³Rizo Oyanguren, Armando. Manual Elemental de Derecho Administrativo. Edit. Universitaria, León Nicaragua. 1992. Pág. No. 87.

³⁴Garrido Falla, Fernando. Tratado de Derecho Administrativo Vol. I. Pág. 563. Madrid, 1968

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

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

En cuanto a lo antes expuesto tenemos como bien a manifestar, que la finalidad del Silencio Administrativo Positivo es garantizar al contribuyente, una respuesta a sus pretensiones en el plazo correspondiente y además motivar a la Administración Tributaria a que cumpla con los plazos dispuestos en la ley. El considerar fictamente como resuelto a favor las pretensiones del recurrente al no habersele dado respuesta dentro del plazo de ley, si bien es cierto puede causar perjuicio a los intereses de la Administración, también es cierto que la

configuración de ésta figura es consecuencia del amparo constitucional que el artículo 52 de nuestra Constitución Política,⁴⁰ recoge como garantía del debido proceso.

Los legisladores previeron ante esta realidad, en el artículo 100 del Código Tributario, sanciones que disuadan a los funcionarios de incumplir con la obligación de emitir resolución en el plazo de ley. Sin embargo no previeron la entidad que habría de aplicarlas, así como cuál 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 inaplicable al artículo 100 en cuestión.

Las implicancias que lleva consigo la interpretación del artículo 100 del Código Tributario, y en Artículo 56 D-20-2003 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 Aduanero y Tributario Administrativo (del cual hablaremos más adelante). Esto significa, enfocándonos en las Direcciones Generales que la misma institución cuyos funcionarios pueden ser objetos de sanciones administrativas por incumplimiento de emitir resolución en el plazo de ley, será la encargada de aplicar dichas sanciones.

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

CAPITULO III: ANÁLISIS DE LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS CONTRA LAS RESOLUCIONES DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE SERVICIOS ADUANEROS Y ANTE LA DIRECCIÓN GENERAL DE INGRESO

3.1. Los Recursos en el Código Tributario de Nicaragua.

Estudiaremos a continuación los requisitos y procedimientos que deben seguirse para la presentación y procedencia de los recursos antes mencionados.

Estos procesos están dotados de etapas o fases diferenciadas entre sí, la primera etapa es expositiva, explicadoras o polémica (interposición del recurso) y la fase probatoria (período probatorio), que pasa a ser parte la segunda etapa del proceso El artículo 96 CT, 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 Aduanero y Tributario Administrativo agota la vía administrativa y podrá el contribuyente hacer uso de los derechos establecidos en la Ley ante la instancia correspondiente del poder judicial; y el **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 Nicaragua³⁵”.

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 objetado³⁶.

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

El procedimiento de la determinación de la obligación tributaria, dispuesto en el artículo 161 del Código Tributario, inicia con el “acta de cargo” que la

³⁵En la ley 339 (derogada) 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.

³⁶Sin 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.

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 término y por una sola vez, para presentar otras pruebas consignadas a su favor³⁷.

Existe también la posibilidad de presentar una declaración o rectificación de la presentada, en el caso que el fisco estime conveniente requerirla³⁸.

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 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

³⁷Esta 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.

³⁸En esta etapa el Código Tributario, no establece plazos para que la Administración Tributaria se pronuncie con relación a la aceptación o rechazo de los argumentos presentados por los contribuyentes. Sin embargo, siguiendo los lineamientos expresados en la Disposición Técnica N° 026-2005, éste deberá de darse en un plazo de 30 días de conformidad con el artículo 98 de la Ley Orgánica del Poder Judicial.

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 5 días hábiles de vencido el plazo para impugnar.

3.2. Recurso de reposición³⁹.

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. Puede presentar este recurso el propio recurrente o por medio de su 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 ante el fisco, el plazo para interponer el Recurso de Reposición es poco en comparación con otras legislaciones.

³⁹Regulado 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.

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 consideró que el establecer diez días para preparar las pruebas que se presentaran en el supuesto del posible entablamiento de un recurso era suficiente el lapso de tiempo, consideramos que dicha disposición es subjetiva, pues está tomando un supuesto 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.

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.

Sin menoscabo de lo antes expuesto, consideramos que no se puede alegar que se le ha privado al contribuyente de un término en que pueda presentar las pruebas que respalden sus pretensiones; tampoco podría afirmarse que existe confusión entre ambas etapas, en el tratamiento que se le dan a éstas en el proceso aperturado. Sin embargo, consideramos que la situación antes mencionada, rompe con el esquema tradicional, 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 Administrativo⁴⁰”.

