

*Universidad Nacional Autónoma de Nicaragua
UNAN - León
Maestría de Derecho Procesal*



"El Juicio Ejecutivo Tributario en Nicaragua"

(Tesis presentada para optar al título de Master en Derecho Procesal)

Autor: Lic. Alfonso Solórzano Scabalceta

Tutor: Dr. Mauricio Carrión

León, once de Noviembre de dos mil cinco.

AGRADECIMIENTO

Agradezco a mi tutor, Msc. Mauricio Garrón, el apoyo brindado a mi persona para llevar a cabo este trabajo.

Así mismo, a mi esposa, Xaviera de los Ángeles Rodríguez Ulloa, ya que sin su valiosa ayuda y apoyo incondicional, la culminación de esta tesis no hubiese sido posible.

DEDICATORIA

Dedico esta tesis a mi esposa, a mis hijos y a mi pequeña Alfonsina, en quienes siempre encuentro apoyo y motivación.

A los maestros y connotados juristas que compartieron sus conocimientos en el transcurso de la maestría,

A todas aquellas personas interesadas en el tema, para profundizar sus conocimientos.

INDICE

OBJETIVOS	1
INTRODUCCIÓN	2
DESARROLLO	6
APARTADO PRIMERO:	
I. GENERALIDADES DEL JUICIO EJECUTIVO TRIBUTARIO	
A.- Aspectos Generales	6
1.-Definiciones y Conceptos de juicio ejecutivo	6
2.-Naturaleza del juicio ejecutivo Tributario	10
3.-Autoridades Competentes	11
4.-Tipos de Tributos	12
a) Impuestos	13
a.1) Impuesto directo e indirecto	13
a.2) Impuestos personales y reales	14
a.3) Impuestos instantáneos y periódicos	14
b) Tasa o derecho	15
c) Contribuciones especiales o productos	15
d) Aprovechamientos	15
B. -ELEMENTOS ESENCIALES DE LA NORMA TRIBUTARIA	16
1.- Elementos Cualitativos del Tributo	16
a) Acreedor cierto o Sujeto Activo	16
b) Deudor cierto o Sujeto Pasivo	16
b.1) El contribuyente	16
b.2) El Sustituto del contribuyente	17
2.- Elemento Cuantitativo del Tributo	17
C.- LEY DE EQUIDAD FISCAL Y SU REGLAMENTO	20
1.- Del Impuesto sobre la Renta	20

2.- Impuesto al Valor Agregado	35
3.- Impuesto Selectivo al Consumo	42
4. Impuesto de Timbre Fiscal	45
Sanciones establecidas en la ley	47
D.- RECAUDACIÓN TRIBUTARIA	48
1.- Procedimiento Voluntario	51
2.- Procedimiento de Apremio	54
2.a) Presupuestos Material	56
2.b) Presupuesto Formal	57
Recursos Administrativos	57
APARTADO SEGUNDO	
II.- EL JUICIO EJECUTIVO TRIBUTARIO EN NICARAGUA	60
1.-Del Procedimiento Ejecutivo Tributario propiamente dicho	60
2.- Recursos que pueden interponerse contra el fallo dictado dentro del Procedimiento Ejecutivo Tributario	75
3.-Terminación del Procedimiento de Apremio	80
APARTADO TERCERO	
LEGISLACIÓN TRIBUTARIA MEXICANA, ESPAÑOLA Y COSTARRICENSE.	
III.- LEGISLACIÓN TRIBUTARIA MEXICANA	
A.- Fases del Procedimiento Fiscal mexicano	81
1) Fase Oficiosa	81
2) Fase Contenciosa	82
B.- Autoridades Administrativas y Jurisdiccionales	82
C.- Tiempo del Procedimiento Fiscal	83
D.- Iniciación del Procedimiento Fiscal	85
E.- Procedimiento Administrativo de Ejecución o Procedimiento Económico Coactivo	90
F.- Naturaleza Jurídica del Procedimiento Fiscal mexicano	

G.- Del Procedimiento Económico-Coactivo	91
H.- Recursos Administrativos	95
I.- Fase contenciosa del procedimiento fiscal	98
1) El juicio de nulidad	99
2) Procedimiento y Sentencia del Juicio de Nulidad	100
3) Recursos Procesales en el Juicio de Nulidad	104
J.- El Juicio de Amparo	
J.1. Amparo Indirecto	105
J2. Amparo Directo	106
IV.- LEGISLACIÓN TRIBUTARIA ESPAÑOLA	107
A.- Recaudación Tributaria	107
Presupuesto de la Ejecución Forzosa	108
Actos previos	109
B.- Procedimiento Ejecutivo	110
1) Declaración de Apremio	110
2) Embargo de Bienes	112
3) Tasación de Bienes	122
a) Tasación de bienes muebles	122
b) tasación de bienes inmuebles	123
4) Enajenación o realización de bienes	123
a) Enajenación de bienes muebles	124
b) Enajenación de bienes inmuebles	127
5) Aplicación de los fondos obtenidos a la cancelación del débito tributario	130
C.- Oposición	132
D.- Recurso de Revisión	138
V.- LEGISLACIÓN TRIBUTARIA COSTARRICENSE	140
A.- Generalidades	141
B.-Procedimientos ante la Administración Tributaria	149

B.1.- Determinación voluntaria de la deuda fiscal	150
B.2.- Determinación oficiosa de la deuda fiscal	
C.- Procedimiento a seguir en caso de insolvencia de la deuda fiscal	157
C.1.- Impugnación por el contribuyente o responsable	158
C.2.-Resolución de la Administración Tributaria	158
C.3.- Sanciones Administrativas	159
C.4.- Órganos competentes para sancionar	159
C.5.- Inicio de causa	160
D.-Cobro judicial y Extrajudicial	161
E.- Recursos. Tramitación de actos o recursos ante la Administración Tributaria	166
E.1.-Comparecencia	167
E.2.-Notificaciones	168
E.3.- Medios de Prueba	170
CONCLUSIÓN	171
BIBLIOGRAFIA	173

OBJETIVOS:

Objetivo General:

Investigar y exponer el Procedimiento Ejecutivo Tributario que se lleva a cabo en Nicaragua para hacer efectivo el pago de la deuda fiscal del deudor moroso, y sus privilegios procesales.

