

**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE NICARAGUA
UNAN – LEÓN
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**



Monografía para optar al título de Licenciado en Derecho.

**“El proceso de fiscalización tributaria en Nicaragua: Legalidad y
Constitucionalidad.”**

Autores:

Aarón Rafael Alonso Guevara

Zenón Rafael Rodríguez Betanco

Erick Gabriel Salinas Palma

Tutor:

M.Sc. Mauricio Carrión Matamoros

León, Marzo de 2017

¡A la libertad por la Universidad!

**“EL PROCESO DE FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA EN NICARAGUA:
LEGALIDAD Y CONSTITUCIONALIDAD.”**



DEDICATORIA

Dedicamos esta Tesis Monográfica primeramente a Dios, que con sus dones nos llenó de sabiduría y ciencia para culminar estos estudios. Y a nuestros padres, pilares fundamentales en nuestras vidas.



AGRADECIMIENTO

Damos infinitas gracias a nuestros Maestros, en especial a nuestro tutor M.Sc. Mauricio Carrión, y a aquellos compañeros que nos brindaron su ayuda para culminar esta Monografía. A la Universidad Nacional Autónoma de Nicaragua (U.N.A.N - León), por acogernos en su recinto y prepararnos para el emprendimiento profesional que realizaremos para conservar el orden y el buen funcionamiento de la sociedad. Gracias también a nuestros padres y familiares, que a diario nos brindan su motivación y apoyo para salir adelante con cada una de nuestras metas.

**“EL PROCESO DE FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA EN NICARAGUA:
LEGALIDAD Y CONSTITUCIONALIDAD.”**



**“EL PROCESO DE FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA EN
NICARAGUA: LEGALIDAD Y CONSTITUCIONALIDAD.”**



ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	6
CAPÍTULO I: ASPECTOS TEÓRICOS SOBRE LA FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA.....	9
1.1. Antecedentes de la fiscalización tributaria	9
1.2. Definición de fiscalización tributaria:	10
1.3. Naturaleza jurídica de la fiscalización tributaria	11
1.4. Justificación de la fiscalización tributaria	12
1.5. Características de la fiscalización tributaria	13
1.6. Sujetos que intervienen en la fiscalización tributaria.....	14
1.7. Objetivos de la fiscalización tributaria	15
1.8. Funciones de la fiscalización tributaria	16
1.9. Alcance de la Fiscalización Tributaria.....	18
1.10. Tipos de fiscalización tributaria	18
1.11. Técnicas de Auditoría en una Fiscalización Tributaria	19
CAPÍTULO II: MARCO LEGAL DE LA FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA.	23
2.1. Órgano de Fiscalización Tributaria	23
2.2. Derechos y Obligaciones de los Sujetos Tributarios.....	25
2.2.1. Derechos y Deberes de los Contribuyentes y Responsables Recaudadores....	25
2.2.2. Facultades y Deberes de la Administración Tributaria	33
2.2.3. Facultad de los Inspectores o Auditores Fiscales	37
2.3. Sistemas de Determinación de la Obligación Tributaria	40
2.4. Incumplimiento de Deberes y Obligaciones Formales del Contribuyente	42
2.5. Sanciones Tributarias.....	44
2.6. Medios de prueba aplicables a la fiscalización tributaria	45
2.7. Recursos aplicables en la fiscalización tributaria	46
2.8. Principios Constitucionales	47
CAPÍTULO III: DESARROLLO DEL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN EN LA REPÚBLICA DE NICARAGUA.	51
3.1. Inicio del Procedimiento.....	51

**“EL PROCESO DE FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA EN NICARAGUA:
LEGALIDAD Y CONSTITUCIONALIDAD.”**



3.1.1.	Formas de iniciar el Procedimiento	51
3.1.2.	Efectos de la iniciación del Procedimiento	51
3.2.	Etapas de la Acción Fiscalizadora	53
3.2.1.	Acreditación	53
3.2.2.	Requerimiento de la Información Tributaria:.....	57
3.2.3.	Abandono del Domicilio Tributario.....	58
3.3.	Cierre de la Actividad de Inspección	59
3.3.1.	Resolución Determinativa.....	60
3.4.	Recursos Administrativos	61
3.4.1.	Causales de los Recursos Administrativos Tributarios	61
3.4.2.	Presupuestos procesales que intervienen.....	63
3.4.3.	Plazo para subsanar los Recursos	63
3.4.4.	Recurso de Reposición	64
3.4.5.	Recurso de Revisión	65
3.4.6.	Recurso de Apelación	66
3.4.7.	Recurso de Hecho	67
3.5.	Conducta del obligado tributario durante la fiscalización.....	69
3.6.	Plan de Fiscalización y Servicios	70
	CONCLUSIONES	71
	FUENTES DEL CONOCIMIENTO	73
	ANEXOS	76



INTRODUCCIÓN

La fiscalización tributaria se ha constituido como el principal mecanismo empleado por el Fisco para verificar el cumplimiento de obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes y/o responsables en la materia. Durante el desarrollo del procedimiento la Dirección General de Ingresos debe sujetar sus acciones al marco jurídico que delimita u orienta su funcionamiento a como es exigido por el principio de legalidad del Estado Nicaragüense. Desde este enfoque, como medio de eficacia, la fiscalización debe establecer pautas objetivas en su ejercicio, evitando de este modo arbitrariedades, abusos de autoridad o bien tratamientos dispares.

El Código Tributario de la República de Nicaragua y sus Reformas, Ley N.º 562, contiene los derechos y deberes de los contribuyentes frente a la fiscalización, así como las facultades de la Administración Tributaria a la hora de llevar a cabo sus inspecciones. Cada proceso de fiscalización debe establecerse en base a cada uno de los elementos descritos en el Código Tributario. En caso de que los funcionarios no cumplan con los pasos señalados en la Ley, la auditoría realizada es nula.

La finalidad de toda inspección tributaria, no es más que instar a los contribuyentes a cumplir con sus obligaciones fiscales, cautelando el correcto, íntegro y oportuno pago de los impuestos. Sin embargo, la falta de conocimiento del proceso por parte de los sujetos pasivos, y el desapego a las normas por los auditores puede ocasionar agravios a los intereses jurídicos y económicos del fiscalizado.

**“EL PROCESO DE FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA EN NICARAGUA:
LEGALIDAD Y CONSTITUCIONALIDAD.”**



La presente investigación se denomina: “El proceso de fiscalización tributaria en Nicaragua: Legalidad y Constitucionalidad”, en la cual se expone la legislación, doctrina y aplicación de cada una de las etapas del proceso fiscalizador, incluyendo su nivel de apego a las directrices de la Constitución Política del Estado.

El motivo por el que se ha decidido realizar este estudio es por el grado de importancia que tiene la fiscalización como forma de corroborar de que cada contribuyente paga correctamente el monto de sus impuestos. Sometimiento que presenta un doble compromiso, ya que el sujeto inspeccionado espera también de la administración, actuaciones legítimas y transparentes. Por lo que investigar el procedimiento a detalle, en cuanto a su práctica fiscal puede ayudar a identificar si existen vacíos legales o malas prácticas de ejecución por parte de los funcionarios autorizados.

La problemática a resolver de la investigación es determinar cuál es el procedimiento de fiscalización ejercido por la Administración Tributaria en el Estado de Nicaragua, así como los derechos y obligaciones de cada una de las partes que engloban el proceso. Del problema principal se han derivado las siguientes preguntas de investigación, ¿Cómo está establecida la fiscalización tributaria según la legislación nicaragüense? ¿Cuáles son los deberes y derechos de los contribuyentes y/o responsables dentro del procedimiento? ¿Cuáles son las facultades que posee la Administración Tributaria al llevar a cabo el procedimiento? ¿Cuáles son las etapas del procedimiento de fiscalización aplicado por la Administración Tributaria?

**“EL PROCESO DE FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA EN NICARAGUA:
LEGALIDAD Y CONSTITUCIONALIDAD.”**



El objetivo general de esta tesis es: Analizar el marco jurídico que regula el procedimiento de fiscalización aplicado por la Administración Tributaria en Nicaragua. Como objetivos específicos: Conocer la doctrina jurídica que integra la fiscalización tributaria de Nicaragua, Identificar las leyes que rigen al procedimiento de fiscalización tributaria en Nicaragua, Describir el procedimiento de fiscalización aplicado por la Administración Tributaria en Nicaragua.

El método a utilizar para realizar la investigación es el Documental–Bibliográfico. Este método es un proceso sistemático y secuencial de recolección, selección y análisis de contenido ya sea impreso y/o gráfico, físico y/o virtual que sirve de fuente teórica, conceptual y metodológica para realizar la investigación, como son, por ejemplo, leyes, libros y manuales, documentos electrónicos, Internet, videos, revistas, grabaciones, etc.

El contenido de los capítulos está dividido de la siguiente forma:

En el capítulo I, se aborda todo lo relacionado a los aspectos teóricos que engloban la fiscalización, desde conceptos generales en el ámbito tributario hasta aspectos más específicos de la doctrina.

En el capítulo II, se expone todo lo referente a la fiscalización según la legislación nicaragüense, en relevancia el contenido del Código Tributario.

En el capítulo III, se analiza de manera detallada el proceso de fiscalización que le corresponde a la Dirección General de Ingresos y además se evalúa si este procedimiento se apega a los principios señalados por la Constitución de Nicaragua.



CAPÍTULO I: ASPECTOS TEÓRICOS SOBRE LA FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA.

1.1. Antecedentes de la fiscalización tributaria

Los antecedentes históricos internacionales de la fiscalización se remontan al Siglo XIV en la antigua España, cuando se crea la Magistratura Colegiada para la fiscalización de la Hacienda. Posteriormente se crea el Tribunal Mayor de Cuentas, constituido por las Cortes Españolas y cuya función principal era la de inspeccionar las cuentas de la Hacienda Real de la propia España. Años más tarde, en 1519, dicho Tribunal tenía como propósito revisar los gastos de la expedición de Hernán Cortés.¹

En Nicaragua, es a partir de 1958 cuando se crea la Dirección General de Ingresos, bajo la dependencia del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, y es en 1979 cuando nace la División de Fiscalización.²

En 1982, mediante Decreto N.º 979³, se aclaran las disposiciones contenidas en la Ley creadora de la DGI para administrar la recaudación de los ingresos fiscales, facultándosele a dictar cualquier medida o norma que se considere conveniente para lograr la efectiva recaudación de los créditos fiscales y manejar una conveniente política respecto a la extensión de solvencias fiscales. A partir del año 2006, entra en vigencia el Código Tributario de la República

¹ AUDITORÍAPUEBLA. Historia de la fiscalización [en línea]. [Consulta: 8 de Octubre de 2016]. Disponible en: <<http://www.auditoriapuebla.gob.mx/conocenos/historia-de-la-fiscalizacion>>.

²DGI. Generalidades de la DGI [en línea]. [Consulta: 12 de Octubre de 2016]. Disponible en: <http://www.dgi.gob.ni/FAQ/index.html?generalidades_de_la_dgi.htm>.

³ Decreto N° 979, Disposiciones contenidas en la Ley Creadora de la Dirección General de Ingresos, Diario Oficial N° 54, del 23 de febrero del año 1982.



de Nicaragua, Ley N.º 562⁴, y posteriormente sus Reformas, incorporadas en la Ley N.º 598⁵.

1.2. Definición de fiscalización tributaria:

Según el tratadista Juan Martín Queralt en el libro “Curso de Derecho Financiero y Tributario” la expresión fiscalización de los tributos puede entenderse desde una triple perspectiva: (i) orgánica: el sujeto-administración a quien se le encomienda adelantar la tarea de inspección; (ii) funcional: las actividades que el ordenamiento le permite realizar a esa administración para controlar la aplicación de las normas tributarias efectuadas por los obligados, y (iii) procedimental: las etapas administrativas mediante las cuales la administración realiza la fiscalización.⁶

De lo anterior puede entenderse que la fiscalización vista como un término jurídico sufre una fragmentación conceptual, disponiendo de perspectivas de juicio para su entendimiento: la administración tributaria como el órgano encargado de la fiscalización; las potestades concedidas a la administración por parte de la legislación y los actos administrativos de inspección llevados a cabo por el órgano.

La Dirección General de Ingresos, órgano encargado de la Administración Tributaria Nicaragüense, define la fiscalización de la siguiente manera: “Es un

⁴ Ley N° 562, Código Tributario de la República de Nicaragua. Publicada en La Gaceta, Diario Oficial, N° 227 del 23 de Noviembre de 2005.

⁵ Ley N° 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 de 2006.

⁶ QUERALT, Juan; et al. Curso de Derecho Financiero y Tributario. XV Edición. Editorial Tecnos. Madrid, España. 2004. p. 366.



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.”⁷

De la definición puede destacarse el uso de los términos “inspección, verificación y control” como formas semejantes para denominar a la fiscalización. Se enfatiza además en la finalidad del acto, el cual es determinar si la declaración del administrado está acorde a lo exigido por la Ley.

Otro concepto de fiscalización tributaria muy acorde a su objeto es la que presenta el libro “Auditoría, un enfoque tributario” de Manuel Antonio Carcache: “Es el control que, de acuerdo a los procedimientos que establece la legislación tributaria, ejerce el Estado a través de su Institución Fiscalizadora sobre toda fuente nicaragüense generadora de renta neta, exigiendo coercitivamente al contribuyente y a terceros responsables según sea el caso, el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, sin perjuicio de las sanciones que resultaren, y de las responsabilidades penales según procedan.”⁸

1.3. Naturaleza jurídica de la fiscalización tributaria

En lo referente a las fiscalizaciones de tributos se debe tomar en cuenta la connotación de legalidad, a la que se hace referencia en el Código Tributario,

⁷ DGI. Procesos de fiscalización [en línea]. [Consulta: 5 de Mayo de 2016]. Disponible en: < <http://www.dgi.gob.ni/interna.php?sec=35> >.

⁸ CARCACHE, Manuel. I Edición. Managua, Nicaragua. 2006. p. 56.



Ley N.º 562, señalando su naturaleza jurídica en el Arto. 45 al establecer que: “La administración tributaria tiene a su cargo la administración, recaudación, fiscalización y cobro de los tributos, establecidos a favor del Estado, todo conforme las leyes, reglamentos y demás disposiciones legales que los regulen.”