3.3. Recurso de revisión.

Dicho 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 promovido⁴¹.

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

⁴⁰artículo 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...”.

⁴¹El 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.

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 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 días 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.

3.4. Recurso de apelación.

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.

El Recurso de Apelación es la invocación del auxilio de una autoridad jerárquicamente superior para que revoque o corrija la resolución agravante, dictada por la autoridad inferior. Podemos decir, que en la apelación hay una revisión completa de lo actuado por la autoridad, a través de los agraviados expresados ante el órgano competente.

No basta para apelar que la resolución sea injusta, basta que el agraviado la considere como tal; se dice que la Apelación es un recurso vertical porque la resuelve un juez diferente del que dictó la resolución, este es un superior jerárquico al que dictó la sentencia.

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 momento⁴².

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 Aduanero y 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.

⁴²El 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.

El Titular de la Dirección General de Ingresos posee 10 días hábiles, contados a partir de la recepción del recurso, para remitirlo al Tribunal Aduanero y Tributario Administrativo y tiene 15 días a partir de la fecha de recepción de recurso por parte del Tribunal, para que presente su contestación de agravios. Llegado el término de los 15 días que tenía el Titular de la Administración Tributaria, para la contestación de agravios el Tribunal abrirá a pruebas en un plazo común de otros 15 días.

El Tribunal 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.

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 Aduanero y 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 respecto⁴³.

3.5. 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,

⁴³Consideramos que la ley, debió prever un mecanismo que garantice al contribuyente, que su recurso -en caso de ser admitido-, será remitido al Tribunal Aduanero y 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.

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 Aduanero y Tributario Administrativo se debe cumplir con los siguientes requisitos:

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

Una vez recepcionado el recurso, el Tribunal Aduanero y 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 Aduanero y 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

3.6.- Recursos en el código aduanero uniforme centroamericano (CAUCA) y en su reglamento (RECAUCA).

Los recursos en materia Aduanera serán contra las resoluciones o actos finales dictados por la Autoridad Aduanera, que determinen tributos, intereses moratorios, sanciones o afecten en cualquier forma los derechos de los contribuyentes, podrán ser impugnados por los afectados en las formas y plazos que establece el reglamento del código aduanero uniforme Centroamericano (RECAUCA) cumpliendo con las condiciones de presentación de las declaración de mercancías en los regímenes establecidos.

La interposición del recurso, en la forma y con los requisitos que la ley establece, condiciona el nacimiento de la competencia de la autoridad que conforme a la ley ha de conocer del recurso. Esta autoridad puede ser la misma, o la autoridad jerárquica superior de la recurrida u órgano especial distinto, a tenor de lo que dispone la ley para cada caso.

3.6.1.- Formalidades Para La Interposición De Los Recursos

Todos los recursos deben ser interpuestos por escrito en papel común.

1.- forma de interponer un recurso de reconsideración:

- a) Lugar y fecha.
- b) Designación del funcionario, autoridad o dependencia a quien se dirige.

- c) Nombre, apellidos y generales de ley del recurrente. Si actúa en nombre de otro, debe acreditar su representación.
- d) Identificación del acto o disposición recurrida.
- e) Razones en que fundamenta su inconformidad con:
 - Relación de hechos.
 - Disposiciones legales en que fundamenta su inconformidad.
- f) Petición que formula.
- g) Lugar para recibir notificaciones.
- h) Lugar, fecha y firma.

2.- Forma de interponer un Recurso de Revisión:

- a) Lugar y fecha.
- b) Designación del funcionario, autoridad o dependencia a quien se dirige.
- c) Referencia a su acreditación, la que ya se hizo en el recurso de reconsideración.
- d) Identificación del acto o disposición recurrida.
- e) Referencia a lo que se argumentó en el recurso de reconsideración: (Transcripción del recurso de reconsideración hasta la petición que se formuló inclusive).
- f) Referencia a respuesta del funcionario, autoridad o dependencia: (Hacer un resumen de la resolución).
- g) Expresar y argumentar la inconformidad que ésta causa mencionando las disposiciones legales que fundamentan la propia exposición.
- h) Petición que se formula mediante recurso de revisión para ante el Director General de Servicios Aduaneros.

i) Lugar para recibir notificaciones.

j) Lugar, fecha y firma.