Objetivos Específicos:

- 1.- Analizar las leyes tributarias vigentes en la legislación nicaragüense.
- 2.- Conocer los elementos formales y materiales de la norma tributaria en Nicaragua.
- 3.- Investigar legislaciones tributarias de otros países

INTRODUCCIÓN

Según nuestra Legislación Tributaria Común, el **crédito fiscal** es el derecho que tiene el Fisco a una prestación de dinero o en especie que le deban en virtud de un impuesto, derecho, producto o aprovechamiento; naciendo éste tan pronto se realicen actos o surjan situaciones jurídicas que impliquen el pago de los mismos (impuestos, derechos, productos o aprovechamientos).

Los contribuyentes o **deudores del crédito fiscal** son todas las personas naturales o jurídicas que de acuerdo a la ley, están obligadas al pago de una prestación a favor del Fisco, siendo el pago de los tributos la principal obligación material de todo contribuyente.

El obligado al pago de un crédito fiscal debe cumplir con sus obligaciones formales y materiales establecidas en la legislación fiscal en el término señalado para hacerlo; en caso contrario incurrirá en mora.

La mora del deudor puede dar inicio al Procedimiento Ejecutivo; sin embargo, primeramente se lleva a cabo un cobro prejudicial o administrativo mediante una nota que el Director General de Ingresos o el funcionario que éste autorice envía al contribuyente moroso, con el fin de : (a) comunicarle al contribuyente que está en mora; (b) así como el monto, la clase de tributo y período pendiente de pago; (c) prevenirle que tiene quince días para cumplir con su deber material de pagar los tributos señalados; y (d) notificarle que si no cumple con su obligación Tributaria en el término de quince días, se ordenará el inicio del Procedimiento Ejecutivo.

Vencido el término de quince días sin haber efectuado el pago el deudor moroso, se procederá a la iniciación del Procedimiento Ejecutivo, que es un juicio especial regulado por la Legislación Tributaria Común o decreto 713, a partir de su artículo 45 y siguientes.

El demandado deudor moroso sólo posee a su favor el derecho de oponer con fundamento

las excepciones perentorias de pago de la deuda, compensación y prescripción, en el término que le señala la ley (acto del requerimiento o dentro de tres días posteriores), cuya admisibilidad podría poner fin a la demanda. En caso de ser rechazadas las excepciones opuestas, se continúa con la tramitación del juicio.

La doctrina coincide en afirmar que el Estado por medio del fisco, tiene prerrogativas importantes que no tienen los demandantes comunes, casualmente por el interés público que tiene la actividad estatal en el ramo financiero; de ahí que la deuda tributaria se considere una deuda de carácter público.

En el juicio ejecutivo tributario, el sujeto activo o actor siempre va a ser el Fisco; es decir, la persona jurídica de orden público que representa al Estado y que demanda el cobro de una obligación tributaria generalmente pecuniaria, en contra de un particular, llamado sujeto pasivo o demandado, que puede ser persona natural o jurídica.

En el presente trabajo investigativo se aborda todo lo relativo al Juicio Ejecutivo Tributario en Nicaragua, o sea, el procedimiento establecido en la Legislación Tributaria nicaragüense para el cobro judicial de la deuda de los contribuyentes morosos; exponiendo su concepto, naturaleza, autoridades competentes para conocer este tipo de juicio, los elementos esenciales de la relación tributaria, el procedimiento ejecutivo propiamente dicho, las incidencias que pueden acontecer durante su sustanciación; así como los medios de impugnación que establece la ley a favor de los contribuyentes para impugnar los actos o resoluciones administrativas que consideran lesivas para sus derechos. También se exponen los aspectos esenciales del procedimiento tributario establecido en la legislación mexicana, española y costarricense para el cobro y pago de los tributos, a fin de que los estudiosos del derecho interesados en el tema amplíen sus conocimientos, facilitando así el estudio del derecho comparado.

Desde el punto de vista académico, además de cumplir una exigencia académica-legal con miras a la obtención de un grado universitario, el presente trabajo facilita el estudio de este tipo de procedimiento especial a todos los estudiosos interesados en el tema, ya que el

mismo no ha sido abordado ampliamente dentro del estudio del derecho fiscal que ofrecen las universidades de nuestro país, ni en materiales bibliográficos expuestos al público en general, puesto que hasta la fecha nuestro país no cuenta con un Código Tributario, como los demás países de América Latina, donde se aborde y regule este tipo de procedimiento.

Para la elaboración de esta tesis se analizó la Legislación Tributaria Común o Decreto 713, la Ley Creadora de la Dirección General de Ingresos y su reforma, los decretos que reforman la Ley Orgánica de la Procuraduría de Justicia, así como la Ley de Equidad Fiscal, que son las leyes que regulan el procedimiento del Juicio Ejecutivo en estudio, ya que actualmente nuestro país no tiene un Código Tributario que regule su sistema recaudatorio.