La Fiscalización Tributaria como institución jurídica, subyace en la facultad otorgada constitucionalmente a la Administración Tributaria, puesto que se le faculta para decretar impuestos, y ésta examinará los mecanismos adecuados para el cumplimiento de este mandato constitucional, haciéndolo mediante la fiscalización a sus administrados.⁹

Esto nos señala que el Estado tiene la potestad para exigir el cumplimiento de los deberes de aquellos sujetos obligados por el Código Tributario, para obtener la verdad objetiva en torno a los hechos imposables.

1.4. Justificación de la fiscalización tributaria

La necesidad y justificación de la fiscalización de toda administración se encuentra en la naturaleza del ser humano y su natural inclinación a incumplir con sus obligaciones y deberes tributarios.

La fiscalización o inspección tiene la finalidad de influir en el ánimo de los contribuyentes a efecto de que en lo sucesivo asuman conductas conformes a derecho.

⁹ KURI DE MENDOZA, Silvia; et al. Manual de Derecho Financiero. I Edición. Editorial UCA. San Salvador, El Salvador. 1993. p. 364.



La Fiscalización Tributaria es creada como un mecanismo de la Administración Tributaria, para alcanzar los objetivos financieros del Estado, el cual estima las necesidades públicas, su urgencia y gravedad. Así también esta desempeña un papel de especial importancia en la vida del país, a tal punto que una labor eficaz, independiente y objetiva, es incentivo para la inversión, el ahorro, el crédito y en general facilita el dinamismo y el desarrollo económico.¹⁰

1.5. Características de la fiscalización tributaria

La fiscalización tributaria presenta las siguientes características:¹¹

- 1) Tiene carácter procedimental y accesorio: La fiscalización es una fase del procedimiento de gestión, cuya finalidad se centra en controlar imparcialmente la veracidad de los datos de hecho, contenidos en las declaraciones de los contribuyentes y/o responsables. El desarrollo de toda inspección debe tener sustento en las normas tributarias vigentes, con actuaciones previamente establecidas

La accesoriedad puede comprenderse como el alineamiento existente entre la figura de fiscalización y la gestión de los tributos, ya que existe una dependencia del acto fiscalizador para garantizar la correcta aplicación de la norma.

- 2) Es de carácter facultativo, ya que, para la obtención de esta verdad, la Administración dispone de un conjunto de potestades prescritas en los

¹⁰ KURI DE MENDOZA, Silvia. Ob. cit. p. 365.

¹¹ SAINZ DE BUJANDA, Fernando; et al. Lecciones de Derecho Financiero. X Edición. Editorial SFD. Madrid, España. 1993. p. 309.



ordenamientos jurídicos tributarios. Ante esta potestad de la Administración, los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria están sometidos a un complejo de deberes formales.

- 3) Asimismo, otra de sus características es la dualidad, ya que, al buscar el cumplimiento de las normas tributarias, se actúa en dos sentidos: a) Asesorando al contribuyente, es decir, dándole a conocer sus derechos y obligaciones; b) Sancionando el incumplimiento de obligaciones tributarias, es decir, todas aquellas situaciones irregulares penadas por la ley, con el fin de establecer una correcta liquidación tributaria.

La fiscalización, por lo tanto, vendría a converger en un desenvolvimiento preventivo y persuasivo, inhibiendo las conductas incumplidoras y su consecuente sanción; fomentando por el contrario el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.

1.6. Sujetos que intervienen en la fiscalización tributaria

En la fiscalización tributaria interviene como sujeto activo el Estado a través de la Dirección General de Ingresos (DGI), organismo autónomo del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, el cual a través de sus funcionarios y de acuerdo a con la legislación vigente, solicita y requiere de los contribuyentes activos la información contable necesaria para la supervisión y control de los ingresos que le generan sus actividades comerciales (Renta Bruta) durante el período fiscal.¹²

¹² CARCACHE, Manuel. Ob. cit. p. 56 – 57.



En todo inicio de una fiscalización interviene un funcionario delegado por la DGI, que mediante auto jurídico designa, nombra, delega su facultad fiscalizadora a uno o varios miembros del cuerpo de auditores para que desarrollen su labor de fiscalización. En el auto de designación se describe la responsabilidad y se delimita el alcance de la ejecución de la fiscalización al auditor, es de aclarar que la responsabilidad es compartida por todo el personal que interviene en el proceso.

Como sujeto pasivo están todos los contribuyentes recaudadores, retenedores y responsables de los impuestos que constituyen el tesoro del Estado Nicaragüense.

El Código Tributario, Ley N.º 562, hace mención del sujeto activo en el Arto. 15, señalando que a través de la Administración Tributaria el Estado exige la obligación al contribuyente. Mientras que el sujeto pasivo es referenciado en el Arto. 16 del mismo.

1.7. Objetivos de la fiscalización tributaria

El objetivo general de la fiscalización es el de maximizar el cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes y/o responsables. Existen además objetivos específicos que a continuación se mencionan:¹³

- 1) **Objetivo directo de la fiscalización:** Dentro de este rubro se encuentra, la determinación y cobro de los tributos omitidos y la aplicación de las

¹³ PASTRANA, María. Capítulo 2: (Pastrana M. , 2016)[en línea]. [Consulta: 10 de Mayo de 2016]. Disponible en: <http://catarina.udlap.mx/u_dl_a/tales/documentos/lcp/pastrana_j_ml/capitulo2.pdf>.



sanciones correspondientes. Este objetivo considera a la fiscalización como un instrumento de desaliento para que el contribuyente no vuelva a incurrir en irregularidades de índole fiscal, enlazado a lo anterior debe generar en el gobernado un sentimiento de riesgo a ser sujeto nuevamente de un acto de fiscalización, en específico, a ser sujeto de otra visita domiciliaria.

- 2) Objetivo indirecto de la fiscalización: El objetivo a medio y largo plazo de la fiscalización es el de disminuir la evasión. El éxito dependerá de los programas que establezca la Administración Tributaria.
- 3) Lograr una presencia fiscal permanente a nivel nacional, sistemática y efectiva en los distintos sectores que conforman el entorno económico, y en consecuencia lograr una mayor recaudación fiscal.
- 4) Generar conciencia social sobre la necesidad del cumplimiento correcto y oportuno de las obligaciones tributarias.
- 5) Ampliar la base de los contribuyentes de los distintos sectores económicos, para lograr una eficaz y verdadera identificación de los mismos, que en cualquier caso deberían estar tributando.

1.8. Funciones de la fiscalización tributaria

El profesor nicaragüense, M.Sc. Mauricio Carrión, en el libro “Manual elemental de Derecho Financiero y Tributario” hace alusión a las que son las



funciones de la inspección o fiscalización, describiendo cada una de la manera siguiente¹⁴:

- a) La investigación de los hechos imposables para el descubrimiento de los que sean ignorados por la Administración.
- b) La integración definitiva de las bases tributarias, mediante las actuaciones de comprobación en los supuestos de estimación directa y objetiva singular y a través de las actuaciones inspectoras correspondientes a la estimación indirecta.
- c) Practicar las liquidaciones tributarias resultantes de las actuaciones de comprobación, en los términos que legalmente se establezcan.
- d) Realizar, por propia iniciativa o a solicitud de los órganos de la Administración, aquellas actuaciones inquisitivas o de información que deban llevarse a efecto acerca de los particulares o de otros organismos, y que directa o indirectamente conduzca a la aplicación de los tributos.

De todo lo mencionado anteriormente por el Lic. Mauricio Carrión, la función de fiscalización puede destacarse por su labor investigativa, al descubrir hechos imposables, que no son percibidos de manera directa por la Administración, ya sea por ocultamiento o por desconocimiento del autor del hecho.

¹⁴ CARRIÓN, Mauricio. Manual Elemental de Derecho Financiero y Tributario. I Edición. Editorial BITECSA. Managua, Nicaragua. 2000. p. 179.



1.9. Alcance de la Fiscalización Tributaria

La acción fiscalizadora se ejerce con amplias facultades dentro del territorio nacional; pero del mismo modo la ley también concede ciertas potestades para ejercerla extraterritorialmente. En tal sentido se puede solicitar a instituciones públicas extranjeras la información necesaria de un contribuyente sobre el estado fiscal de sus actividades comerciales que sean de interés de la Administración Tributaria, todo con el fin de evitar la evasión y la elusión fiscal; para tal efecto se valdrá de las leyes, acuerdos y tratados internacionales que en materia de derecho tributario Nicaragua haya suscrito con otros países, siendo obvio que las solicitudes que extraterritorialmente haga la Administración Tributaria deberán ser dirigidas única y exclusivamente a los países suscritos con Nicaragua. Con respecto a esos mismos países, basándose en el principio de reciprocidad, la Administración Tributaria de Nicaragua les proporcionará a sus instituciones fiscalizadoras la asistencia e información que ellos soliciten.¹⁵

1.10. Tipos de fiscalización tributaria

Según el tratadista boliviano Francisco Ruiz de Castilla desde el punto de vista de gestión pública, existen básicamente dos modalidades de fiscalización: auditoría y verificación.¹⁶

- a) Auditoría Tributaria: Es un examen realizado por un profesional (Auditor Tributario) con la finalidad de verificar el cumplimiento en forma correcta

¹⁵ CARCACHE, Manuel. Ob. cit. p. 62.

¹⁶ RUIZ DE CASTILLA, Francisco. Fiscalización Tributaria. Santa Cruz, Bolivia. 2008. p. 196-197.



de las obligaciones tributarias formales y sustanciales de todo contribuyente, así como también determinar los derechos tributarios a su favor. Es por ello que al efectuar el examen se deben aplicar las respectivas técnicas y procedimientos de la auditoría.

Al efectuar la Auditoría Tributaria, se verifican los Estados Financieros, libros y registros contables, y toda documentación que sustente las operaciones económicas y financieras de una empresa con la finalidad de determinar su situación tributaria a una fecha determinada.

- b) Verificación Tributaria: En segundo lugar, se halla la verificación del cumplimiento de obligaciones tributarias y deberes administrativos. La autoridad comprueba si el administrado ha cumplido con el pago de los tributos a su cargo y si está al día con sus deberes relativos a la inscripción y actualización de datos en los registros de la Administración Tributaria. No se examina la determinación de la obligación tributaria, de tal modo que desde el punto de vista técnico la Administración Tributaria se ve en la imposibilidad de formular reparos y practicar una determinación de oficio.

1.11. Técnicas de Auditoría en una Fiscalización Tributaria

Las técnicas de auditoría son los métodos prácticos de investigación y prueba que utiliza el auditor para obtener la evidencia necesaria que fundamente sus opiniones y conclusiones, su empleo se base en su criterio o juicio, según las circunstancias.¹⁷ Entre ellas están:

¹⁷ CARCACHE, Manuel. Ob. cit. p. 102.



a) Técnicas de Verificación Ocular

- **Comparación:** Relación existente entre dos o más aspectos para observar la similitud o diferencia entre ellos. Es frecuente la comparación entre los ingresos mensuales provenientes de una fuente con meses anteriores o el mismo mes del año precedente.
- **Observación:** Examen de la forma cómo se ejecutan las operaciones. Por medio de ella, el autor verifica ciertos hechos y circunstancias, relacionados con la forma de ejecución de las operaciones. Se utiliza especialmente cuando el auditor observa la aplicación de procedimientos preparados y aplicación de levantamiento de inventarios.
- **Revisión Selectiva:** Es un examen ocular rápido con el fin de separar asuntos que no son típicos o normales. Consiste en pasar revisión a datos normales presentados por escrito.
- **Rastreo:** Consiste en seguir la secuencia de una operación, dentro de su procesamiento. El ejemplo típico de esta técnica es seguir un asiento en el diario hasta su pase a la cuenta del mayor.

b) Técnicas de Verificación Verbal

- **Por Indagación:** a través de las conversaciones es posible obtener información verbal. Las respuestas pueden en ciertas ocasiones suministrar elementos de juicio satisfactorio si son razonables y consistentes.



c) Técnicas de Verificación Escrita

- **Análisis:** analizar una cuenta es determinar la composición o contenido del saldo y de verificar las transacciones de la cuenta durante el período, clasificándolas de manera ordenada y separar en elementos o partes. Esta técnica es aplicada con mayor frecuencia en el análisis de varias clases o grupos de gastos de una misma naturaleza. Por ejemplo, un análisis de cuentas por cobrar, presentará los valores totales de una clase de obligación pendiente de cobro: cuentas por cobrar sector público, sector privado, funcionarios y empleados, entre otros.
- **Conciliación:** significa poner de acuerdo o establecer la relación exacta entre dos conjuntos de datos relacionados, separados e independientes. La conciliación bancaria constituye la práctica más común de esta técnica.
- **Confirmación:** consiste en cerciorarse de la autenticidad de la información de los activos, pasivos, operaciones, entre otros, que revela la entidad, mediante la afirmación o negación escrita de un apersona o institución independiente y que se encuentre en condiciones de conocer y certificar la naturaleza de la operación consultada.

d) Técnicas de Verificación Documental

- **Comprobación:** constituye la verificación de la evidencia que sustenta una transacción u operación, para comprobar la legalidad, propiedad y conformidad con lo propuesto. Así, para efectos contables se tienen los



documentos de respaldo (facturas, cheques, papeles fiduciarios, contratos, órdenes de compra, informes de recepción).

- **Computación:** se refiere a calcular, contar o totalizar la información numérica, con el propósito de verificar la exactitud matemática de las operaciones efectuadas. Incluye las sumas de registros de entrada original, los saldos de las cuentas de mayor general y auxiliar, multiplicaciones y sumas de inventarios, cálculos de depreciación, amortización, remuneraciones, intereses, facturas, entre otros.

e) Técnicas de Verificación Física

- Consisten en la constatación o examen físico y ocular de los activos, obras, documentos y valores con el objeto de satisfacerse de su existencia, autenticidad y propiedad. La aplicación de esta técnica es sumamente útil, en lo relacionado con la constatación de valores en efectivo, documentos que evidencian valores, activos fijos y similares, la verificación de activos, tales como documentos a cobrar o pagar, títulos, acciones y otros similares, se efectúan mediante la técnica de la inspección.



CAPÍTULO II: MARCO LEGAL DE LA FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA.