3.- Forma de interponer un Recurso de Apelación:

a) Lugar y fecha.

b) Designación del funcionario, autoridad o dependencia a quien se dirige.

c) Referencia a su acreditación, la que ya se hizo en el recurso de reconsideración.

d) Identificación de acto o disposición recurrida.

e) Referencia a lo que se argumentó en el recurso de reconsideración:
(Transcripción del recurso de reconsideración hasta la petición que se formuló inclusive).

f) Referencia a respuesta del funcionario, autoridad o dependencia:
(Hacer un resumen de la resolución).

g) Referencia a interposición de recurso de revisión:
“A tenor del art. 229 del RECAUCA interpose recurso de revisión a Resolución # ----- en el que, además de los argumentos esgrimidos en el recurso de reconsideración, argumenté lo siguiente”:
(Transcribir los argumentos expuestos en el recurso de revisión).

h) Al recurso de revisión presentado por el suscrito, el señor Director General de Servicios Aduaneros respondió mediante Resolución # -----:
(Hacer un resumen de la decisión del Director General de Servicios Aduaneros).

i) Expresar y argumentar la inconformidad que ésta causa mencionando las disposiciones legales que fundamentan la propia exposición.

j) Petición que se formula mediante recurso de apelación.

k) Lugar para recibir notificaciones.

l) Lugar, fecha y firma.

3.6.2.- Admisión del Recurso.

Presentado el recurso y cumplidas las formalidades establecidas, el órgano al que compete resolver continuará con el trámite que corresponda o mandará a subsanar los errores u omisiones de cualquiera de los requisitos señalados en el Artículo 627 del Reglamento, dentro del plazo de tres días posteriores a su interposición. En este caso, se emitirá el correspondiente auto de prevención el cual deberá notificarse al recurrente, quien tendrá un plazo de cinco días contados desde el día siguiente a la notificación para evacuar las prevenciones.

Si las prevenciones formuladas no fueran evacuadas en la forma requerida y dentro del plazo antes señalado, el recurso será declarado inadmisibile.

La admisión de los recursos establecidos en el Título VIII, Capítulo I del Reglamento suspenderá la ejecución de la resolución recurrida. “No se exigirá garantía ni pago alguno como requisito para admitir los recursos”.

Los recursos deberán contener al menos lo siguiente:

a) Condiciones.

- Estar referida a un sólo régimen aduanero;
- Efectuarse en nombre de las personas que tengan derecho de disposición sobre las mercancías, salvo las excepciones legales;

- Que las mercancías se encuentren almacenadas en un mismo depósito o en un mismo lugar de ubicación;
- Que las mercancías arribadas estén consignadas en el respectivo manifiesto de carga, aún y cuando se amparen en uno o más documentos de transporte, salvo las excepciones legales; y
- Otras que legalmente se establezcan

b) Con relación a su contenido.

- Identificación y registro tributario del declarante;
- Identificación del agente aduanero o del apoderado especial aduanero, cuando corresponda;
- Código de identificación del transportista y del medio de transporte;
- Régimen aduanero que se solicita;
- País de origen y procedencia; y en su caso, país de destino de las mercancías;
- Número de manifiesto de carga, cuando corresponda;
- Características de los bultos, tales como cantidad y clase;
- Peso bruto en kilogramos de las mercancías;
- Código arancelario y descripción comercial de las mercancías;
- Valor en aduana de las mercancías; y
- Monto de la obligación tributaria aduanera, cuando corresponda.

c) Habiendo sustento en la Documentación.

- Factura comercial cuando se trate de una compra venta internacional, o documento equivalente en los demás casos;

- Documentos de transporte, tales como: conocimiento de embarque, carta de porte, guía aérea u otro documento equivalente;
- Declaración del valor en aduana de las mercancías, en su caso;
- Certificado o certificación de origen de las mercancías, cuando proceda;
- Licencias, permisos, certificados u otros documentos referidos al cumplimiento de las restricciones y regulaciones no arancelarias a que estén sujetas las mercancías, y demás autorizaciones;
- Garantías exigibles en razón de la naturaleza de las mercancías y del régimen aduanero a que se destinen; y
- Documento que ampare la exención o franquicia en su caso.