Pese a que la Ley de Equidad Fiscal, en vigencia desde el 6 de mayo de 2003, establece que dentro de los seis meses posteriores a esa fecha, el Gobierno debe presentar la propuesta del Código Tributario al Parlamento para su aprobación, y que la referida propuesta fue presentada en ese período; a la fecha no se ha discutido las disposiciones legales de este cuerpo normativo en su totalidad, lo que impide que nuestro sistema recaudatorio esté regulado a través de un Código, siendo por tanto el único en América Latina que no está tutelado de esa forma para garantía de los contribuyentes y la institución recaudadora, ya que en la legislación fiscal aplicable a la fecha se le vedan varios derechos al contribuyente, tales como el derecho de presunción de inocencia.

Según el proyecto del Código Tributario que se discutirá en las próximas semanas en la Asamblea Nacional, a través de éste se regularán los derechos y recursos de los contribuyentes y responsables, además de los deberes y obligaciones de los recaudadores, así como delitos y sanciones a infracciones. También la forma en cómo se desarrollará la administración tributaria y la conformación del Tribunal Tributario Administrativo, que según el proyecto, estaría conformado por dos abogados y un contador público autorizado. Por otra parte, en el proyecto del Código Tributario se suprime el principio de “pagar y después reclamar”, pues en él se establece que “mientras un contribuyente tenga un reclamo ante el fisco, no está obligado a pagar para que le procedan a resolver, en base al principio de

“Inocencia”, que se establece en dicho Código antes de probar la responsabilidad de un acto fiscal. Por otra parte, se establecen conceptos relacionados con la aplicación de la política monetaria del gobierno y la fiscalización de las empresas. Otro artículo importante que se establece es el que sanciona el Silencio Administrativo cuando un reclamo no es resuelto en tiempo y forma, pues si se da esta circunstancia, el reclamo se entenderá resuelto a favor del reclamante, es decir, del contribuyente.

La entrada en vigencia del nuevo Código Tributario, que desde el año 1993 está en consulta y consta de 224 artículos, contribuirá a la transparencia de la administración tributaria en Nicaragua.

DESARROLLO

A. – GENERALIDADES:

1.- DEFINICIONES Y CONCEPTOS

Muchos autores han definido el Juicio Ejecutivo desde su punto de vista particular, destacándose, entre otras, las siguientes definiciones y conceptos:

El juicio ejecutivo, para Vicente y Caravantes¹ es un procedimiento sumario por el que se trata de llevar a efecto, mediante embargo y venta de bienes, el cobro de crédito que constan por algún título que tiene fuerza suficiente para construir por sí mismo plena prueba. No se dirige, pues, este juicio – añade el autor – a declarar derecho dudosos o controvertidos, sino a llevar a efecto los que se hallan reconocidos por actos o en títulos que constituyen una vehemente presunción de que el derecho del actor es legítimo y está suficientemente probado para que sea, desde luego, atendido.

Becena² señala la diferencias que existen entre los procedimientos ejecutivos y otros modos de cumplirse la tutela jurídica por parte del Estado, en los términos siguientes: “ En los casos de procedimientos ordinarios, la presentación de demanda ante el juez hace que éste despliegue una actividad de momento especialmente, ya que, cumplidos ciertos requisitos, en aquellas, el órgano jurisdiccional se limita entonces a comunicarle a la parte demanda, señalando plazo para que se constituya como tal en el litigio: Hay en él una actividad que tiende a que el proceso se desenvuelva regularmente, dentro de las disposiciones preceptivas de la ley procesal, sin cumplimiento de acto alguno que implique una satisfacción, que sería prematura, del derecho del acreedor y sin darle seguridades que no haya adquirido ya antes del proceso, salvo aquellos casos especialísimos de tutela conservativa y de prevención de las anotaciones preventivas, que son consecuencia exclusiva de la presentación de ciertas demandas.

¹ Eduardo Pallares, Diccionario de Derecho Procesal Civil. Pp. 392.

² Cáceres, Casto. Tesis sobre el Juicio Ejecutivo. UNAN, León. Pp. 12

El título ejecutivo es el presupuesto o condición general de cualquier ejecución y así lo considera Chiovenda³, para quien el título ejecutivo involucra un doble significado, sustancial y formal; en el primero, es la declaración a base de la cual debe tener lugar la ejecución; en el segundo, es el documento donde va consignada la declaración.

Los títulos ejecutivos pueden ser judiciales o contractuales. Con preferencia a éstos, escribe Goldschmidt⁴, que el título ejecutivo es el documento público que da origen a la obligación, por partes de los órganos jurisdiccionales, de desarrollar su actividad ejecutiva; igualmente Alcalá Zamora, en las notas a la obra citada⁵, advierte que el título ejecutivo es siempre un documento, pues aún cuando a primera vista hay uno, la confesión, que carece de naturaleza documental, la adquiere sin embargo en virtud de la preparación ejecutiva de que es objeto, añadiendo a diferencia de lo que Goldschmidt afirma en su definición del título ejecutivo, que también puede estar constituido por documento privado, si bien en estos casos se requiere un período por documento de preparación judicial, para robustecer, por decirlo así, sus condiciones de credibilidad. De lo expuesto anteriormente, tomando por supuesto en consideración a Alcalá Zamora, podemos definir el título ejecutivo diciendo que es el documento público o privado, que origina en el órgano jurisdiccional competente la obligación de desarrollar su actividad con finalidad ejecutiva.