2.1. Órgano de Fiscalización Tributaria

En el artículo 145, de la Ley N.º 562, Código Tributario de la República de Nicaragua, se entiende como Administración Tributaria a la Dirección General de Ingresos (D.G.I.), organismo autónomo del Ministerio de Hacienda y Crédito Público (MHCP), que tiene a su cargo la administración, recaudación, fiscalización y cobro de los tributos, establecidos a favor del Estado, todo conforme las leyes, reglamentos y demás disposiciones legales que los regulen.

Entre las diversas funciones de la administración tributaria, la fiscalización se presenta como una de las más complejas y tiene un rol preponderante para alcanzar los objetivos definidos por el órgano, siendo un instrumento fundamental en el combate a la evasión, para resguardar un adecuado nivel de ingresos tributarios y promover el cumplimiento espontáneo de las obligaciones fiscales. A través de este sistema de control, se crea una percepción de riesgo en los contribuyentes de manera consistente en que, ante el incumplimiento de sus obligaciones tributarias, se presume que existe una alta probabilidad de ser auditados y sancionados, constituyendo un fuerte incentivo para el cumplimiento espontáneo y oportuno de las obligaciones tributarias.

Para ello es necesario que se alcancen, entre otros, algunos atributos claves en el ejercicio de la función de fiscalización, como son el profesionalismo de los funcionarios, en términos de altos niveles de capacidad técnica, sentido ético y de servicio, que proyecte hacia la sociedad la imagen de una administración

**“EL PROCESO DE FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA EN NICARAGUA:
LEGALIDAD Y CONSTITUCIONALIDAD.”**



tributaria justa, eficiente y eficaz. Así como la transparencia y certeza de las normas y procedimientos que deben ser observados, que les permita conocer y prever a los ciudadanos sobre esas actuaciones y, al mismo tiempo, que le otorguen a la administración facultades suficientes para actuar y acceder a informaciones de interés fiscal.

El Decreto 1 - 2005¹⁸, en su artículo 25 faculta a la Dirección de Fiscalización a ejercer lo siguiente:

1. Realizar estudios económicos-fiscales y de comportamiento de los contribuyentes mediante cruces de información interna y externa, con el objeto de formular el plan anual de fiscalización, definiendo que contribuyentes y bajo que modalidad de fiscalización o programas serán auditados o controlados por los departamentos de fiscalización dependientes de las Administraciones de Rentas y de la Dirección de Grandes Contribuyentes.
2. Definir y desarrollar los procedimientos y técnicas de fiscalización que se implementarán en los departamentos de fiscalización de la institución. Documentar en detalle los programas de fiscalización definidos y diseñar los planes de capacitación e implantación de los mismos.
3. Supervisar y mantener una estrecha coordinación con los departamentos de fiscalización de cada Administración de Rentas y de la Dirección de Grandes Contribuyentes a fin de evaluar los programas de fiscalización

¹⁸ Decreto N.º01-2005, Reformas e Incorporaciones al Decreto N.º 20-2003, publicado en la Gaceta, Diario Oficial, N.º 6, del 10 de Enero de 2005.



ejecutados por estos departamentos conforme los indicadores definidos para cada programa.

4. Verificar y controlar el cumplimiento de las normas tributarias en la aplicación de sanciones y formulación de reparos.

2.2. Derechos y Obligaciones de los Sujetos Tributarios

La relación jurídica tributaria, conformada por los elementos de acreedor y deudor tributario, está compuesta por una serie de derechos y deberes que están normados en la legislación nicaragüense; estas disposiciones se encuentran expresas en el Título III, IV Y VI del Código Tributario.

2.2.1. Derechos y Deberes de los Contribuyentes y Responsables Recaudadores

- **Derechos de los Contribuyentes y Responsables Recaudadores:**

En materia tributaria la disponibilidad de un conjunto de derechos frente a la actividad fiscalizadora le proporciona al contribuyente un medio de protección ante posibles arbitrios administrativos. Al respecto, la Ley N.º 562, Código Tributario de la República de Nicaragua, describe de manera puntual todos estos derechos. El Arto. 67 CTr, comienza introduciendo: “Para el ejercicio de la facultad fiscalizadora que ejerce la Administración Tributaria, los contribuyentes y responsables tendrán derecho a:

1. Que las fiscalizaciones se efectúen en su domicilio tributario; sin menoscabo que la administración tributaria pueda realizar fiscalizaciones de escritorio y



otras actividades de fiscalización como lo dispuesto en el numeral 10 del artículo 103 de la presente Ley. Tratándose de fiscalizaciones de escritorio no se exigirá a las autoridades fiscales la presentación de identificación institucional. Cuando dicha fiscalización se fundase en discrepancias resultantes de los análisis o cruces de información realizados, se comunicará mediante notificación del órgano tributario al contribuyente, de conformidad con el procedimiento establecido en los numerales 7 y 10, del artículo 103 de la presente Ley.

Las fiscalizaciones de escritorio, a como están referenciadas, son aquellas que se realizan en las oficinas del Fisco, si la presencia del contribuyente es demandada. El numeral 10, del artículo 103¹⁹ aclara lo expreso. En caso de realizarse la fiscalización en domicilio tributario es exigible la presentación de identificación institucional del auditor, a diferencia de la de escritorio donde la presentación no es exigida.

2. Exigir a las autoridades fiscales su cédula de identidad, identificación Institucional y credencial dirigida al contribuyente donde se ordene el tipo de fiscalización que se va a revisar. La credencial deberá contener los tributos, conceptos, períodos o ejercicios fiscales a revisar. El original de la credencial deberá entregarse al contribuyente o responsable.

Al realizar la fiscalización con sus debidas formalidades, se genera confianza en el contribuyente; además de la cédula e identificación institucional del

¹⁹ 10. Comparecer ante la Autoridad Tributaria, personalmente o por medio de apoderado debidamente autorizado, cuando su presencia sea demandada para suministrar información de interés tributario; dicha comparecencia deberá realizarse dentro de los tres días siguientes después de notificado.



auditor se debe detallar en la credencial todos los aspectos del acto que se llevará a cabo.

3. Que una vez finalizada la fiscalización y antes de abandonar el local del contribuyente o responsable, la Administración Tributaria a través del auditor y del supervisor le comunicará mediante un escrito, que se dio por finalizada la auditoría y a que se le brinde información preliminar de lo verificado; todo de conformidad con los procedimientos así establecidos mediante normativa Institucional.

Muy importante es distinguir la labor del supervisor y el auditor, aunque los dos forman parte del proceso, el supervisor es el encargado de vigilar las actuaciones del auditor, por lo que no está presente de manera permanente a la hora de llevar a cabo la fiscalización. Por otra parte, la finalización de la auditoría implica expresarle al contribuyente parte del análisis que se ha realizado, de forma preliminar.

4. 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.

En este aspecto la Ley es muy clara, son aplicables fiscalizaciones simultáneas por distintos tributos, conceptos, etc., en cambio no se debe someter la misma para casos idénticos.

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



La obligación prescribe a los 4 años.²⁰

6. No ser fiscalizado o auditado por tributos, conceptos, ni períodos o ejercicios fiscales ya auditados integralmente por autoridad fiscal, salvo que la Administración tenga pruebas evidentes y suficientes de que se ha cometido evasión o defraudación tributaria en el período ya revisado.

Quiere decir que no pueden retomarse auditorías previas de puntos ya fiscalizados. A menos que existiese evasión o defraudación demostrada.

El artículo 68 del Código Tributario, introduce el derecho a la confidencialidad: “Los contribuyentes o responsables, tienen derecho a la privacidad de la información proporcionada a la Administración Tributaria. En consecuencia, la información que la Administración Tributaria obtenga de los contribuyentes y responsables por cualquier medio, tendrán carácter confidencial. Sólo podrán ser comunicadas a la autoridad jurisdiccional cuando mediare orden de ésta. La Administración Tributaria mediante la normativa Institucional correspondiente, establecerá la implementación de programas de control y programas de computación específicos para la administración y control de la información de los contribuyentes y responsables. La Administración Tributaria deberá proporcionar al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, mensualmente o cuando lo requiera, la información necesaria correspondiente para fines de evaluación de la política fiscal”

²⁰ Arto. 43 CTR. Toda obligación tributaria prescribe a los cuatro años, contados a partir de la fecha en que comenzare a ser exigible...



El artículo se centra en el resguardo de la información solicitada por la Administración Tributaria, dándole espacio comunicativo únicamente a la autoridad jurisdiccional. Además, da lugar a la aplicación de programas informáticos para mejora de la actividad de gestión.

**• Deberes y obligaciones de los Contribuyentes y Responsables
Recaudadores:**

El ejercicio de la fiscalización constituye una facultad de la Administración Tributaria que se encuentra relacionado a ciertas obligaciones que deben cumplir los administrados de acuerdo a lo estipulado en el Código Tributario, según el Arto. 102 en particular deberán:

1. Presentar las declaraciones que por disposición de la ley estuvieren obligados, en los plazos y formas de Ley. Las declaraciones fiscales tendrán efecto de declaraciones bajo advertencia de cometer el delito de falsedad, tanto civil como penal, para la determinación de responsabilidades según sea el caso, por la Administración Tributaria;
2. Pagar los tributos los tributos establecidos por la ley en los plazos definidos para ello;
3. Llevar los registros contables adecuados a fin de sustentar los datos contenidos en sus declaraciones y garantizar los demás registros de la Administración Tributaria que establezca conforme las disposiciones administrativas vigentes;
4. Permitir la fiscalización de la Administración Tributaria; y,



5. Suministrar información requerida por la Administración Tributaria.

Con respecto al primer numeral establecido en el artículo 102 del CTr., implica que el sujeto pasivo tiene la oportunidad real de declarar en el proceso previamente establecido, además que se cumplan las formalidades esenciales, como hacer saber al sujeto contra quien se realiza el proceso, conocer sobre la infracción o el ilícito que se le reprocha y facilitar el ejercicio de los medios de defensa. Teniendo como fin garantizar la fiscalización, la rendición de cuentas y la eficacia plena para el ejercicio de supervisión por parte del órgano fiscalizador. Esta obligación incluye la de proporcionar los datos necesarios para conocer los programas y los archivos en medios magnéticos o de cualquier otra naturaleza; así como la de proporcionar o facilitar la obtención de copias de las declaraciones, informes, libros de actas, registros y libros contables y demás documentos relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, las mismas que deberán ser refrendadas por el sujeto fiscalizado o, de ser el caso, su representante legal.

Con relación al desarrollo de una fiscalización, uno de los aspectos que son revisados en primer lugar es lo referido a las formalidades relacionadas con la llevanza de los libros y registros tributarios, principalmente la existencia de libros y registros, si estos se encuentran legalizados o si estos no se encuentran atrasados. Resulta muy recurrente apreciar que con bastante frecuencia los contribuyentes se ven inmersos en este tipo de circunstancias que al final culminan en la imposición de una multa tributaria.

**“EL PROCESO DE FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA EN NICARAGUA:
LEGALIDAD Y CONSTITUCIONALIDAD.”**



La legalización de los libros y registros contables debe efectuarse antes de su uso, si estos se presentan en una fiscalización sin la respectiva legalización, no tendrán el carácter de libros y registros por lo que no tendrían por qué ser revisados por el auditor tributario o reconocerles valor probatorio. Este tipo de situación, que no resulta del todo improbable que pueda ocurrir, debe evitarse a toda costa, ya que el contribuyente al realizar actividades de tercera categoría sin contar con los libros y registros que las normas tributarias obligan, se le pueden aplicar procedimientos de fiscalización sobre base presunta.

El artículo 103 del Código Tributario expresa ciertos deberes formales: “Son deberes y obligaciones de los contribuyentes y responsables, los establecidos en este código y demás leyes tributarias...” Siguiendo a enumerar las respectivas obligaciones:

1. Inscribirse en el Registro únicos de Contribuyentes de la Administración Tributaria, proporcionando los datos que les sean requeridos en apego a la ley, manteniéndolos actualizados en la forma y condiciones que la misma ley establece;
2. Inscribir los libros y registros de las actividades y operaciones que se vinculen con los tributos, de acuerdo con las disposiciones legales vigente;
3. Conservar en buen estado por el tiempo de la prescripción, los registros y documentación de interés tributario, así como los soportes en que conste el cumplimiento de sus obligaciones;



4. Emitir facturas y comprobantes en la forma y contenido que exigen las leyes y demás disposiciones de la materia.
5. Brindar facilidades a los funcionarios autorizados por la Administración Tributaria para la realización de las inspecciones y verificaciones de cualquier local; suministrar informaciones que les fueren solicitadas con base en la ley, y documentación respectiva de respaldo, en un plazo de 10 días hábiles a partir de la fecha del requerimiento de la Administración Tributaria.
6. Proporcionar los estados financieros, sus anexos, declaraciones y otros documentos de aplicación fiscal, debidamente firmado por las autoridades de la Empresa cuando así lo establezcan las normas tributarias.
7. Efectuar levantamiento de inventario físico al final del periodo gravable autorizado. También deberá levantar este inventario físico, cuando la Administración Tributaria lo requiera, siempre que este último justifique tal solicitud en una necesidad impostergable, lo que en caso de no realizarse depararía grave e irreparable perjuicio a esa recaudación fiscal.

Todos estos aspectos formales deben de ser cumplidos por el sujeto pasivo; de los cuales algunos serán corroborados al momento de realizar la inspección tributaria.