En el Artículo 205 del CAUCA La Autoridad Aduanera procederá a realizar las actuaciones siguientes:

- ❖ Solicitar al importador para que dentro de los diez días siguientes a la fecha de notificación, aporte información, documentación y demás elementos probatorios que se le requieran, para comprobar la veracidad y exactitud del valor declarado originalmente.
- ❖ En el caso que las pruebas requeridas deban obtenerse en el extranjero, el plazo será de treinta días, siempre que el importador lo solicite dentro de los diez días a que se refiere el párrafo anterior.
- ❖ En el caso que con la información y documentación presentada por el importador, se desvanezca la duda razonable, la Autoridad Aduanera, dentro de los diez días siguientes, contados a partir de la presentación de las

pruebas requeridas, notificará al importador la aceptación del valor declarado; sin perjuicio de las facultades que el Servicio Aduanero tiene para realizar las comprobaciones a posteriori.

- ❖ Transcurrido el plazo indicado en el literal primero del presente Artículo, el importador no suministra la información requerida, o bien la información presentada no desvanezca la duda razonable, la Autoridad Aduanera, dentro de los diez días siguientes contados a partir del vencimiento de dicho plazo o de la presentación de las pruebas, notificará al importador que el valor declarado no será aceptado a efectos aduaneros y le indicará el valor en aduana que le asignará a sus mercancías importadas, fijándole diez días contados a partir del día siguiente de la notificación para que se pronuncie y aporte las pruebas de descargo correspondientes.

- ❖ Vencido el plazo concedido al importador en el literal anterior, o a partir de la fecha de la presentación de las pruebas de descargo, la Autoridad Aduanera, deberá notificar dentro de los quince días siguientes la aceptación o el rechazo del valor declarado; sin perjuicio de la aplicación de las sanciones que correspondan.

- ❖ Vencido el plazo que tiene la Autoridad Aduanera indicado en el literal anterior, para determinar y notificar el valor en aduana, no lo efectúe, previa solicitud del importador se procederá a autorizar el levante de las mercancías o liberar la garantía constituida en su oportunidad, de conformidad con lo establecido en el Artículo 202 del RECAUCA; sin perjuicio de las facultades que tiene el Servicio Aduanero para realizar la

comprobación y determinación del valor en aduana posterior al despacho, dentro del plazo establecido en el Código.

La Autoridad Aduanera, requerirá al importador por escrito o por los medios que el Servicio Aduanero establezca, lo indicado en el presente Artículo, de igual forma el importador responderá por los medios establecidos.

3.7. Impugnación de Resoluciones y Actos del Servicio Aduanero

Contra las resoluciones o actos finales dictados por la Autoridad Aduanera, que determinen tributos o sanciones, podrá interponerse, por parte del consignatario o la persona destinataria del acto, el recurso de revisión ante la autoridad superior del Servicio Aduanero, dentro del plazo de los diez días siguientes a la notificación de la resolución que se impugna.

Dicho recurso deberá ser presentado ante la autoridad que dictó el acto o ante la autoridad superior del Servicio Aduanero, en ambos casos el expediente que dio lugar al acto deberá remitirse dentro del plazo de cinco días siguientes a la fecha de recepción del recurso a la autoridad superior.

Dentro del plazo de veinte días siguientes a la recepción del expediente administrativo por la autoridad superior del Servicio Aduanero, ésta deberá resolverlo.

3.7.1.- La Impugnación de Actos de la Autoridad Superior.

Contra las resoluciones o actos finales que emita la autoridad superior del Servicio Aduanero, por los que se determinen tributos, sanciones o que causen agravio al destinatario de la resolución o acto, en relación con los regímenes, trámites, operaciones y procedimientos regulados en el CAUCA Y RECAUCA, o que denieguen total o parcialmente el recurso de revisión, cabrá el recurso de apelación, el que deberá interponerse dentro del plazo de diez días siguientes a la notificación de la resolución o acto final respectivo.

3.7.2- Recurso de apelación.

El recurso de apelación se interpondrá ante la autoridad superior del Servicio Aduanero, la que se limitará a elevar las actuaciones al órgano de decisión a que se refiere el Artículo 128 del Código, en los tres días siguientes a la interposición del recurso.

Interpuesto el recurso el órgano competente deberá resolver en un plazo de treinta días contados a partir del día siguiente al de la recepción del recurso. El órgano competente que resuelva dará por agotada la vía administrativa.

3.7.3.- Diligencias para mejor resolver.