Jeager, citado por De la Plaza⁶, sostiene que los Juicios Ejecutivos rigen los siguientes principios: 1º- El de plena satisfacción de los derecho del actor. 2º- El sacrificio mínimo de los intereses del deudor. 3º-El relativo a las garantías de los terceros, esto es, a que no se lesionen los derechos de los terceros, mediante el juicio ejecutivo. 4º- El concerniente a la acumulación de varios procedimientos ejecutivos, (concurso y quiebras), para la armonía procesal. 5º- El que exige que se representen las necesidades primarias del deudor, tales como alimentos, habitación, etc. 6º- El que se eviten trastornos innecesarios a la economía social.

³ Pallares, Ob. Cit. Pp. 392.

⁴ Goldsmidt, Derecho Procesal Civil, Pp. 539.

⁵ Pallares, Ob. Cit. Pp. 450.

⁶ Pallares, Ob Cit. Pp 392.

Escriche⁷, dice que el juicio Ejecutivo “tiene por objeto no decidir sobre derechos dudosos o controvertidos, sino llevar a efecto lo que ya está determinado por el Juez o consta evidentemente en uno de aquellos títulos que por si mismo hacen prueba plena y que la ley da tanta fuerza como a la decisión judicial”. Este juicio no es propiamente tal, sino mas bien un modo de proceder para que se ejecuten las obligaciones o deudas ventiladas y decididas en litis o comprobadas por títulos o instrumentos tan eficaces como los obtenidos en juicios, y así tiene por objeto la aprehensión o embargo de los bienes del deudor moroso a favor de un acreedor. Carnelutti es más lacónico al respecto, pues sostiene que el proceso ejecutivo tiene como fin únicamente satisfacer una pretensión; y en forma semejante Chiovenda, expresa que su finalidad es lograr la actuación práctica de ley.

Nuestro Código Procesal Civil con respecto al Juicio Ejecutivo, se limita a decir en su arto. 1684 que el Juicio Ejecutivo “es aquél en que un acreedor con título legal, persigue a su deudor moroso o en el que se pide el cumplimiento de un acto por instrumento que según la ley tiene fuerza bastante para el efecto”.

Manresa y Navarro⁸ define el Juicio Ejecutivo como el procedimiento que se emplea a instancia de un acreedor contra su deudor moroso, para exigirle breve y sumariamente el pago de la cantidad liquidada que le debe de plazo vencido y en virtud de documento indubitado; atendiéndose esta definición como la más acertada, ya que se comprende en ella los cinco requisitos esenciales para que la acción ejecutiva prospere, como son: a) Acreedor o persona con derecho a pedir, b) Deudor Cierto, c) Cantidad liquidada, d) Plazo vencido, y e) Documento que tenga aparejada ejecución.

Según Ripastrón, el juicio ejecutivo es un modo de proceder breve y sumario para llevar a efecto una obligación que consta de una manera tal que la ley no puede poner en duda.

Por su parte, Eduardo Couture lo define como aquel juicio que, promovido mediante título

⁷ Pallares, Ob Cit. Pp 396.

⁸ Cáceres, Casto. Ob Cit. Pp 14.

que trae aparejada ejecución, tiene por objeto la realización de bienes suficientes como satisfacer el interés de un acreedor de suma de dinero líquida y exigible.

López Moreno dice al respecto que: “Juicio Ejecutivo es el procedimiento sumario seguido por el acreedor para cobrar una deuda cuando ésta es liquidada en dinero o en especie y aparece de manera cierta.” Este autor contempla las siguientes ventajas: resuelven cuestiones judiciales de modo fácil, expedito y sin mayores gastos, éstos a cargo de quien a ellos da lugar con su morosidad o su malicia; disminuye los pleitos acordando la probabilidad de triunfo a las resistencias temerarias y ofreciéndoles en cambio las perspectivas de un seguro castigo; facilita todas las transacciones abriendo amplias vías al comercio por la seguridad de las obligaciones, las que han de ser de buena fe cumplidas y con gran facilidad, economizándose tiempo y gastos excesivos de dinero, sin graves dispendios por la autoridad pública.

El doctor Augusto Cantarero⁹, adopta como definición la siguiente: “Juicio Ejecutivo es el procedimiento empleado a instancia de un acreedor para compeler a su deudor moroso al cumplimiento de una obligación cierta y determinada, que consta de documento o acto indubitado, exigible de conformidad con la ley.”

Todas las definiciones de los autores están de acuerdo en que el Juicio Ejecutivo se persigue con procedimiento sumario el cumplimiento de obligaciones cuya existencia no admite duda y que no están sujetas a ninguna modalidad o condición para su cumplimiento; sin embargo, cabe resaltar que según la naturaleza de la obligación incumplida y la ley específica invocada para su aplicabilidad, podemos clasificar el juicio ejecutivo en: Juicio Ejecutivo Civil, Juicio Ejecutivo Mercantil, Juicio Ejecutivo Tributario, etcétera, siendo este último el objeto de este estudio, valga la redundancia.

Según se desprende de la Legislación Tributaria Común, el *Juicio Ejecutivo Tributario* es el procedimiento ejecutivo por el que se trata de llevar a efecto, por venta de bienes

⁹ Cáceres, Casto. Ob Cit. Pp. 15.

embargados, el cobro de créditos fiscales que constan en el oficio emitido por del Director General de Ingresos.

2.- NATURALEZA DEL JUICIO EJECUTIVO TRIBUTARIO

“El deber jurídico” impuesto a los particulares mediante una ley o por un acto especial de una autoridad, de ejecutar determinadas prestaciones (positivas o negativas), es una obligación pública exigida por la necesidad de que se cumplan debidamente las atribuciones del Estado.