2.2.2. Facultades y Deberes de la Administración Tributaria

- **Facultades de la Administración Tributaria:**

Según el artículo 144 del Código Tributario, los actos y resoluciones de la Administración Tributaria se presumirán legales, sin perjuicio de las acciones que la ley reconozca a los obligados para la impugnación de esos actos o resoluciones. Son facultades particulares de la Administración Tributaria según el artículo 146 CTr:

1. Requerir a las personas naturales o jurídicas que presenten las declaraciones tributarias dentro de los plazos o términos que señala el presente Código y en las demás leyes tributarias respectivas; así como otras informaciones generadas por sistemas electrónicos suministrados por la Administración Tributaria;
2. Requerir el pago y percibir de los contribuyentes y responsables los tributos adeudados y, en su caso, los recargos y multas previstas en este Código;
3. Asignar el número de registro de control tributario a los contribuyente y responsables;
4. Exigir que los contribuyentes y responsables lleven libros y registros especiales de las negociaciones y operaciones que se refieran a la materia imponible;
5. Efectuar reparos conforme a la ley para el efecto de liquidar el tributo. Al efecto podrá hacer modificaciones a las declaraciones, exigir aclaraciones y

**“EL PROCESO DE FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA EN NICARAGUA:
LEGALIDAD Y CONSTITUCIONALIDAD.”**



adiciones, así como efectuar los cambios que estimen convenientes de acuerdo con las informaciones suministradas por el declarante o las que se hayan recibido de otras fuentes;

6. Tasar de oficio con carácter general la base imponible en función de sus ingresos y actividades específicas;
7. Autorizar previa solicitud del contribuyente o responsable que los registros contables y/o emisión de facturas. puedan llevarse por medios distintos al manual, tales como los medios electrónicos de información;
8. Ejecutar la condonación que se apruebe por ley. Así mismo, autorizar y aplicar las dispensas de multas y recargos establecidas en este código. Todo esto de conformidad con la ley;
9. Ordenar la intervención administrativa, decomiso de mercadería, el cierre de negocio y aplicar las demás sanciones establecidas en este código;
10. Requerir el auxilio de la fuerza pública cuando hubiere impedimento en el desempeño de sus funciones;
11. Establecer mediante disposición administrativa las diferentes clasificaciones de contribuyentes y responsables del Sistema Tributario a fin de ejercer un mejor control fiscal;
12. De conformidad con las leyes y tratados internacionales en materia fiscal solicitara otras instancias e instituciones públicas extranjeras, el acceso a la

**“EL PROCESO DE FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA EN NICARAGUA:
LEGALIDAD Y CONSTITUCIONALIDAD.”**



información necesaria para evitar la evasión o elusión fiscal. Proporcionar, bajo el principio de reciprocidad, la asistencia que le soliciten instancias supervisoras y reguladoras de otros países con los cuales se tengan Firmados acuerdos o formen parte de convenciones internacionales de las que Nicaragua sea parte;

13. Autorizar la presentación de solvencia tributaria para las importaciones o internaciones de bienes o servicios; y,
14. Requerir información en medios de almacenamiento electrónicos cuando así lo considere conveniente.
15. Establecer y autorizar mecanismos y procedimientos de facturación con nuevas tecnologías, tendiente a optimizar y facilitar las operaciones gravadas, a través de cualquier medio electrónico.

• Deberes y Obligaciones de la Administración Tributaria:

La Administración Tributaria, a como describe el Arto. 150 CTr, proporcionará asistencia a los contribuyentes y responsables para lo que procederá a:

1. Divulgar periódicamente y por todos los medios de comunicación masiva posible, el contenido de la presente ley; demás leyes tributarias, normativas, y disposiciones técnicas. Así mismo, divulgar periódicamente la estructura y funciones de las diversas dependencias que integran la Administración Tributaria;

**“EL PROCESO DE FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA EN NICARAGUA:
LEGALIDAD Y CONSTITUCIONALIDAD.”**



2. Explicar las normas tributarias, utilizando en lo posible un lenguaje claro y accesible, y en los casos que sean de naturaleza compleja, elaborar y distribuir folletos explicativos a los sujetos pasivos;
3. Mantener oficinas en diversos lugares del territorio nacional, que se ocupen de la orientación de los sujetos pasivos;
4. Elaborar los formularios de declaración en forma sencilla e informar al público de las fechas y lugares de presentación;
5. Señalar en forma precisa en los requerimientos a los contribuyentes y responsables, cuál es el documento cuya presentación se exige;
6. Efectuar en distintas partes del país, reuniones de información con los sujetos pasivos, especialmente cuando se modifiquen las normas tributarias y durante los principales períodos de presentación de declaraciones;
7. Publicar todas las normativas de carácter general que emita, en La Gaceta, Diario Oficial, o por lo menos en dos medios de comunicación social y escritos de circulación nacional;
8. Incorporar a los contribuyentes que así lo soliciten, previo cumplimiento de los requisitos establecidos en la legislación y normativa de la materia en el Régimen Especial de Estimación Administrativa para Contribuyentes por Cuota Fija.



2.2.3. Facultad de los Inspectores o Auditores Fiscales

Las facultades están reflejadas en el artículo 148 del Código Tributario: “Los Inspectores o Auditores Fiscales dispondrán de amplias facultades de fiscalización e investigación, según lo establecido en este Código y demás disposiciones legales...” Describiendo a continuación las mismas:

1. Requerir de los contribuyentes y responsables, el suministro de cualquier información, sea en forma documental, en medios magnéticos, vía INTERNET, u otros, relativa a la determinación de los impuestos y su correcta fiscalización, conforme normativa Institucional.

Para la obtención de contenido informativo la ley establece cualquiera de los medios antes descritos, siempre manteniendo el sigilo tributario.

2. Requerir a los contribuyentes y responsables, la comparecencia ante las oficinas de la Administración Tributaria para proporcionar informaciones con carácter tributario.

Se hace referencia a las fiscalizaciones de escritorio, que son las que se hacen de manera presencial en el Fisco.

3. Verificar y fiscalizar el contenido de las declaraciones bajo advertencia del delito de falsedad en materia civil y penal, para lo cual podrá auditar libros y documentos vinculados con las obligaciones tributarias. La Administración Tributaria podrá recibir información en medios de



almacenamiento electrónicos de información, cuando así lo solicite el contribuyente bajo los criterios definidos por la Administración Tributaria.

La declaración consiste en la manifestación o reconocimiento del hecho imponible, el cual podrá ser verificado por la Administración para comprobar su veracidad. Los medios electrónicos serían canales permitidos para transmitir información tributaria.

4. Determinar de oficio los tributos que debe pagar el contribuyente o responsable, en caso de no presentarse las declaraciones bajo advertencia del delito de falsedad en materia civil y penal, en los plazos señalados por las leyes tributarias.

Aquí se determina la base imponible que debe pagar el contribuyente o responsable, realizada por la Administración Tributaria cuando no se han hecho las declaraciones requeridas.

5. Comprobar la falta de cumplimiento de las obligaciones tributarias y aplicar las sanciones establecidas en este Código, bajo los requisitos que establece la presente ley.

Como facultad del inspector está el corroborar si se está incumpliendo o no una obligación tributaria; la actuación en contra de la normativa genera una sanción.



6. Practicar inspecciones en oficinas, establecimientos comerciales o industriales, medios de transporte o en locales de cualquier clase utilizados por los contribuyentes y responsables;

Se amplía el alcance de la inspección, utilizándose en medios de transporte para las fiscalizaciones correspondientes.

7. Presenciar o practicar toma de inventario físico de mercaderías y otros bienes de contribuyentes y responsables.

Se diferencian dos actividades específicas permitidas, involucrándose en la toma de inventario o solo siendo observadores del acto.

8. Fiscalizar a las firmas privadas de Contadores Públicos y/o Contadores Públicos Autorizados, facultados para emitir Dictamen Fiscal. Como actividad adicional de los fiscalizadores está el control de las firmas de contadores que emiten dictámenes fiscales, para comprobar el desempeño de sus actuaciones.

9. Verificar el precio o valor declarado de los actos o rentas gravados, a fin de hacer los ajustes en el caso de los precios de transferencia, conforme los métodos que establezcan las normas tributarias correspondientes;

10. Verificar si las declaraciones de las operaciones o rentas gravadas, no han sido subvaluados en montos inferiores a los que realmente corresponden de acuerdo con el giro, características y precios del contribuyente.



Los funcionarios y las personas naturales y/o jurídicas que intervengan en los diversos trámites relativos a la aplicación de las disposiciones tributarias, estarán obligados a guardar sigilo tributario.

El sigilo tributario no comprenderá los casos en que la Administración Tributaria deba suministrar datos a:

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

2.3. Sistemas de Determinación de la Obligación Tributaria

La metodología utilizada por los auditores para determinar la obligación tributaria está contenida en el Arto. 160 CTr:

1. Sobre base cierta, con apoyo en los elementos que permitan conocer en forma directa el hecho generador del tributo, tales como libros y demás registros contables, la documentación soporte de las operaciones

**“EL PROCESO DE FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA EN NICARAGUA:
LEGALIDAD Y CONSTITUCIONALIDAD.”**



efectuadas y las documentaciones e informaciones obtenidas a través de las demás fuentes permitidas por la ley.

2. Sobre base presunta, a falta de presentación de declaración, de libros, registros o documentos, o cuando los existentes fueren insuficientes o contradictorios la Administración Tributaria tomará en cuenta los indicios que permitan estimar la existencia y cuantía de la obligación tributaria y cualquier dato que equitativa y lógicamente apreciado sirva para revelar la capacidad tributaria.
3. Sobre base objetiva tomando en cuenta:
 - a. Renta Anual;
 - b. Tipos de servicios;
 - c. Rol de empleados;
 - d. Tamaño del local;
 - e. Monto de ventas diarias;
 - f. Cantidad de mesas o mobiliario para disposición del público;
 - g. Listado de proveedores;
 - h. Contratos de arrendamiento; y,
 - i. Modalidad de las operaciones.
4. Método de Precios de Transferencia, el que será regulado por ley, en base a Convenios Internacionales vigentes que regulan la materia;
5. Otros métodos contemplados en la Legislación Tributaria.



2.4. Incumplimiento de Deberes y Obligaciones Formales del Contribuyente

Cuando los contribuyentes no cumplen con alguno de los deberes formales establecidos en las leyes Especiales y/o Reglamentos respectivos, corren el riesgo de ser sancionados con penas pecuniarias y clausura del local o establecimiento. Son infracciones administrativas tributarias por incumplimiento de deberes y obligaciones de los contribuyentes y/o responsables las descritas en el Arto.126 del Código Tributario, Ley N.º 562:

1. No inscribirse en los registros pertinentes, ni aportar los datos necesarios ni comunicar oportunamente sus modificaciones, cuando hubiera obligación de hacerlo.
2. No inscribir los libros y registros contables que debe llevar el Contribuyente de acuerdo con las disposiciones legales vigentes.
3. No firmar estados financieros, declaraciones y otros documentos de aplicación física cuando lo requieran las normas tributarias.
4. No gestionar ante la Administración Tributaria, autorización para realizar actos o realización de las inspecciones y verificaciones de cualquier local; y no suministrar las informaciones que les fueren solicitadas en base a la ley y documentación respectiva de respaldo, cuando la Administración Tributaria así lo requiera.

**“EL PROCESO DE FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA EN NICARAGUA:
LEGALIDAD Y CONSTITUCIONALIDAD.”**



5. No comparecer ante la Autoridad Tributaria, personalmente o por medio de apoderado legalmente autorizado, cuando su presencia sea requerida formalmente para suministrar información de interés tributario.
6. No suministrar cualquier información relativa a la determinación de los impuestos o que sirva para fijar correctamente el monto a cobrar por tal concepto, y su efectiva fiscalización, debiendo contestar consecuentemente, las preguntas que se les hagan sobre ventas, rentas, ingresos, gastos, bienes, depreciaciones, deudas y en general, sobre circunstancias y operaciones que tengan relación con la materia imponible.
7. No conservar en buen estado por el tiempo de la prescripción de los tributos, los libros, registros y documentos tributarios.

En el artículo anterior se agrupan las omisiones que pueden ocasionar imposición de sanciones tributarias. En tal caso infracciones tributarias es todo incumplimiento de normas tributarias, sustanciales o formales, tipificadas y sancionadas en el Código Tributario y demás normas jurídicas de rango legal. Se debe aclarar que el mero incumplimiento de una obligación sustancial o formal no implica la comisión de un “ilícito” tributario, sino que ello depende de su tipificación como tal, lo que obedece al Principio Penal de “Tipicidad”.

Bajo la denominación de “Infracciones Tributarias Administrativas” se incluye, por una parte, la violación de los deberes sustanciales o materiales, que están referidas a las obligaciones de pagar una suma de dinero, ya sean en concepto de tributo (obligación principal) o como pago a cuenta. Este tipo de infracción



administrativa tributaria provoca directamente un perjuicio pecuniario al Fisco de parte de los obligados tributarios.

2.5. Sanciones Tributarias

Las sanciones aplicables en materia tributaria están contenidas en el Arto. 124 del Código Tributario:

- Multa.
- Clausura de locales o negocios.
- Pérdida de concesiones y demás beneficios fiscales.
- Inhabilitación para el ejercicio de oficios y profesiones en materia tributaria, siempre que para dicho desempeño se requiera la aprobación de la Administración Tributaria.
- Intervención administrativa de negocios o empresas.

El Arto. 8 CTr, párrafo segundo afirma que: “Las sanciones pecuniarias se expresarán en Unidades de Multas. El valor de cada unidad de multa será de C\$25.00 (Veinticinco Córdobas).

La concesión, es un acto administrativo discrecional a través del cual la autoridad administrativa la otorga al gobernado para dos objetos: explotación de servicios públicos y explotación de bienes del dominio público.²¹

²¹ CJR. La Concesión [en línea]. [Consulta: 20 de Enero de 2017]. Disponible en: < <http://definicionlegal.blogspot.com/2013/01/la-concesion.html> >.



2.6. Medios de prueba aplicables a la fiscalización tributaria

El ofrecimiento de prueba adquiere fundamental importancia porque constituye el núcleo de defensa y de pretensiones del sujeto pasivo en los procedimientos administrativos y jurisdiccionales. En Nicaragua los medios de prueba que pueden ser aplicados en defensa del contribuyente ante la Administración Tributaria están señalados en el Arto. 90 del Código Tributario, Ley N.º 562:

La cosa Juzgada.

- Los documentos, incluyendo fotocopias debidamente certificadas por Notario o por funcionarios de la Administración Tributaria, debidamente autorizados, conforme la Ley de Fotocopias.
- La confesión.
- Los dictámenes fiscales.
- La deposición de testigos.
- Las presunciones e indicios, siempre y cuando la Administración tributaria tenga bases legales para comprobar el hecho.
- Otros medios de prueba derivados de los avances tecnológicos, que sean verificables, soportados técnicamente y que produzcan certeza de los hechos, tales como: Las grabaciones directas de voces, los videos, llamadas telefónicas, mensajes por telefonía celular, correos electrónicos y/o transacciones por redes informáticas.

Por su parte el Arto. 91 del Código Tributario enfatiza que: Se reputarán legítimos, salvo prueba en contrario, los actos del contribuyente realizados por sí o sus funcionarios, o sus empleados, mediante la emisión de documento, siempre que dichos documentos contengan los datos e informaciones necesarias



para la acertada comprensión del contenido del respectivo acto y del origen del mismo.