Cuando la autoridad que conozca de un recurso ordene de oficio o a petición de parte la práctica de alguna diligencia tendiente a obtener elementos que coadyuven a resolver la cuestión puesta a su conocimiento, el plazo para emitir la resolución definitiva se suspenderá hasta que tal diligencia se hubiera efectuado.

En todo caso, el plazo que se señale para la práctica de las diligencias a que se refiere el párrafo anterior, será de diez días, el que podrá ser prorrogado a solicitud del recurrente hasta por otro plazo igual, por una sola vez y en casos debidamente justificados por el mismo. Contra la providencia que ordene las diligencias para mejor resolver, no cabrá recurso alguno.

3.7.4.- Notificación de resoluciones.

Toda resolución que se emita dentro de la tramitación de los recursos que regula este Capítulo, deberá notificarse al recurrente, lo cual podrá realizarse en forma electrónica.

Además de la forma personal y, cuando el Servicio Aduanero lo disponga, serán admisibles otros medios, tales como casilleros y tablas de avisos ubicadas en las instalaciones del Servicio Aduanero, mediante carta certificada, fax o facsímil a solicitud del interesado, o por publicación en el diario oficial cuando no sea posible por otro medio. Cuando el medio utilizado sea casillero, tabla de avisos o fax, la notificación surtirá efecto tres días después de efectuada.

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

CONCLUSIONES

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

Administraciones, y de los derechos de los sujetos pasivos de la relación tributaria.

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

- ❖ El procedimiento, para determinar la obligación tributaria, regulada por el artículo 161 del Código Tributario, no presenta la obligación de que la resolución determinativa, sea notificada en un plazo de 30 días una vez finalizado el periodo probatorio, de conformidad con el artículo 98 de la Ley Orgánica del Poder Judicial.
- ❖ Las resoluciones dictadas por la Administración Tributaria, carecen de motivación, puesto que los considerandos presentados por ésta, se limitan generalmente a parafrasear, si no bien, transcribir lo expresado por el recurrente en el escrito del recurso presentado.
- ❖ El cuerpo normativo de los recursos de los contribuyentes y/o declarantes, dispone que en caso de que se interpongan los recursos enunciados por el artículo 96 del Código Tributario, sin recibir respuesta en los plazos de ley, se configura el Silencio Administrativo Positivo. Sin embargo, en la práctica no existe pronunciamiento de la Administración Tributaria, en que se le comunique al contribuyente, que sus pretensiones han sido dadas ha lugar, en virtud de dicha figura jurídica.

- ❖ El término designado para el período probatorio en el Recurso de Reposición, tiene la particularidad de que comienza a contarse a partir de la fecha de la notificación del acto o resolución que se pueda pretender impugnar con independencia de la presentación o no de dicho recurso, causando perjuicio al contribuyente o responsable, en cuanto a que el tiempo destinado para la presentación de prueba se acorta con cada día que pase sin la interposición de la impugnación respectiva, hasta el vencimiento del plazo para recurrir.

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

El Tribunal Aduanero y Tributario Administrativo, creado por disposición de La Ley 802 el 05 de Julio de 2012, Publicado en la Gaceta N° 128 de 07 de Julio 2012, ha originado buenas expectativas, ya que se mejoró la capacidad funcional y estructural del sistema administrativo de justicia, para hacer aún más efectivos los recursos o remedios sobre las deficiencias o errores en la aplicación del cobro que ejecutan los funcionarios de la Dirección General de Ingreso (DGI) y la Dirección General de Aduana (DGA), permitiéndole al contribuyente asistirlo en base a Ley a evacuar y resolver sus reclamos. Hemos considerado, que el TATA ha venido a beneficiar tanto a los contribuyentes

como a las mismas instituciones, pues se ven obligados a mejorar la administración tributaria, ya que el Tribunal tiene como objetivo primordial hacer “justicia tributaria”, porque “es completamente independiente de la DGI y de la DGA, es una autoridad colegiada, está encargado de conocer y resolver las quejas de los contribuyentes contra los funcionarios de la administración tributaria y dictar las sanciones, indemnizaciones, multas y demás acciones en contra de esto.

Hemos considerado señalar algunos aspectos importantes del Tribunal Tributario Administrativo lo siguiente:

- ❖ Es importante que el contribuyente sepa de esta Instancia administrativa, para resolver las situaciones donde se sienta agraviado y así ahorrarle a ambas partes lo oneroso y tedioso que puede ser un juicio en la vía jurisdiccional.