De ahí que, paralelamente a este deber jurídico de los particulares, exista la atribución de satisfacer los intereses del Estado cuyo reconocimiento le otorga a éste un “poder de exigir” la prestación correspondiente, dando origen al derecho público del Estado que, en cumplimiento de sus atribuciones, exige o impone un deber jurídico que implica la cooperación de los particulares y que por virtud del poder de dominación, se impone unilateralmente a éstos, originándose así un procedimiento especial.

No obstante, cuando los particulares no cumplen con su deber jurídico establecido en la ley ni cooperan con el Estado, son objeto de ejecución a través de un procedimiento especial denominado “juicio ejecutivo tributario”. El juicio ejecutivo tributario es un procedimiento especial que se utiliza para hacer efectivos los créditos fiscales no pagados dentro del plazo indicado en la ley; por lo tanto, a éste no se aplican las disposiciones contenidas en las leyes comunes de nuestro ordenamiento jurídico, sino las disposiciones de una ley específica y eminentemente fiscal en la que se regula e instaura el mismo; así como los mecanismos procedimentales a través de los cuales se lleva a cabo la efectiva adquisición de la prestación por parte del ente público. Sólo en los casos no previstos en la ley fiscal se aplican las normas de derecho común por vacío de la norma de carácter fiscal, ya que nuestro país no cuenta con un Código Tributario, como otros países de Latinoamérica, pero que está actualmente en discusión en la Asamblea Nacional, a espera de su aprobación definitiva e implementación en nuestro sistema recaudatorio.

3.- AUTORIDADES COMPETENTES

Conforme el arto. 48 de la Legislación Tributaria Común, los tribunales competentes para conocer de estos juicios son:

- 1) En primera instancia, los jueces de Distrito de lo Civil,
- 2) En segunda instancia, el Tribunal de Apelaciones.

La competencia para conocer en estos juicios la tiene en primera instancia el juez de Distrito del domicilio del deudor del crédito fiscal o el del lugar donde estuvieran situados los bienes perseguidos, a elección del fisco, de lo que se desprende que la competencia está determinada en razón del territorio y no de la cuantía, razón por la cual en todas las instancias se concederá al demandado el término de la distancia.

De lo anterior se desprende que aunque el deudor tenga su domicilio establecido en cualquier parte de la república de Nicaragua, tendrá que someterse a la autoridad del lugar donde estén ubicados los bienes objeto del litigio en caso que el Fisco decidiera interponer la demanda en el lugar en que dichos bienes se ubicaren, lo que presupone una infracción al derecho constitucional de que el domicilio de una persona determina la autoridad competente y que nadie puede ser sustraído de su juez competente ni llevado a jurisdicción de excepción, vulnerándose ese derecho constitucional.

Sin embargo a lo antes dicho, para el doctor Mauricio Carrión¹⁰, la identificación del domicilio del deudor fiscal tiene una gran importancia en el procedimiento tributario por razones de seguridad jurídica y de eficacia en la gestión, ya que el domicilio determina la competencia territorial de las oficinas gestoras y es igualmente decisivo en orden a las actuaciones de comprobación e investigación en el cual deben producirse las notificaciones; expresando los criterios para su determinación, según se trate de personas físicas o jurídi-

¹⁰ Carrión, Mauricio. Manual Elemental de Derecho Financiero y Tributario. Pp.110

cas, de la siguiente manera: El domicilio, a los efectos tributario será para las *personas naturales*, el de su residencia habitual, y para las *personas jurídicas*, el de su domicilio social, siempre que en él esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso se atenderá al lugar en que radiquen dicha gestión o dirección.

Siendo el domicilio una pura cuestión de hecho, se atiende a criterios de orden fáctico para su determinación, que en última instancia, depende en la práctica, de la declaración por parte del sujeto.

En la segunda instancia, conocerán la Sala Civil del Tribunal de Apelaciones respectivo.

En ambas instancias se tomará en cuenta lo establecido en Artículo 29 del Código de procedimiento Civil que se refiere al término de la distancia.

4.- TIPOS DE TRIBUTOS

Nuestro ordenamiento jurídico hace una clasificación sobre las categorías tributarias, incluyendo categorías o tipos que doctrinariamente no son consideradas como tributo.

La Legislación Tributaria Común, en su artículo 5, y La Ley Creadora de la Dirección General de Ingreso, en su artículo 2, señalan como tributos o créditos fiscales; los impuestos, los derechos, los productos y los aprovechamientos; sin embargo, estos dos últimos son considerados por algunos juristas¹¹ como ingresos no tributarios, por cuanto los productos se refieren a los ingresos proveniente de los bienes o patrimonio del Estado, y los aprovechamiento a las multas o sanciones pecuniarias.

El anteproyecto del Código Tributario, que actualmente se encuentra en discusión ante la Asamblea Nacional, tomando en cuenta esta ambigüedad establece como clases de tributo

¹¹ Mauricio Carrión, Ob. Cit. Pp. 96.

o categorías tributarias: los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales, aclarando así la confusión de considerar tributos a algunos ingresos que no lo son. Sin embargo, en este estudio es importante referirse al concepto que entraña cada uno de estos tributos, a fin de comprender la naturaleza de la prestación tributaria del hecho imponible.

a) Impuesto:

La palabra impuesto viene de término *impositum*, del verbo imponer, que significa *cargar*. El impuesto representa la categoría tributaria fundamental, en la que es visible de modo especial, la coactividad al punto de utilizarse este término como sinónimo de tributo.