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

2.7. Recursos aplicables en la fiscalización tributaria

El Arto. 93 del Código Tributario, Ley 562 expresa que: 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. Los recursos admisibles, señalados en el Arto. 96 CTr. para el caso de la fiscalización tributaria son los siguientes:

a) Recurso de Reposición: Se interpondrá ante el propio funcionario o autoridad que dictó la resolución o acto impugnan.

b) Recurso de Revisión: Se interpondrá ante el titular de la Administración Tributaria.

c) Recurso de Apelación: Se interpondrá ante el titular de la Administración Tributaria, quien a su vez lo trasladará ante el Tribunal Aduanero Administrativo.



d) 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 Republica de Nicaragua, con la excepción de que se suspende la ejecución del acto recorrido.

2.8. Principios Constitucionales

La Naturaleza Jurídica del Sistema Impositivo Nicaragüense tiene su sustento legal en primer lugar en la Constitución Política, las leyes, el Código Tributario, los Tratados, Convenios o Acuerdos Internacionales vigentes, los reglamentos y disposiciones que dicte el Poder Ejecutivo en el ámbito de su competencia, la Jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia y las disposiciones de carácter general que emita el titular de la Administración Tributaria con fundamento en las leyes respectivas y en estricto marco de su competencia.

En la Constitución Política encontramos los Principios que rigen la Potestad Tributaria del Estado, así como su facultad de fiscalización. Esos principios son los siguientes:

El Principio de Legalidad: Debidamente establecido en el Arto. 115 Cn. en el cual se deja claramente establecido que los impuestos deben ser creados por Ley, de tal manera que establezcan su incidencia, tipo impositivo, y las garantías a los contribuyentes, así mismo deja debidamente establecido que el Estado no obligará a pagar impuestos que no estén previamente establecidos en una Ley.

**“EL PROCESO DE FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA EN NICARAGUA:
LEGALIDAD Y CONSTITUCIONALIDAD.”**



Arto. 115 Cn. Los impuestos deben ser creados por ley que establezca su incidencia, tipo impositivo y las garantías a los contribuyentes. El Estado no obligará a pagar impuestos que previamente no estén establecidos en una ley

El Principio de Igualdad: También conocido como principio de Isonomía. No se refiere a la igualdad numérica, porque de ser así, daría lugar a mayores injusticias, sino que tiene relación con el hecho de garantizar el mismo tratamiento fiscal y procesal para quienes se encuentren en una situación análoga. En otras palabras, el Principio de Igualdad no implica que todos los ciudadanos de un Estado determinado paguen la misma cantidad de dinero en impuestos, sino más bien que paguen igual de quienes se encuentren en igualdad de condiciones. Reflejado en el Arto. 27 Cn.

Arto. 27 Cn. Párrafo primero. Todas las personas son iguales ante la ley y tienen derecho a igual Protección. No habrá discriminación por motivos de nacimiento, nacionalidad, credo político, raza, sexo, idioma, religión, opinión, origen, posición económica o condición social.

El Principio de Generalidad: Tiene íntima relación con el principio de igualdad, dicho principio básicamente consiste en que ninguna persona por motivos de privilegios personales debe ser excluida de la obligación de rendir los tributos que establece la Ley, si la situación de dicha persona coincide con la señalada como hecho generador para lo cual quedará obligada a cumplir con sus obligaciones fiscales. No obstante, el beneficio legal de la dispensa de impuestos, constituye una excepción al principio de generalidad de la tributación.

**“EL PROCESO DE FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA EN NICARAGUA:
LEGALIDAD Y CONSTITUCIONALIDAD.”**



El Principio de Equidad: Consiste en que todos los contribuyentes y responsables retenedores deben contribuir al gasto público del Estado, pero en función de su capacidad económica, debiendo aportar una cuota justa y adecuada con respecto a sus ingresos (Arto. 114 Cn.)

Arto. 114 Cn. Párrafo Primero. Corresponde exclusivamente y de forma indelegable a la Asamblea Nacional la potestad para crear, aprobar, modificar o suprimir tributos. El Sistema Tributario debe tomar en consideración la distribución de la riqueza y de las rentas.

El Principio de la Tutela Jurisdiccional: Este principio establece por motivo de transparencia e imparcialidad una jurisdicción independiente del Poder Ejecutivo para conocer y dilucidar las controversias entre la Administración Tributaria y los Contribuyentes. La Constitución lo aborda de manera general en los Artos. 34 y 160 que tratan de los principios y garantías del debido proceso.

Arto. 160 Cn. La administración de la justicia garantiza el principio de la legalidad; protege y tutela los derechos humanos mediante la aplicación de la ley en los asuntos o procesos de su competencia.

El Principio de no Confiscación: Este principio está debidamente consignado en el Arto. 114 Cn. En principio, los principio los tributos son confiscatorios cuando extraen una parte esencial de la propiedad o de la renta. Ahora bien, lo difícil es determinar cuándo un tributo adquiere tal carácter. Algunos doctrinarios han comentado que estaremos frente a tributos confiscatorios cuando estos afecten el 50% de la renta de determinada persona.

**“EL PROCESO DE FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA EN NICARAGUA:
LEGALIDAD Y CONSTITUCIONALIDAD.”**



Arto. 114 Cn. Párrafo Segundo. Se prohíben los tributos o impuestos de carácter confiscatorio.



CAPÍTULO III: DESARROLLO DEL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN EN LA REPÚBLICA DE NICARAGUA.

3.1. Inicio del Procedimiento

Según el M.Sc. Mauricio Carrión el procedimiento de fiscalización con relación a los sujetos pasivos, puede desarrollarse de forma autónoma, es decir en ausencia de una previa declaración del sujeto pasivo, en cuyo caso la actuación de investigación de la Inspección da inicio al procedimiento de liquidación, o bien puede consistir en actuaciones de comprobación respecto de una declaración o autoliquidación ya presentada.²²

3.1.1. Formas de iniciar el Procedimiento

- a. Por propia iniciativa de la Inspección, conforme a los planes que es la forma de iniciar las actuaciones.
- b. Como consecuencia de la orden superior escrita y motivada. Se entiende que es una forma extraordinaria, en cuanto se aparte de las actuaciones previstas en la planificación, y por eso, se exige la forma escrita y la motivación de la orden.
- c. En virtud de denuncia pública.
- d. A petición del obligado tributario, únicamente cuando las leyes reguladoras, de los distintos tributos hayan establecido expresamente esta causa de iniciación del procedimiento.

²² CARRIÓN, Mauricio. Ob. cit. p. 98.

**“EL PROCESO DE FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA EN NICARAGUA:
LEGALIDAD Y CONSTITUCIONALIDAD.”**



Los planes de fiscalización constituyen la planificación que, basada en criterios objetivos de oportunidad, aleatoriedad y riesgo fiscal realiza la Administración Tributaria atendiendo a la información disponible, que se encuentra recogida, esencialmente, en la Base de Datos Nacional, y que tiene como consecuencia la determinación de los sectores económicos o colectivos de contribuyentes sobre los que la Inspección actuará, de forma preferente, en el período determinado en el Plan, que suele ser anual. Una vez que se ha realizado esta selección, se produce a su distribución y asignación entre las distintas Unidades de Inspección, en base a criterios de especialización sectorial o por tipo de Plan.

La orden superior escrita y motivada es considerada una actuación extraordinaria cuando es imprescindible un acto administrativo para inicio de actuaciones, adscribiendo en el mismo esa comprobación al Órgano correspondiente, que lo atribuirá al Equipo o Unidad que proceda. Sin embargo, estas actuaciones deben estar perfectamente motivadas, requisito imprescindible para el ejercicio de las actuaciones.

En cuanto a la denuncia pública, esta no constituye, en sí misma, un modo de iniciación de las actuaciones inspectoras, quedando a juicio del Inspector, donde debe determinar si dicha denuncia es elemento suficiente para iniciar o no actuaciones de comprobación e investigación. Es decir, la denuncia solo provoca una actividad del Inspector, que será quien valore si de la misma se da traslado a los órganos competentes para llevar a cabo las actuaciones que procedan, o bien, si considera infundada dicha denuncia, puede archivar sin más trámites, situación que ocurrirá cuando las denuncias fundamenten la presunta infracción en meros juicios de valor o no concrete ni especifique suficientemente los hechos denunciados de modo que la Inspección pueda



juzgar respecto al fundamento y veracidad de los mismos. Por lo tanto, el verdadero acto de iniciación del procedimiento no es la denuncia, sino la orden o autorización del Inspector al Órgano competente.

La última forma de iniciar el procedimiento consiste en que la iniciación se realice a petición del obligado tributario. Con criterios de eficacia y oportunidad, puedan y deban ser atendidos los casos límites (inminente fallecimiento del presunto inspeccionado, larga ausencia en el extranjero, enajenación de la empresa, etc.) a que se refiere el recurso, dentro del contexto del servicio al ciudadano.

3.1.2. Efectos de la iniciación del Procedimiento

- a. Interrupción del plazo de prescripción del derecho para determinar las deudas tributarias y de la acción para imponer sanciones.
- b. La iniciación de las actuaciones inspectoras impide considerar como espontáneo el pago producido con posterioridad.
- c. Análoga consideración debe hacerse respecto de las declaraciones que se presenten en procedimientos distintos del de declaración liquidación o, en todo caso, sin lugar a dar ingreso. La declaración no será considerada espontánea y, en consecuencia, el procedimiento de gestión se considerará iniciado de oficio, aplicándose las sanciones sin reducción por cumplimiento espontáneo.
- d. Lo mismo es válido respecto de las declaraciones relativas al cumplimiento del deber de colaboración, en aquellos casos en que éste es exigido de forma general, sin requerimiento previo.



- e. Se tendrá por no presentadas las consultas que se planteen en relación a la materia sobre la que ha de versar la actuación inspectora.

Puesto en marcha el procedimiento, las actuaciones deberán desarrollarse en presencia del interesado. El sujeto deberá comparecer ante la Inspección en el día y hora señalados en el o los requerimientos. La falta de atención al mismo podrá ser considerada resistencia a la actuación inspectora, teniendo consecuencias (sanciones).

3.2. Etapas de la Acción Fiscalizadora

Según el experto tributario Miguel Ángel Porras la acción fiscalizadora es el conjunto de acciones que ejercen dos o más funcionarios debidamente acreditados por la Administración Tributaria, a través del órgano fiscalizador competente con el objeto de verificar el cumplimiento, tanto, de los deberes generales de los deberes formales que exige la Ley de la Materia. La acción fiscalizadora está compuesta por una serie de etapas entre ellas: acreditación, requerimiento de información tributaria, y abandono del domicilio tributario.²³

3.2.1. Acreditación

Por mandato de la Ley los actos de fiscalización requieren del cumplimiento de algunas solemnidades para gozar de plena validez, entre ellas, como punto de partida está la “Acreditación” de los funcionarios que ejercerán la actividad fiscalizadora. De acuerdo al artículo 67 CTr., la acreditación consiste en

²³ PORRAS, Miguel. Breviario Tributario. I Edición. Librería Tributaria. Managua, Nicaragua. 2015. p. 35.

**“EL PROCESO DE FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA EN NICARAGUA:
LEGALIDAD Y CONSTITUCIONALIDAD.”**



legitimar a través de una credencial (Ver Anexo 1) debidamente autorizada por el Administrador de Rentas, o en su caso, por el Director de Grandes Contribuyentes, a los funcionarios que ejercerán la acción fiscalizadora (Supervisor y Auditor), sin perjuicio, de determinar sus alcances en cuanto al período, ejercicio fiscal y tributo a revisar; esta acreditación se perfecciona con la denominada “Credencial” que, para tales fines, debe cumplir con los requisitos que exige el numeral 2 del Artículo 67 CTr., tales como son: los tributos, los conceptos, los períodos o ejercicios fiscales a revisar.

El acto de notificar la Credencial le garantiza una legítima defensa al contribuyente, ya que adquiere conocimiento de todo aquello que le cause o le pueda causar un perjuicio desde el inicio del proceso. El Artículo 65 CTr, enfatiza en que las notificaciones deben ser hechas por escrito dentro de los términos y procedimientos legales establecidos en el Código Tributario. Mientras el Artículo 85 CTr señala que, si las notificaciones son entregadas de manera personal, es decir, contra recibo al interesado o representante, en materia tributaria empiezan a surtir sus efectos a partir del día hábil inmediato siguiente del día hábil en que fue hecha la notificación. En caso de que se notificara y no fuera de carácter personal, tendrá efectos legales hasta después del tercer día hábil siguiente al día hábil de la notificación. La Disposición Técnica 20-2007²⁴, considera como días hábiles de lunes a viernes y como inhábiles: sábados, domingos, feriados, asuetos o cuando por cualquier razón no se labore en las instancias administrativas de la Dirección General de Ingresos.

²⁴ Disposición Técnica 20 - 2007, Cómputo de los Plazos, Dada en la ciudad de Managua el 18 de Octubre de 2017.

**“EL PROCESO DE FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA EN NICARAGUA:
LEGALIDAD Y CONSTITUCIONALIDAD.”**



Sin embargo, antes de notificar y hacer efectiva la Credencial al contribuyente que será objeto de la auditoría, los funcionarios de forma espontánea deberían de identificarse con su correspondiente carné institucional y cédula de identidad ciudadana, situación que casi nunca sucede; la Ley no establece expresamente ninguna sanción para los funcionarios que pasen por alto este deber, sin embargo, si existiere omisión al referido deber, de inmediato en el acto mismo de la comparecencia de los funcionarios el contribuyente goza del pleno derecho para exigir la presentación de tales documentos de identificación, en caso que los funcionarios no accedieran a este requerimiento, violarían un derecho que por imperio de Ley asiste al contribuyente y/o responsable, pudiendo éste, y por esa sola omisión impugnar el acto de la acreditación.

El deber de identificación de los funcionarios, está directamente relacionada con el tipo de credencial notificada, la cual, a su vez determina el tipo de acción fiscalizadora; cuando la credencial a notificar es de las llamadas “Credenciales Dirigidas”, la acción fiscalizadora debe efectuarse en el domicilio tributario del contribuyente y/o responsable y, tendrá por objetivo la revisión y verificación de las obligaciones tributarias, dentro de este tipo de auditoría será necesaria e indispensable la identificación de los auditores; pero, si la credencial a notificar es la de las llamadas “Credenciales Abiertas”, la acción fiscalizadora no será en el domicilio del contribuyente, sino en la oficina correspondiente que determine la Administración Tributaria y, tendrá por objetivo la revisión y verificación de los deberes formales del contribuyente.