- ❖ Todos los contribuyentes deben creer que esta Instancia realmente le da solución “justa y expedita” a sus Recursos Administrativos que presentaron, los tiempos para resolver son fatales y hasta ahora en casi dos años y medios que tiene de existir el TATA, conforme a las estadísticas no ha caído en SILENCIO ADMINISTRATIVO, por lo que se le debe reconocer el gran trabajo que han venido realizando.

El artículo 5 de la Ley 802 del Tribunal Aduanero y Tributario Administrativo, no hace mención del requisito de los miembros de poseer

experiencia en materia tributaria, ni expresa un tiempo mínimo de experiencia que éstos habrán de tener, consideramos que el cuerpo legal debe señalarlo.

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

RECOMENDACIONES

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

Al respecto proponemos lo siguiente:

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

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.

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

436 del Código de Procedimiento Civil y el artículo 13 de la Ley Orgánica del Poder Judicial.

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

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

TEXTO NORMATIVO

— Constitución Política de la República de Nicaragua.

— Código Civil de la República de Nicaragua.

— Código de Normas y Procedimientos Tributarios Ley No. 4755 de 29 de abril de 1971, Costa Rica.

- Código Orgánico Tributario Gaceta Oficial N° 37.305 de fecha 17 de octubre de 2001, República Bolivariana de Venezuela.

- Código de Procedimiento Civil de la República de Nicaragua.

- Código Tributario de la República de Nicaragua, Ley No. 562, publicado en La Gaceta, Diario Oficial No. 227 del 23 de Noviembre del 2005.

- Código Tributario Decreto N° 6-91, Guatemala.

- Decreto N° 243, Ley Creadora de la Dirección General de Ingresos, publicado en La Gaceta, Diario Oficial N° 144, del 29 de junio del año 1958. (Derogado).

- Decreto No. 713, Legislación Tributaria Común, publicado en La Gaceta, Diario Oficial N° 146, del 30 de junio de 1962. (Derogado).

- Decreto N° 850 Ley Creadora del Registro Único del Contribuyente, publicada en La Gaceta, Diario Oficial N° 246 del 30 de Octubre de 1981.

- Decreto 41-91 “Sanciones y Cierre de Negocios por Actos Vinculados con la Evasión Tributaria”, publicado en La Gaceta, Diario Oficial N° 182 del 30 de Septiembre de 1991. (Derogado).

- Decreto 15-97, Reglamento de funciones de la Asesoría del Ministerio de Finanzas, publicado en La Gaceta N° 57 del 21 de Marzo de 1997. (Derogado).

- Decreto N° 46- 2003 Reglamento de la Ley No. 453, Ley de Equidad Fiscal.

- Declaración Universal de los Derechos Humanos de la Asamblea General de las Naciones Unidas, adoptada y proclamada por la Resolución de la Asamblea General de las Naciones Unidas 217 A (iii) del 10 de diciembre de 1948,

- Disposición Técnica N° 026-2005, dada el 11 de octubre del año 2005. (Sin efecto).

- Disposición Técnica N° 007-2006, dada en la ciudad de Managua, a los veintitrés días del mes de mayo del año dos mil seis.

- Disposición Técnica N° 010-2006, dada el 4 de julio del 2006. (Sin efecto).

- Disposición Técnica N° 20-2007, dada en la ciudad de Managua a los 18 días del mes de Octubre del año 2007.

- Ley No 260, Ley Orgánica del Poder Judicial, publicada en el diario oficial La Gaceta No 137, el 23 de julio de 1998.

- Ley N° 339, Ley Creadora de la Dirección General de Servicios Aduaneros y de Reforma a la Ley Creadora de la Dirección General de Ingresos, publicada en La Gaceta No. 69 del 6 de abril del 2000. (Disposiciones derogadas).

- Decreto 20-2003. Reglamento de la Ley N° 339, Ley Creadora de la Dirección General de Servicios Aduaneros y de Reforma a la Ley Creadora de la Dirección General de Ingresos, publicada en La Gaceta No. 69 del 6 de abril del 2000

- 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.

- Ley #350 de Regulación de la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo.

- Ley #265 de Autodespacho.

- Decreto #3-98 de Reglamento a Ley de Autodespacho.

- Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA).

— Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano (RECAUCA).

— Ley #421 de Valoración en Aduana y de Reforma a la Ley #265.