Según la doctrina, el impuesto es la prestación que se le exige al particular en virtud de la potestad de imperio del Estado, en forma unilateral y obligatoria, dentro de las condiciones que fijan las leyes, con el fin de conseguir un ingreso. El empréstito constituye una forma excepcional de obtener ingresos.

La Ley Creadora de la Dirección General de Ingresos, define al impuesto en su artículo 2 como “las prestaciones en dinero o en especie que el Estado fija unilateralmente y con carácter obligatorio a todas las personas, cuya situación coincida con la que la Ley señale como hecho generador de crédito fiscal”.

Clasificación de los Impuestos

Para el Msc. Mauricio Carrión¹² existe una diversidad de impuestos, cuya clasificación no solamente es relevante a efectos de estudios, sino también a efectos prácticos, fundamentalmente en relación con la regulación de los delitos fiscales contra la Hacienda Pública, siendo dicha clasificación la siguiente:

¹² Idem. Ob. Citada. Pp.98.

a.1) Impuesto directo e indirecto: Los *impuestos directos* son aquellos que se aplican en función de un índice directo de capacidad económica, como es la obtención de renta o la posesión de un patrimonio, ejemplo: I.R. o I.B.I.; mientras que los *impuestos indirectos* son los que se basan en un índice indirecto, como el consumo, por ejemplo: I.V.A.

a.2) Impuestos personales y reales: Para el jurista Mauricio Carrión esta distinción, que es invocada por algunos juristas como Sáenz de Bujanda¹³, está establecida por la corriente doctrinaria que distingue como *impuestos personales* aquellos cuyo hecho imponible no puede ser pensado sino en relación con determinadas personas; en situación contraria, los *impuestos* son considerados *reales*, señalando además que de acuerdo con esta definición, los *impuestos personales* son aquellos que incluyen en la definición de su hecho imponible algún requisito relativo a la condición de los sujetos: Impuestos sobre el Patrimonio o Impuesto de Sucesiones, que se refieren únicamente a las personas físicas; o Impuesto de Sociedades que se aplica sólo a las personas jurídicas. Los restantes *impuestos* en cambio, serían *reales*, exigibles sin consideraciones de la condición de los sujetos.

a.3) Impuestos instantáneos y periódicos: Son *impuestos instantáneos* aquellos en los que el hecho imponible se agota con su propia realización. Por ejemplo el impuesto de Sucesiones, cuyo hecho imponible consiste en la adquisición de bienes o derechos por herencia o legado. Son *impuestos periódicos* aquellos en los que el hecho imponible consiste en una situación que se prolonga en el tiempo (por ejemplo, la posesión de un inmueble, hecho imponible del Impuesto Municipal sobre Bienes Inmuebles; o bien aquellos en los que el hecho imponible es de realización progresiva (la obtención de renta durante un determinado período, generalmente anual). Aún podemos añadir una tercera categoría, que es la de impuestos de declaración periódica, la cual abarcaría no solamente los impuestos periódicos, en sentido estricto, sino también aquellos que, siendo instantáneos por su hecho imponible, al producirse éste “ en masa” o de forma repetida, son aplicados mediante una declaración periódica, que abarca todos los supuestos producidos en el período establecido.

¹³ Mauricio Carrión, Ob. Cit. Pp. 98.

b) Tasa o Derecho:

Son aquellas contribuciones que reclama el Estado por la prestación de sus servicios.

Según la Ley creadora de la Dirección General de Ingresos, los derechos “son las contraprestaciones requeridas por el poder público en pago de un servicio administrativo prestado”. Por ejemplo: El permiso para portar un revolver es un servicio administrativo. Se cobra por el servicio prestado y el documento que se expide. Otro ejemplo es el pago de obtención o renovación de licencia de conducir, placa, pasaporte, etc., que no son impuestos, sino tasas o Derechos porque lo que se paga es el costo del servicio prestado. En otros países se les llama únicamente *tasas*.

c) Contribuciones Especiales o Productos:

La contribución especial es una institución de derecho fiscal similar al impuesto, con la diferencia que ésta se debe en virtud de un beneficio especial aportado por la administración pública a favor de los contribuyentes. Tiene que ver con una obra determinada, o sea, las percepciones que provienen de los bienes del estado (los ingresos que tiene el Estado de sus bienes). Estas se emplean también para la financiación de actividades o actuaciones de la administración, por ejemplo: construcción de una nueva carretera, el adoquinamiento de calles, construcción de alcantarillado, instalación de alumbrado público, etcétera. En otras legislaciones se les llama contribuciones especiales o de mejora.

d) Aprovechamientos:

Son aquellos que no están comprendidos en impuestos, empréstitos, derechos ni productos. Según la Ley creadora de la D.G.I., son los ingresos que percibe el Estado por otros medios legales. Por ejemplo, multas, recargos fiscales, venta de bonos del Estado, etcétera.

B. ELEMENTOS ESENCIALES DE LA NORMA TRIBUTARIA

1.- ELEMENTOS CUALITATIVOS DEL TRIBUTO

Entre los elementos cualitativos o subjetivos de la norma tributaria, tenemos los siguientes:

a) Acreedor cierto o Sujeto Activo.

El Sujeto Activo de la relación jurídica tributaria es el Acreedor de la deuda que representa el contenido esencial de dicha relación, por cuanto es el único competente para recibir el pago de una deuda fiscal, para practicar la liquidación de dicha deuda y exigir por vía coactiva el cumplimiento de la carga tributaria a través de un procedimiento administrativo y judicial.