En las Credenciales serán autorizados un supervisor y un auditor; el Supervisor se encargará de vigilar al auditor, en el sentido, de que este se ajuste a los procedimientos de fiscalización que se derivan de la Ley y de la disposición



administrativa que la regula. El auditor, en cambio, será quien ponga en práctica el procedimiento de auditoría que ha sido establecido en la Credencial.

3.2.2. Requerimiento de la Información Tributaria:

Posterior al acto de la “Acreditación” el auditor notificará el primer requerimiento de información tributaria (Ver Anexo 2), haciendo una descripción pormenorizada del tipo de información tributaria que necesite revisar para dar cumplimiento a los alcances de la auditoría que se determina por la información que encierra la credencial (tributos, conceptos, períodos o ejercicios fiscales a revisar); eventualmente el auditor podrá hacer los requerimientos de información tributaria que considere necesarios para el cumplimiento de su trabajo.

A partir de la notificación de cada requerimiento de información tributaria, con fundamento en los artículos 27, 92 y 103 numeral 7 del Código Tributario, se establece un plazo de diez (10) días hábiles para proporcionar la información; ese plazo podrá prorrogarse si el contribuyente considera reducido el tiempo para proporcionar la información, solicitándolo por escrito antes que expire el plazo de diez días hábiles.

En el caso de la acción fiscalizadora de “Credencial Abierta”, el plazo para presentar la información tributaria es de tres (3) días según lo dispuesto en el numeral 10 del artículo 103 CTr.

En cuanto al manejo de la información tributaria el auditor como principal funcionario que administra y procesa la información proporcionada tiene el



deber de manejar con absoluta privacidad y confidencialidad la información tributaria que le hayan proporcionado, desde este punto de vista, cuando la auditoría tiene su origen en base a una credencial dirigida que implica la revisión de tributos en el domicilio tributario del contribuyente y/o responsable auditado, esta debe ser procesada en el domicilio del contribuyente, y bajo ninguna circunstancia, el auditor podrá sustraer información tributaria del domicilio tributario por cuanto, expone dicha información al dominio público que para el auditor constituye una obligación, se constituye en un derecho del contribuyente y/ o responsable que tiene su fundamento en el artículo 68 CTr.

3.2.3. Abandono del Domicilio Tributario

Si la auditoría fiscal tiene su origen en una “Credencial Dirigida”, al finalizar el análisis de la información tributaria requerida y una vez determinados ajustes preliminares conforme los sistemas de determinación, tanto el supervisor como el auditor tienen el deber de cumplir ciertos requisitos para abandonar el domicilio tributario, estos requisitos están determinados en el numeral 3 del Arto. 67 CTr, debiendo hacerse manifestar por escrito que la auditoría ha finalizado y brindar información preliminar sobre los ajustes que determinó el auditor.

En la práctica, ciertas veces ocurre que los funcionarios de la DGI que con ocasión del abandono tributario rinden el informe preliminar al que alude la literal b) del Arto. 67 CTr., solo se limitan a notificar al contribuyente auditado los resultados concretos de los ajustes, sin hacer ningún tipo de aclaración sobre las motivaciones y fundamentos jurídicos que le llevaron a tales resultados. Esta omisión se contradice con el Arto.26 de la Constitución que expresa que toda



persona tiene derecho a conocer toda información que sobre ella se haya registrado en las entidades de naturaleza privada y pública, así como el derecho de saber por qué y con qué finalidad se tiene esa información.

Es de vital importancia definir el acta de cargos, que es un instrumento administrativo que contiene el informe definitivo de la auditoría fiscal realizada y resulta, de las conclusiones derivadas del estudio objetivo y técnico al informe preliminar. Para fines de formalismos legales, el Acta de Cargos debe estar suscrita por el Administrador de Rentas de la jurisdicción, todo con fundamento en el Arto. 147 CTr., 2do párrafo.

Este instrumento administrativo, aparte de establecer un informe definitivo sobre sus resultados, también tiene por objeto imputarle al contribuyente auditado los ajustes tributarios y, demás obligaciones accesorias (multas), que comprende dicho informe. Es por tal razón, que a partir de la notificación del Acta de Cargos se le corre al contribuyente un plazo perentorio de quince (15) días hábiles para que dentro del término tenga la oportunidad de ejercer su legítima defensa frente a las imputaciones tributarias que considere injustas.

3.3. Cierre de la Actividad de Inspección

Las actuaciones inspectoras se darán por concluidas cuando, a juicio del Inspector se hayan reunido los datos y pruebas necesarios para fundamentar los actos de gestión que proceda a dictar, bien considerando correcta la situación tributaria del interesado, regularizando la misma con arreglo a Derecho. El resultado de las actuaciones se formalizará en los documentos pertinentes.



3.3.1. Resolución Determinativa

Con esta Resolución (Ver Anexo 3) se declara oficialmente la existencia de la obligación tributaria y, demás obligaciones accesorias, tomando en consideración las incidencias de la auditoría fiscal pormenorizada en el Acta de Cargos (Ver Anexo 4). Para que la Resolución Determinativa quede revestida de toda legalidad, debe cumplir con todos y cada uno de los requisitos exigidos en el Arto. 162 CTr:

- Lugar y fecha
- Número de registro del contribuyente o responsable.
- Número de Cédula de identidad.
- Indicación del tributo y del período fiscal correspondiente.
- Apreciación de las pruebas y de las defensas alegadas.
- Fundamentos de la decisión.
- Elementos inductivos aplicados, en caso de estimación y base presunta;
- Discriminación de los montos exigibles por tributos, multas y sanciones según los casos; la declaración expresa que la presente resolución es recurrible y la designación de la autoridad competentemente a recurrir.
- Firma del funcionario autorizado.

La disposición técnica 26-2005²⁵, determinó que el término que tienen las Administraciones de Rentas para dictar resoluciones de determinación, liquidación o sanciones en casos de fiscalización es de 30 días.

²⁵ Disposición Técnica 26-2005, Plazos para resolver los reparos y rectificaciones, Dada el 11 de octubre del 2005.



3.4. Recursos Administrativos

Los recursos son medios de impugnación que la Ley concede a las partes, y a terceros interesados que se consideran agraviados por una resolución judicial, impugnabile que no le brinda tutela jurídica o que se la brinda imperfectamente, para que esta sea revisada por la misma autoridad que la dictó o por otra autoridad jerárquicamente superior con el fin inmediato de que la resolución impugnada sea revocada o modificada.

En la legislación nicaragüense los recursos se consideran como un acto meramente administrativo, pues para acceder a la vía judicial se debe agotar la vía administrativa, tal y como lo establece la Ley de Amparo. Los recursos como actos administrativos, constituyen un privilegio para la administración porque no se puede ir a la vía jurisdiccional sin haber hecho el administrado uso de los recursos administrativos del caso, y en este caso, el Código Tributario establece la manera en cómo se va a proceder para cada uno de los recursos, el cual, deberá ser promovido a la instancia correspondiente.

3.4.1. Causales de los Recursos Administrativos Tributarios

Según el Lic. Miguel Ángel Porras, los recursos administrativos tributarios pueden originarse tanto por actos de la Administración Tributaria, así como de actos que promueve el sujeto pasivo o contribuyente. Estos actos pueden ser: reparos o sanciones, devolución, declaraciones presentadas en Cero, denuncias tributarias.²⁶

²⁶ PORRAS, Miguel. Ob. cit. p. 81.



Los reparos o sanciones: La declaración anual de los contribuyentes pueden originarse por el Plan Anual de Fiscalización, el que incluye como un factor a considerar aquellos sujetos pasivos que periódicamente han venido presentando declaraciones en cero, saldos a favor o pérdidas del ejercicio.

Las devoluciones: También es otro mecanismo, por el cual, se pueden motivar los recursos, ya que por las solicitudes que los sujetos pasivos realizan a la Administración Tributaria, se pueden disminuir los saldos, y en algunos casos, revertirse cuando se aplica mal la Ley de Concertación Tributaria y, se han aplicado Créditos o Deducciones no permitidas por esta y, esto conlleva a la impugnación de un acto o resolución y de esto se desprende la motivación de un recurso.

Declaraciones presentadas en cero: cuando se observa este comportamiento en un contribuyente hacia el pago de sus tributos, hacen suponer a la Administración Tributaria que puede existir evasión al fisco y, que se esté dejando de percibir un tributo que por Ley le corresponde pagar al Estado.

Denuncias tributarias: Estas pueden dar origen a una revisión fiscal, cuando se ha recepcionado una denuncia por medio de tercero de que un contribuyente está evadiendo o entregando mal sus impuestos a la Administración Tributaria, procede a realizar la revisión fiscal.



3.4.2. Presupuestos procesales que intervienen

La interposición de los recursos por parte del contribuyente o responsable debe interponerse de forma escrita; y para efecto de garantizar el acceso y la gratuidad de la justicia, no es exigible ninguna carga fiscal (papel sellado, o en su defecto, timbre fiscal) pues basta que dicho recurso conste en papel común. Aun así, los recursos administrativos deben reunir una serie de requisitos que exige el Arto. 94 CTr:

- Indicación de la autoridad, funcionario o dependencia que se dirigen.
- Número de Registro Único del Contribuyente o Responsable (RUC) y número de cédula de identidad.
- Nombres, apellidos y generales de ley del recurrente. Cuando no actúe en nombre propio, deberá acreditar su representación, acompañando escritura pública del Poder con una fotocopia.
- Reseña del acto o disposición que se objeta y la razón de su impugnación con la relación de hechos.
- Petición que se formula, exposición de los perjuicios directos o indirectos que se causan, y bases legales y técnicas que sustentan el recurso.
- Señalamiento de su domicilio tributario para notificaciones.
- Lugar, fecha y firma del recurrente o su huella digital, en caso que no pueda firmar.

3.4.3. Plazo para subsanar los Recursos

Ante errores u omisiones a la hora de interponer en tiempo un determinado recurso administrativo, incumpliendo con alguno de los requisitos descritos en



el Arto. 94 CTr., estos no serán causales para rechazar el recurso. La Dirección General de Ingresos mandará a subsanar el escrito en el mismo plazo señalado para presentar pruebas dentro del recurso promovido; siendo diez días hábiles en los casos del recurso de Reposición o en Recurso de Revisión; mientras el Recurso de Apelación cuenta con un plazo para subsanar de quince días hábiles. Si no se subsanara en el tiempo concedido los errores indicados, la Administración declarará de oficio la deserción del recurso presentado, ordenando el archivo de las diligencias e indicando que por el período de un año con posterioridad a la fecha de la resolución, el recurrente no podrá reintentar acción por los mismos hechos infundados.

3.4.4. Recurso de Reposición

Es el primer recurso administrativo que se impulsa y es de carácter horizontal, ya que la misma autoridad administrativa que emite el acto, resolución, o incurre en la omisión que causa agravios al recurrente, debe admitir, conocer y resolver el recurso administrativo. Es considerado el recurso más versátil, dado que los administrados a través de este medio impugnativo están facultados para impugnar actos, resoluciones y omisiones a diferencias de los otros recursos que solo persiguen a los objetivos.

Es conveniente que en el momento de interponer el recurso de reposición por economía procesal se presenten los medios probatorios que interese aportar al recurrente, aunque puede hacerlo con posterioridad, siempre y cuando, se encuentre aún vigente el plazo probatorio.



Según el Código Tributario, el plazo con que cuentan los contribuyentes y/o responsables para ejercer el derecho a interponer un Recurso de Reposición es de ocho (8) días hábiles, y el plazo para presentar prueba de descargos es de diez (10) días hábiles; ambos plazos independientes y corren paralelamente a partir de la fecha en que la parte agraviada recibió la notificación de la resolución administrativa que ocasionó los perjuicios.

Si finalmente, el Recurso de Reposición fue debidamente interpuesto, procediendo la admisibilidad y tramitación del recurso, el funcionario recurrido, previo al análisis de los argumentos de hechos y derechos expresados en el recurso, y la apreciación de las pruebas aportadas, deberá emitir y notificar en la debida forma la Resolución del Recurso de Reposición dentro de un plazo perentorio de treinta (30) días hábiles, este plazo deberá computarizarse a partir de la fecha en que la parte agraviada, o en su caso, su representante legal interpuso el Recurso de Reposición. La falta de resolución y debida notificación de la misma por parte de la autoridad fiscal recurrida dentro del plazo trae como consecuencia, en primer lugar, la aplicación del silencio administrativo positivo a favor del recurrente, y, en segundo lugar, la correspondiente sanción para el funcionario fiscal que por incumplimiento de sus funciones no emitió la respectiva resolución en tiempo.

3.4.5. Recurso de Revisión

A diferencia del Recurso de Reposición, el de Revisión no se interpone ante el mismo funcionario que emitió la resolución administrativa, sino ante el superior jerárquico, es decir, ante el Director General de Ingresos, quien lo terminará conociendo y resolviendo.



A través del Recurso de Revisión se atacará la Resolución del Recurso de Reposición que causa agravios al contribuyente y/o responsable; dentro del plazo de diez (10) días hábiles, el cómputo de este plazo empezará a correr a partir de la fecha de notificación de la resolución recurrida. En el caso de la presentación de pruebas, el Arto. 98 CTr. establece que habrá un período común de diez (10) días hábiles para presentar pruebas. El Director General de Ingresos deberá pronunciarse en un plazo de cuarenta y cinco (45) días hábiles, operando el silencio administrativo en caso de no resolver ni notificar legalmente el acto.

3.4.6. Recurso de Apelación

El recurso de apelación (Ver Anexo 5) puede interponerse si ya resuelto el Recurso de Revisión, el recurrente se siente aún agraviado, dentro del plazo de quince (15) días hábiles contados a partir de la fecha en que fue debidamente notificada la Resolución del Recurso de Revisión. El Director General de Ingresos se limitará a recepcionar y revisar el Recurso de Apelación a fin de verificar si dicho recurso administrativo cumple con los requisitos descritos en el Arto. 94 CTr., al igual que los demás recursos; si el Recurso de Apelación fue interpuesto en tiempo y forma, el Director procederá a admitir la apelación y remitir el expediente ante el Tribunal Aduanero Administrativo en plazo de diez días hábiles computados a partir de la fecha en que fue interpuesto dicho recurso, de lo contrario, en lugar de rechazar el Recurso de Apelación, el Director, dictará auto o providencia mandando al recurrente a subsanar errores u omisiones dentro del plazo de quince (15) días hábiles.