BIBLIOGRAFIA

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

— Atchabahian, Adolfo, “Lo Contencioso Tributario en América”, en segundo número extraordinario de la Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, 1976

— Cárdenas Elizondo, Francisco, “Introducción al Estudio del Derecho Fiscal”, Editorial Porrúa, Tercera edición, México 1999.

— CIAT, Administración de Los Grandes Contribuyentes, Formas para determinar la renta imponible para hacer uso de algunos métodos indirectos, Panamá, 1993.

— Diccionario Jurídico Espasa. Madrid, Editorial Calpe, S.A., 1991.

— Feltrer Rambaud, Loreto, Derecho Fiscal General y Turístico, Segunda Edición Revisada, Editorial Síntesis, S.A, Madrid España, 1997.

- Fix-Zamudio Héctor, Ovalle Favela José, Derecho Procesal, Primera edición. Editorial Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, México D.F. 1991
- Fraga, Gabino, Derecho Administrativo, Decima séptima edición, Editorial Porrúa, México, 1977.
- Garrido Falla, Fernando, Tratado de Derecho Administrativo, Volumen I, Editorial Tecnos, Madrid, 1968.
- GiulianiFonrouge, Carlos M., Derecho Financiero, Vol. 1, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1962.
- Gutiérrez Hurtado, Manuel, Introducción al Estudio del Derecho Tributario, Editorial CIRA, Nicaragua, 2000.
- Hipólito Rossy, Instituciones de Derecho Financiero. Editorial Librería Bosch. Barcelona, 1959.
- Manual General de Auditoría Fiscal DGI Nicaragua, junio 2004.
- Margain Manautou, Emilio, El Recurso Administrativo en México, Editorial Estudios Jurídicos, México, 1985.
- Orozco De Triana, Alba Lucía “Tecnología aplicada para combatir la evasión fiscal”. Boletín DGI. Buenos Aires, Trabajo presentado ante la

XVII Asamblea General del Centro Interamericano de Administradores Tributarios (CIAT), realizada del 20 al 24 de junio de 1983, en Curazao, Antillas Holandesas.

— Derecho Administrativo, Gabino Fraga, Edit. Porrúa, S.A. 14ª. Edic. México, 1971.

— Introducción al Estudio del Derecho Tributario, Manuel Gutiérrez Hurtado, Edit. Impresiones y Troqueles, S.A., 1ra. Edic. Managua, 2000.

— Todo Sobre Impuestos, Theódulo y Julio Fco. Báez Cortés, Instituto Nicaragüense de Investigaciones y Estudios Tributarios, 5ª. Edic. Managua, 2001.

— Recursos Aduaneros (Conferencia Lic. Joe Henry Thompson en UNACAD, 2005).

— Recursos Aduaneros (Conferencia Lic. Efrén Mogollón Montes en UNACAD, 2005).

— Manual de Derecho Procesal Aduanero, Miguel Ángel Ortiz Sánchez, Ediot. Investigaciones Jurídicas, S.A. 1ra. Edic. San José, Costa Rica, 1998.

— CARRIÓN, MAURICIO, Manual Elemental del Derecho Financiero, Editorial Bitecsa, Nicaragua 2002

- Ortiz Urbina, Roberto. Derecho Procesal Civil. Tomo II. Editorial BITECSA. Edición 1ª, Managua, Nicaragua 2004.
- Ossorio, Manuel, Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales, Editorial Heliasta, duodécima primera edición. Buenos Aires Argentina, 1994.
- Pugliese Mario, Instituciones de Derecho Financiero, Editorial Porrúa, México, 1976.
- Real Academia Española, Diccionario de la lengua española, Vigésima edición, Tomo II, 1984.
- Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta, publicado en La Gaceta, Diario Oficial N° 59 del 12 de marzo de 1953. (Derogado).
- Rizo Oyanguren, Armando. Manual Elemental de Derecho Administrativo. Editorial Universitaria, León Nicaragua. 1992.
- Sánchez Gómez, Narciso, Derecho Fiscal Mexicano, Editorial Porrúa, México 1999.
- Sainz de Bufanda, Lecciones de Derecho Financiero, 7ma. Edición, Universal Complutense, Madrid, España 1989.

— Valdés Costa, Ramón, Instituciones de Derecho Tributario, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1992.

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

— Villegas, Héctor B., "Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario", 3° Edición, Depalma, Buenos Aires, 1980.

FUENTES ELECTRÓNICAS

— www.dgi.gob.ni/interna.

— www.dga.gob.ni/interna.