El Estado, como sujeto jurídico, debe sufragar el gasto público, por eso cuando no puede cubrir o sufragarlo, traslada sus necesidades con más cargas impositivas a los contribuyentes.

b) Deudor cierto o Sujeto Pasivo.

El Sujeto Pasivo de la relación jurídica tributaria, en términos generales es el contribuyente sin el cual no existe tributo, por cuanto es el que está obligado por una ley de carácter fiscal a pagar la carga tributaria. No obstante, según el jurista Mauricio Carrión¹⁴, el sujeto pasivo puede clasificarse, según se hallen sometidos a los diversos derechos y potestades que integran la función de la administración pública, como Contribuyente o como Sustituto del Contribuyente.

b. 1) El contribuyente

Es la persona natural o jurídica a quien la ley impone la carga tributaria de hecho imponible;

¹⁴ Idem. Ob. Cit. Pp.108

o sea, el titular de la capacidad económica definida en el hecho imponible. Ejemplo: en el impuesto de sucesiones, la persona que se beneficia con la adquisición lucrativa igualmente descrita en su hecho imponible.

b.2) El sustituto del contribuyente

Es la persona natural o jurídica que por imposición de la ley y en lugar del sujeto pasivo, está obligado al cumplimiento de las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria. De forma más clara, el sustituto del contribuyente, llamado también *retenedor*, se define como aquél que sin haber realizado el hecho generador, por la ley se ve obligado a realizar retenciones a los contribuyentes y enterarlas al fisco. Por ejemplo: El vendedor de bienes o productos gravados con el Impuesto al Valor Agregado (IVA), al vender uno de sus productos debe cobrar el 15% del valor de éste al comprador en el momento de la venta, en concepto del impuesto ya referido; constituyendo, por tanto, la figura del *sustituto del contribuyente*, una institución de orden técnica o de comodidad recaudatoria porque éste es quien efectuará la retención del impuesto al contribuyente en aquellos supuestos que la ley establece la sustitución en razón del pago de sumas de dinero sujetos a tributación.

2.- ELEMENTO CUANTITATIVO DEL TRIBUTO

El crédito fiscal es la obligación fiscal determinada en cantidad líquida a la que tiene derecho percibir el Estado o sus organismos descentralizados en virtud de contribuciones o aprovechamiento conforme a las leyes.

La obligación tributaria nace con el hecho generador, pero la obligación sustantiva de dar no es exigible de inmediato, sino que es necesario transformarla en crédito fiscal a través del proceso de determinación para establecer la forma matemática del quantum, es decir, el monto que debe pagar el sujeto pasivo en virtud de haber efectuado el hecho generador.

Pero debe destacarse que el objeto de la obligación tributaria es la prestación pecuniaria, cu

ya cuantificación debe venir definida en una ley, y solamente en casos muy excepcionales, el pago de ésta puede hacerse en especie, luego de haber sido determinado su importe en dinero.

Nuestra norma fiscal no señala o determina específicamente una cuota o cuantía en cada tributo, la cual varía según su clase; sin embargo, señala elementos abstractos de cuya conjugación resultará, en cada supuesto real, dicha cuota. Estos elementos cuantitativos son la *base imponible* y el *tipo de gravamen*.

La base imponible, según la enciclopedia jurídica, es aquella cantidad que depurada de todas las excepciones, deducciones y demás cantidades que autoriza la ley, a de ser objeto de aplicación del tipo de gravamen de que se trata y según el impuesto que se quiera liquidar. Ejemplo: A los ingresos totales de una empresa X, se le restan los gastos y las deducciones, y el resultado es la base imponible sobre la cual se aplicará el impuesto que se pretende cancelar. En términos más sencillos, la base imponible es la cifra sobre la que ha de guiarse el tipo de gravamen o carga fiscal correspondiente.

Según el jurista Mauricio Carrión,¹⁵ la base imponible definida en la ley debe guardar una estrecha relación con el hecho imponible real o concreto que se trata medir.

En este sentido, es importante señalar que el hecho imponible es la situación jurídica o de hecho que el legislador seleccionó y estableció por ley para que, al ser realizada por el sujeto pasivo, genere la relación jurídica tributaria; o sea, un supuesto de carácter económico establecido por ley con los elementos: sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

Por igual importancia se debe definir el Hecho Generador como una obligación ex – lege que nace por disposición de la ley y se cumple con la realización del supuesto previsto en la norma tributaria por el legislador, que dará lugar a la obligación tributaria.

¹⁵ Ob. Cit. Pp. 112

C.- LEY DE EQUIDAD FISCAL

La Ley de Equidad Fiscal, vigente a partir del año dos mil tres, vino a derogar las normas referidas al Impuesto sobre la Renta (Decreto No. 662, sus reformas y su reglamento); la Ley de Impuesto General al Valor (Decreto No. 1531, sus reformas y su reglamento), así como todo beneficio de exoneración de IGV contenido en diversas leyes; la Ley de Rentas Presuntivas (Decreto No. 1534, sus reformas y su reglamento); la Ley de Impuesto de Timbres (Decreto No. 136); la Ley de Justicia Tributaria y Comercial (Ley No. 257, sus reformas y su reglamento); la Ley No. 439 ó Ley de Ampliación de la Base Tributaria y su anexo; la Ley 448 o Ley de Impuesto Extraordinario de la Banca Privada Nacional; el Decreto No. 23-94 referido al Impuesto Específico de Consumo, el Anexo A y sus reformas; el Decreto No. 8-92 referido al Impuesto Único al Consumo del Azúcar; el Decreto No. 25-94 referido al Establecimiento del Anexo III del Impuesto Específico de Consumo para el Petróleo y sus derivados; el artículo 23 de la Ley 340 ó Ley del Sistema de Ahorro para pensiones; el artículo 41 de la Ley 217 o Ley General del Medio Ambiente y Recursos Naturales; el artículo 3 de la Ley 249 ó Ley de Creación del Fondo de Crédito Rural; el artículo 23 de la Ley 319 ó Ley que Regula la Exploración y Rehabilitación de la Navegación Comercial en el Río San Juan; el numeral 6.1 del artículo 6 de la Ley 306 ó Ley de Incentivos para la Industria Turística de la República de Nicaragua.