Si finalmente el Recurso de Apelación quedó interpuesto en tiempo y forma, luego de remitido el expediente administrativo en original ante el TATA dentro del plazo antes señalado, el Tribunal deberá emitir auto o procedencia resolviendo: Radicar el expediente a fin de fijar su jurisdicción y competencia para conocer y resolver el recurso; conceder intervención de Ley a las partes; pronunciarse positivamente frente a la solicitud del efecto suspensivo, si la hubiere; y conceder al titular del TATA el plazo de quince días (15) hábiles para que proceda a contestar los agravios que el recurrente expresó en su recurso de apelación. Luego el Tribunal dictará auto o providencia por el plazo común de quince (15) días hábiles, computarizados a partir del referido auto. Por último, el TATA dispondrá de un plazo de noventa (90) días hábiles, computarizados a partir de la fecha en que se radicó el expediente.

3.4.7. Recurso de Hecho

A diferencia de los demás recursos no busca atacar actos o resoluciones administrativas, sino, atacar la conducta omisiva de aquella autoridad administrativa por no admitir un recurso impugnativo sin fundamento legal por arbitrariedad. Una vez denegado un recurso de apelación (por analogía de Revisión) la autoridad administrativa fiscal que tenía competencia para admitirlo (Director de la DGI), la parte recurrente antes de proceder a hacer uso del recurso, solicitará a esta misma autoridad fiscal que sin causa justa le niega la admisión del recurso, que le extienda a sus costas testimonio de las piezas más importantes del expediente administrativo y que sirvan a la autoridad ante quien va a recurrir de Hecho (TATA) ilustrando el estudio y análisis de motivos y derechos en que se basó la autoridad fiscal para denegar el recurso de apelación (o revisión). Las piezas consisten en lo siguiente:

**“EL PROCESO DE FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA EN NICARAGUA:
LEGALIDAD Y CONSTITUCIONALIDAD.”**



- a. Fotocopia de las actuaciones de la cual se derivó el acto o resolución recurrida a través de la apelación o revisión.
- b. Fotocopia de la documental en que consiste el acto o resolución recurrida.
- c. Fotocopia de la documental en que conste el escrito del recurso interpuesto ante la autoridad que negó el trámite.
- d. Fotocopia de la documental en que conste el auto que deniega la tramitación del recurso de apelación.
- e. Fotocopia de cualquier otro documental que a criterio sea de importancia para sustentar el recurso.

La solicitud deberá ser presentada en el plazo de tres (3) días contados a partir de la fecha en que fue notificado el auto donde le niegan el trámite de su recurso de apelación/ revisión. Interpuesto el recurso en tiempo y forma la autoridad fiscal superior dará al recurrente la debida intervención de Ley, luego esta autoridad conocerá el recurso dentro del término de tres (3) días contados a partir de la fecha en que fui interpuesto y procederá a requerir a la autoridad fiscal inferior (la que denegó el recurso impugnativo) el expediente original para su debido examen y análisis.

Si la autoridad determina que el Recurso de impugnación fue injustamente denegado la remisión del expediente administrativo se dará efectivo, debiendo adjuntar la autoridad fiscal inferior en el acto de remisión un informe conteniendo una relación sucinta del proceso. El plazo para remitir el expediente será el de un (1) día. Teniendo la autoridad superior jerárquica a su disposición el expediente que le fuera remitido someterá la procedencia o improcedencia del recurso denegado a su consideración, estudiándolo y analizándolo por el término de seis días a lo más; si el recurso que interpuso el



recurrente ante la autoridad inferior fue mal interpuesto por razones de extemporaneidad o improcedencia, resolverá no dando lugar al Recurso de Hecho ordenando que regresen los autos o expediente administrativo a su lugar de origen para que la autoridad inferior jerárquica proceda a hacer efectivo el acto o resolución que fue objeto de aquel recurso impugnativo delgado; y si considera que el recurso fue denegado indebidamente también ordenará que las diligencias regresen a su lugar de origen y que la autoridad inferior proceda a la admisibilidad y tramitación del recurso.

3.5. Conducta del obligado tributario durante la fiscalización

Tan importante como las facultades de la Inspección es el concepto de resistencia u obstrucción con relación a la misma, que constituye un presupuesto al que se conectan importantes consecuencias jurídicas, en el campo del derecho sancionador. Dicho concepto se puede definir como: Toda conducta del obligado tributario con quien se entienden las actuaciones, su representante o mandatario, que tiende a dilatar, entorpecer o impedir las actuaciones inspectoras. Constituirá obstrucción o resistencia a la actuación inspectora entre otras las siguientes:²⁷

- a. La incomparecencia reiterada del obligado tributario, salvo causa justificada, en el lugar, día y hora que se le hubiere señalado en tiempo y forma para la iniciación de las actuaciones, su desarrollo o terminación, en los términos previstos.
- b. La negativa a facilitar datos, informes, justificantes y antecedentes relacionados con el obligado tributario y que expresamente le sean

²⁷ PORRAS, Miguel. Ob. cit. p. 88.



demandados, así como el reconocimiento de locales, máquinas e instalaciones y explotaciones relacionadas con hechos imposables o su cuantificación.

- c. Negar indebidamente la entrada de la inspección en las fincas o locales o su permanencia en los mismos.

3.6. Plan de Fiscalización y Servicios

La Dirección General de Ingresos desde el año 2012 está llevando a cabo el Plan Estratégico Institucional denominado “Plan de Fiscalización y Servicios (FISE)”.²⁸ Este está orientado a dar un balance entre las dos líneas de acción institucional: la fiscalización y los servicios electrónicos, guiando la selección de un conjunto de “proyectos críticos”. Un tercio de las declaraciones tributarias será gestionado por medios electrónicos, una devolución de Impuesto Valor Agregado aprobada, no tardará más de unos días en activarse, y más de 10 nuevos trámites se podrán realizar a través de su página Web, sin necesidad que los ciudadanos tengan que concurrir a las oficinas físicas de la DGI. Todo lo antes mencionado son algunos de los compromisos del Plan FISE (Ver Anexo 6).

²⁸ DGI. Plan FISE [en línea]. [Consulta: 17 de Diciembre de 2016]. Disponible en: <<http://www.dgi.gob.ni/documentos/PEFISE20122016.pdf>>.



CONCLUSIONES

Finalizado este trabajo monográfico y tomando en cuenta los resultados de la investigación, se concluye que:

1. La fiscalización en materia tributaria es una fase del procedimiento que desarrolla la DGI sobre los contribuyentes para la determinación de oficio de la obligación tributaria. A través de este método se cuantifica el importe del tributo al que está obligado el contribuyente.
2. El ejercicio tributario de fiscalización no es irrestricto, ya que está sujeto a límites infranqueables que precisan el desarrollo de las potestades constitucionales y que funcionan como medidas de aseguramiento del correcto proceder de la Administración, en resguardo de los derechos subjetivos e intereses legítimos de los sujetos pasivos. Dentro de estos límites destaca el Principio de Legalidad que orienta el accionar de la Dirección General de Ingresos e impone la sujeción al conjunto de normas que integran el marco legal fiscalizador.
3. En el contexto procedimental la fiscalización investiga y documenta, examinando documentos, libros, registros contables, bases de datos informatizadas, registros y archivos informáticos relativos a actividades económicas, así como citando sujetos pasivos o terceros, y cualquier otra antecedente o información que deba facilitarse o que sea necesario para determinar el hecho y su correlativa obligación tributaria.



4. Los planes de fiscalización constituyen el eje esencial sobre el que gira el ejercicio de las potestades de fiscalización de la Administración Tributaria, por ser herramientas que colaboran con la planificación de las tareas de inspección y control fiscal. Estos fijan parámetros que encausan el marco de fiscalización, para generar un grado de seguridad a favor de los administrados.
5. El proceso de auditoría fiscal debe basarse en un Manual de Fiscalización, el cual no está publicado en la Gaceta, ni en periódico de circulación Nacional. El Manual debe describir en forma explícita y visual cuáles son las normas que rigen los procedimientos de auditoría, la importancia de cada una de sus etapas y cómo deben llevarse a cabo desde su inicio hasta su terminación.
6. La facultad de inspección por parte de la Administración Tributaria, que se ejercita a través del procedimiento de fiscalización sólo puede llevarse a cabo a partir del acto administrativo con el que se pone en conocimiento del contribuyente y/o responsable el ejercicio de dicha facultad. El documento es la credencial en que se indican tributos, conceptos, períodos o ejercicios fiscales que se van a revisar.
7. Para dar por finalizado el procedimiento de fiscalización, se requiere de un pronunciamiento de la Administración que ponga en conocimiento del deudor tributario de la decisión final que adopte aquella sobre la comprobación efectuada, con el propósito que el deudor pueda ejercer las acciones a que hubiere lugar, en caso de no estar conforme con lo señalado por la Administración.



FUENTES DEL CONOCIMIENTO

Fuentes Primarias:

- Constitución Política de la República de Nicaragua.
- Ley N.º 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, Diario Oficial, N.º 69 del 6 de Abril de 2002.
- Ley N.º 562, Código Tributario de la República de Nicaragua. Publicada en La Gaceta, Diario Oficial, N.º 227 del 23 de Noviembre de 2005.
- Ley N.º 598, Ley de reforma a la Ley N.º 562, Código Tributario de la República de Nicaragua, Publicada en La Gaceta, Diario Oficial, N.º 177 del 11 de Septiembre de 2006.
- Ley N.º 641, Código Penal. Publicada en La Gaceta, Diario Oficial, N.º 232 del 03 de Diciembre de 2007.
- Ley N.º 822, Ley de Concertación Tributaria. Publicada en la Gaceta, Diario Oficial, N.º 241 del 17 de Diciembre de 2012.
- Decreto N.º 243, Ley Creadora de la Dirección General de Ingresos, publicado en La Gaceta, Diario Oficial N.º 144, del 29 de junio del año 1958.
- Decreto N.º 88-2000, Reglamento de la Ley Creadora de la Dirección General de Servicios Aduaneros y de Reforma a la Ley Creadora de la Dirección General de Ingresos, Ley N.º 339, publicada en la Gaceta, Diario Oficial, N.º 172 del 11 de Septiembre de 2000.
- Decreto N.º 82-2004, Reformas e Incorporaciones al Reglamento de la Ley Creadora de la Dirección de Servicios Aduaneros y de Reforma a la Ley Creadora de la Dirección General de Ingresos, Ley N.º 339, publicado en la Gaceta, Diario Oficial, N.º 149, del 02 de Agosto de 2004.



- Decreto N.º 01-2005, Reformas e Incorporaciones al Decreto N.º 20-2003, publicado en la Gaceta, Diario Oficial, N.º 6, del 10 de Enero de 2005.

Fuentes Secundarias:

- CARCACHE, Manuel. Auditoría, un enfoque tributario. I Edición. Editorial BITECSA. Managua. 2006.
- CARRIÓN, Mauricio. Manual Elemental de Derecho Financiero y Tributario. I Edición. Editorial BITECSA. Managua, Nicaragua. 2000.
- KURI DE MENDOZA, Silvia; et al. Manual de Derecho Financiero. I Edición. Editorial UCA. San Salvador, El Salvador. 1993.
- QUERALT, Juan; et al. Curso de Derecho Financiero y Tributario. XV Edición. Editorial Tecnos. Madrid, España. 2004.
- PORRAS, Miguel. Breviario Tributario. I Edición. Librería Tributaria. Managua, Nicaragua. 2015.
- RUIZ DE CASTILLA, Francisco. Fiscalización Tributaria. Santa Cruz, Bolivia. 2008.
- SAINZ DE BUJANDA, Fernando; et al. Lecciones de Derecho Financiero. X Edición. Editorial SFD. Madrid, España. 1993.

Fuentes Terciarias:

- AREAS, Guillermo. Manual de Fiscalización [en línea]. [Consulta: 2 de Enero de 2017]. Disponible en:
<http://www.laprensa.com.ni/2016/07/01/opinion/2061175-manual-de-fiscalizacion>
- AUDITORÍAPUEBLA. Historia de la fiscalización [en línea]. [Consulta: 8 de Octubre de 2016]. Disponible en:
<<http://www.auditoriapuebla.gob.mx/conocenos/historia-de-la-fiscalizacion>>.

**“EL PROCESO DE FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA EN NICARAGUA:
LEGALIDAD Y CONSTITUCIONALIDAD.”**



- DGI. Procesos de fiscalización [en línea]. [Consulta: 5 de Mayo de 2016].

Disponible en:

<<http://www.dgi.gob.ni/interna.php?sec=35> >.

-DGI. Fortalecimiento institucional de la administración tributaria de Nicaragua [en línea]. [Consulta: 5 de Mayo de 2016]. Disponible en:

<<http://www.gobenic.gob.ni/eventos/interoperabilidad/presentaciones/Sistema%20de%20Inf%20Tributaria%20DIS-DGI.pdf>>

-PASTRANA, María. Capítulo 2: (Pastrana M., 2016) [en línea]. [Consulta: 10 de mayo de 2016]. Disponible en:

<http://catarina.udlap.mx/u_dl_a/tales/documentos/lcp/pastrana_j_ml/capitulo2.pdf>.

-SII. Fiscalización [en línea]. [Consulta: 20 de Septiembre de 2016].

Disponible en:

<http://www.sii.cl/principales_procesos/fiscalizacion.htm>

-UCA. Evolución histórica de la Contratación Administrativa del Estado: la ficción de fiscalizar [en línea]. [Consulta: 13 de Octubre de 2016].

Disponible en:

<<http://www.uca.edu.ni/2/images/Revista-Encuentro/Revistas/e57/art-6.pdf>>



ANEXOS

Anexo 1:

MODELO DE UNA CÉDULA TRIBUTARIA EN LA QUE SE NOTIFICA UNA CREDENCIAL

CRED 2016/08/16/0178-0

CREDECIAL PARA FISCALIZAR

León, dieciséis de Agosto del año 2016

Contribuyente: EL COFRE, S.A.

RUC: J0111000000123.

Nombre Comercial: EL COFRE.

Cédula de identidad: 281-130596-0009W.

Dirección: De la esquina de los bancos 2 cuadras al norte.

Estimado Contribuyente:

De conformidad a los Artos. 145, 147, 148 y 149 del Código Tributario de la República de Nicaragua, la Administración de Rentas de León de la Dirección General de Ingresos, acredita a los funcionarios abajo indicados para iniciar Auditoría Específica a los Impuestos: Impuestos sobre la Renta, IR Anual. Período: 1ro. de Enero 2016 -31 de Diciembre 2016.

Funcionarios Acreditados:

Auditor: Aarón Alonso. Cédula N.º 281-121293-0018F

Supervisor: Zenón Rodríguez. Cédula N.º 281-040694-0040G

Señor contribuyente o responsable, una vez iniciada la revisión fiscal, los impuestos y períodos en ella comprendidos, no podrán ser objeto de declaraciones sustitutivas. Este derecho podrá restablecerse cuando sea finiquitada la acción fiscalizadora, Arto. 71 Ley N.º 562 Código Tributario de la República de Nicaragua.

**“EL PROCESO DE FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA EN NICARAGUA:
LEGALIDAD Y CONSTITUCIONALIDAD.”**



Para fines de esta revisión fiscal, está obligado a suministrar toda la información que posea en un plazo de diez (10) días hábiles a partir de su requerimiento Arto. 27 primer párrafo y Arto. 102 numeral 5 Ley N.º 562 Código Tributario de la República de Nicaragua.

Solicitamos permitir la fiscalización a la que está sujeto de acuerdo a las leyes fiscales vigentes y brindar facilidades a los funcionarios autorizados por la Dirección General de Ingresos Arto. 102 numeral 4 y Arto. 103 numeral 7, Ley N.º 562 Código Tributario de la República de Nicaragua.

Atentamente,

Nombre del Notificador: Rubén Mena			Nombre de la persona que recibe: Mario Reyes	
No. de Cédula de Identidad: 001-230185-0001E			No. de Cédula de Identidad: 002-010150-002K	
Hora: 2:00 pm	Día: 16	Mes: 08	Año: 2016	Cargo o relación con la persona notificada: Recepcionista
Firma del Notificador:			Firma de la Persona que Recibe:	

**“EL PROCESO DE FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA EN NICARAGUA:
LEGALIDAD Y CONSTITUCIONALIDAD.”**



Anexo 2:

**MODELO DE UN REQUERIMIENTO DE
INFORMACIÓN TRIBUTARIA**

REQUERIMIENTO DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA No. 1

León, 20 de Septiembre del 2016.-

CONTRIBUYENTE: EL COFRE, S.A.

RUC: J0111000000123.

CÉDULA DE IDENTIDAD: 281-130596-0009W.

DIRECCIÓN: De la esquina de los bancos 2 cuadras al norte.

Estimado Contribuyente:

Según lo establecido en los Artos. 69, 102 numeral 5, 103, 147 y 148 del Código Tributario, deberá suministrar la documentación abajo detallada, la que se requiere para efectos de fiscalización e investigación tributaria.

Estados Financieros. _____

Libros Diario y Mayor. _____

Comprobantes de Cheques. _____

Detalles de Retenciones. _____

Estados de Costos. _____

Inventarios. _____

En caso de no suministrar la información requerida estará sujeto a las infracciones y sanciones señaladas en los Artos. 126 y 127 del Código Tributario.

Supervisor:	_____ Nombre	_____ Firma
Auditor:	_____ Nombre	_____ Firma
Recibido por el Contribuyente:	_____ Nombre	_____ Firma



Anexo 3:

**MODELO DE COMUNICACIÓN DE FINALIZACIÓN
DE AUDITORÍA**

COMUNICACIÓN DE FINALIZACIÓN DE AUDITORÍA

CFDA/2016/09/16/0145-0

CONTRIBUYENTE: EL COFRE, S.A.

RUC: J0111000000123.

CÉDULA DE IDENTIDAD: 281-130596-0009W.

DIRECCIÓN: De la esquina de los bancos 2 cuadras al norte.

De conformidad al Arto. 67 numeral 3 del Código Tributario, le comunico información preliminar del proceso de auditoría notificada en Credencial N° /2016/08/16/0178-0 determinando los siguientes ajustes:

Impuesto: IR Anual.

Periodo Fiscal Iro. De enero 2016 – 31 Diciembre 2016.

CONCEPTOS	AJUSTES
Activos	C\$
Pasivos	C\$
Patrimonio	C\$
Ingresos	C\$ 4,814,774.77
Costos	C\$ (2,117,096.72)
Gastos	C\$2,716,344.15
Anticipos	C\$
Pago Mínimo	C\$

En la ciudad de Managua, Nicaragua a los 16 días del mes de Septiembre del año 2016.

Auditor Fiscal

Supervisor Fiscal

Contribuyente

**“EL PROCESO DE FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA EN NICARAGUA:
LEGALIDAD Y CONSTITUCIONALIDAD.”**



Anexo 4:

MODELO DE EMISIÓN DE ACTA DE CARGOS

CFDA/2016/09/17/0145-0
ACTA DE CARGOS

FECHA: Managua, 17/09/2016

RAZÓN SOCIAL: EL COFRE, S.A.

NOMBRE COMERCIAL: EL COFRE

RUC: J011100000123.

CÉDULA DE IDENTIDAD: 281-130596-0009W.

DIRECCIÓN: De la esquina de los bancos 2 cuadras al norte.

Le(s) comunicamos que como resultado de la Auditoría efectuada a sus declaraciones se ha determinado los ajustes abajo detallados:

Impuesto: IR Anual.

Períodos a evaluar: Período Fiscal: 1ro de Enero 2016 – 31 de Diciembre 2016.

DECLARADO (Saldo a favor a Pagar)	SEGÚN ACTA (Saldo a favor o Pagar)	AJUSTE	MULTA	TOTAL
C\$566,000.53	C\$2,334,536.66	C\$1,768,536.13	C\$442,134.03	C\$2,210,670.16

Multa aplicada con base a los Artos. 6, 137 y 220 en su caso del Ctr.

El monto ajustado está sujeto a recargos por mora; conforme lo indicado en los Artos. N.º 51 y 131 del Ctr.

Usted contribuyente deberá formular a su descargo y presentar pruebas en el término de (15) quince días hábiles, posterior a la presente Notificación de conformidad al Arto. 161 y 92 del Ctr., los registros y demás documentos solicitados por la Administración y no presentados en este término, no podrán tenerse como pruebas a su favor en ulteriores recursos, Vencidos los términos respectivos se dictará la Resolución Determinativa.

Adjuntamos los correspondientes anexos del Acta de Cargos que soportan el ajuste determinado.

Administrador de Rentas
Nombre y Firma



Anexo 5:

MODELO DE RECURSO DE APELACIÓN

SEÑOR DIRECTOR GENERAL DE INGRESOS

Yo, _____, mayor de edad, casado, Ingeniero Industrial y de este domicilio, en mi carácter de Apoderado General de la Sociedad _____, inscrita con RUC No. _____, representación que compruebo con fotocopia certificada por Notario Público de la escritura pública No. _____ autorizada a las _____, del día _____, por Notario Público, que acompaño con escrito y por la cual se me otorga Poder Especial de Representación, vengo ante usted y expongo:

I. ANTECEDENTES

1.- El día _____, el Administrador de Rentas de _____, le notificó a mi representada, la sociedad _____ Resolución de Recurso de Reposición No. _____, de fecha _____.

2.- Por no estar de acuerdo con la ya citada Resolución de Recurso de Reposición No. _____, mi representada interpuso Recurso de Revisión por medio de escrito de fecha _____ ante el Director General de Ingresos, _____, en relación con cada uno de los ajustes y multas confirmados por el citado funcionario, escrito en el que expuso como fundamentos de derecho la argumentación que seguidamente transcribo.

1.- “Ajuste de _____”.

2.- “Ajuste de _____”.

3.- Con respecto a los ajustes y multas confirmados por el Administrador de Rentas de _____, en su Resolución de Recurso de Reposición y conforme los fundamentos de derecho relacionados en los numerales anteriores, mi representada le formulo al citado funcionario la siguiente petición:

Primero: Que los ajustes en concepto de _____ sean revocados en su totalidad junto con sus multas y recargos.

Segundo: Que revise mis argumentos y presentados

Tercero: Que con base en las consideraciones de hecho y derecho alega.



II. NOTIFICACIÓN DE RESOLUCIÓN DE RECURSO DE REVISIÓN

1.- El día _____, le fue notificada a mi representada por medio de cédula tributaria, Resolución de Recurso de Revisión No. _____, de las _____, en la cual le confirma a mi representada, la sociedad _____, las ya relacionadas partidas de ajuste en sus declaraciones de _____ períodos _____, con impuestos de _____, y multas de _____.

III. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1.- Tanto la Resolución de Recurso de Reposición No. _____ dictada por el Director General de Ingresos _____, no cumplen el requisito sustancial de motivación exigido por los Artos. 436 Pr. y Arto. 13 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, como paso a demostrarlo seguidamente que la Administración Tributaria, no se pronuncia con suficiencia en ninguna de esas dos resoluciones en respuesta a cada una de las razones de hecho y derecho alegadas por mi representada, sucesivamente, en el escrito Recurso de Reposición y el escrito d Recurso de Revisión contra cada uno de los ajustes formulados en los impuestos de _____, períodos _____.

2. _____

3. _____

IV. INTERPOSICIÓN DEL RECURSO DE APELACIÓN

Estando dentro del término de los quince días que a mi representada le concede el párrafo primero del Arto. 99 del Código Tributario, por no estar de acuerdo con la Resolución de Recurso de Revisión No. _____ de las _____, dictada por el Director General de Ingresos de las _____, dictada por el Director General de Ingresos de _____, en la que confirman ajuste en concepto de _____ y multas por _____ más recargos moratorios pro mora, vengo ante Usted a interponer formal Recurso de Apelación contra la Resolución de Recurso de Revisión No. _____, por las razones de hecho y de derecho que anteriormente expuse.

V. PETICIÓN

Conforme lo expuesto anteriormente, en nombre de mi representada, la sociedad _____, pido a su autoridad-

Primero: Que los ajustes en concepto de _____, sean revocados en su totalidad, junto con sus multas y recargos.

Segundo: Que se dicte resolución justa y equitativa los montos de _____.



VI. DOCUMENTACIÓN ADJUNTA

Con el presente escrito adjunto fotocopia de los siguientes documentos:

- a) Fotocopia de Resolución de Recurso de Revisión No. _____
- b) Fotocopia de Escritura pública No. _____

VII. DOMICILIO TRIBUTARIO

Para oír notificaciones, señalo, en esta ciudad, la dirección siguiente:



Anexo 6:

PLAN FISE 2012 – 2017

- **Proyectos Críticos:**

Proyecto Crítico Aplicado a la Fiscalización Tributaria #1: Nuevo modelo de Fiscalización

Problemática: Hasta ahora la función central de fiscalización de la DGI ha tenido que acometer simultáneamente tareas normativas y tareas de ejecución de auditorías. Los “Grandes Contribuyentes” han debido gestionarse desde la unidad central de fiscalización y no desde la unidad de su respectivo segmento. En términos de recursos, la limitada dotación de fiscalizadores ha coincidido con una dotación tecnológica igualmente exigua para la función. Sólo en las unidades que están mejor equipadas de la DGI, el ratio de disponibilidad llega a 2 personas por computador.

Política Institucional: Aplicar un modelo de Fiscalización Inteligente utilizando ratios, que determinen indicios de evasión y rubros a revisar de forma puntual, causando reducción del tiempo de ejecución.

Acciones a Desarrollar:

- Generar planes de fiscalización para los Grandes y Medianos Contribuyentes a través de un Departamento de Fiscalización Masiva.
- Crear estrategias de control automatizadas sobre facturas falsas.
- Coordinar trabajos en conjunto con la DGA, el BANCO CENTRAL, INSS, otros.

**“EL PROCESO DE FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA EN NICARAGUA:
LEGALIDAD Y CONSTITUCIONALIDAD.”**



- Crear un Departamento de Fiscalidad Internacional, para dar seguimiento y aprovechar la información generada: producto de las firmas, acuerdos de intercambio de información y de doble imposición.
- Incrementar la recaudación a través de revisiones más efectivas, generando de esta manera mayor riesgo subjetivo e incrementando el cumplimiento voluntario.
- Desarrollar eficientemente un sistema informático, que permita el control de tiempo versus auditorías efectuadas y poder informar la etapa y el tiempo que lleva el auditor por cada caso asignado.
- Crear condiciones en infraestructura y de equipos de cómputos, para el desempeño de las nuevas funciones de la Dirección de Fiscalización.
- Seleccionar al personal con habilidades y competencias analíticas, investigativas y de diseños en procesos.
- Capacitar al personal para el buen desempeño de sus labores, bajo el nuevo enfoque de fiscalización.
- Establecer indicadores que faciliten el control de la gestión fiscalizadora.
- Evaluar el cumplimiento de los tiempos empleados en las auditorías

Proyecto Crítico Aplicado a la Fiscalización Tributaria #2: Fortalecimiento de servicios y atención por medios electrónicos

Problemática: Con el enfoque actual, la DGI no podrá extender significativamente su oferta de servicios a los contribuyentes. Para avanzar debe agilizar los procedimientos y trámites tributarios de los contribuyentes y aminorar el tiempo y el costo que les significa para su cumplimiento.

**“EL PROCESO DE FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA EN NICARAGUA:
LEGALIDAD Y CONSTITUCIONALIDAD.”**



Política Institucional: Facilitar servicios tributarios en línea, que agilicen el cumplimiento de obligaciones y transacciones fiscales de los contribuyentes.

Acciones a Desarrollar:

- Creación de un software para que los contribuyentes puedan realizar sus declaraciones tributarias, análogo a la Ventanilla Electrónica Tributaria, permitiendo, que al seleccionar el impuesto a declarar, se despliegue el formulario respectivo a ser completado.
- Fortalecer la función y elevar el perfil de Asistencia al Contribuyente a nivel nacional. Facilitar el cumplimiento voluntario de las obligaciones de los contribuyentes.
- Orientar los servicios y trámites fiscales a través del Internet.
- Brindar un mejor servicio de información a través de una central de consultas (Call Center) a fin de unificar las respuestas a consultas verbales de los contribuyentes
- Capacitar mediante seminarios en materia de legislación fiscal a contribuyentes, auditores fiscales y funcionarios de la DGI.
- Impulsar el desarrollo de la Educación tributaria a nivel formal.