No obstante a las derogaciones mencionadas anteriormente, en la ley de equidad fiscal se establece que todas las obligaciones tributarias originadas durante la vigencia de las disposiciones derogadas por esta ley y que están pendientes de cumplirse en esa fecha, deben ser pagadas conforme lo establecido en dichas leyes, o sea que las derogaciones realizadas por dicha ley no extinguen la deuda fiscal que estén pendientes de pago a la fecha en que la ley entró en vigencia, sino que para ese efecto deberán pagarse conforme la cuantía, forma y oportunidad que establecen las leyes que estaban vigentes en el momento del nacimiento de la deuda fiscal.

Según el texto de la misma ley (Ley de Equidad Fiscal), su objeto principal es adecuar el

régimen fiscal nacional a los principios de generalidad, neutralidad y equidad de los tributos para alcanzar una mayor eficiencia en la recaudación de los mismos.

1.- DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Según la Ley de Equidad Fiscal, el impuesto sobre la renta (IR) se crea “*sobre toda renta neta de fuente nicaragüense obtenida por personas, cualquiera que sea su nacionalidad, domicilio o residencia, inclusive si el bien o el servicio se paga fuera de Nicaragua*”¹⁶.

Son sujetos obligados al pago del Impuesto sobre la Renta (IR) las personas naturales o jurídicas, así como las unidades económicas nacionales o extranjeras, residentes o no en Nicaragua.

Para efectos del pago del IR, la renta neta de fuente nicaragüense se define como “*la renta que se deriva de bienes o activos existentes en el país; de servicios prestados a personas en el territorio nacional, aún cuando el que brinde el servicio no haya tenido presencia física; o de negocios llevados a cabo o que surtan efectos en la república de Nicaragua, sea cual fuere el lugar donde se percibe dicha renta*”¹⁷.

El reglamento a la Ley de equidad fiscal resume lo dispuesto en líneas anteriores al manifestar en su artículo 5 que “*Toda renta cuya fuente o consecuencia surtan efectos en Nicaragua, independientemente del lugar donde se perciba, se considera de origen nicaragüense y por tanto afecta al pago del IR*”; señalando además una serie de casos que deben considerarse como renta de origen nicaragüense.

La renta bruta comprende todos los ingresos recibidos y devengados por el contribuyente durante el año gravable, en forma periódica, eventual u ocasional, sean estos en dinero efectivo, bienes y compensaciones provenientes de ventas, rentas o utilidades, originados por la exportación de bienes producidos, manufacturados, tratados o comprados en el país,

¹⁶ Arto. 3 Ley de Equidad Fiscal

¹⁷ Arto. 4 de Ley de Equidad Fiscal

prestación de servicios, arriendos, subarriendo, trabajos, salarios y demás pagos que se hagan por razón del cargo, actividades remuneradas de cualquier índole, ganancias o beneficios producidos por bienes muebles o inmuebles, ganancias de capital y los demás ingresos de cualquier naturaleza que provengan de causas que no estuviesen expresamente exentas en la ley.

Por otra parte se establece que el aumento de la renta, denominado renta ocasional, y sus beneficios, están sujetos a retenciones en la fuente o a pagos a cuenta del IR anual, en la oportunidad, forma y monto que determine el Poder Ejecutivo en el ramo de hacienda; por lo que para tal efecto se considera como *renta ocasional* “la obtenida por la enajenación, permuta, remate, dación o adjudicación en pago, fideicomiso o cualquier otra forma legal de que se disponga de bienes muebles o inmuebles, acciones o participaciones de sociedades y derechos intangibles; así como los beneficios obtenidos de las herencias, legados y donaciones, de la lotería, premios, rifas y similares¹⁸”.

Según el arto. 79 del Reglamento a la Ley de Equidad Fiscal, el Régimen de Retención en la fuente es un mecanismo de recaudación del IR, mediante el cual los contribuyentes inscritos en el régimen general, retienen por cuenta del Estado el IR, perteneciente al contribuyente con que están realizando una compra de bienes, servicios y otros, debiendo posteriormente enterarlos a la DGI en los plazos y condiciones respectivas.

En los casos de herencias, legados y donaciones por causa de muerte; transferencia de bienes inmuebles, vehículos, naves, aeronaves y demás bienes sujetos a registro, la partición o el traspaso del bien, según sea el caso, no se podrán inscribir en el registro respectivo mientras no se hubiere efectuado el pago del IR según se evidencie en el documento fiscal respectivo.

Por otra parte, dispone la ley que en el caso de lotería, premios, rifas y similares, las perso-

¹⁸ Arto. 6 de la Ley de Equidad Fiscal

nas naturales o jurídicas deberán retener el IR al momento de realizar el pago o entrega del mismo.

Dada la proliferación de centro de juegos de azar, casinos y night clubs en nuestro país, la Ley Número 528, Ley de Reformas y Adiciones a la Ley 453, Ley de Equidad Fiscal, del 15 de Marzo del 2005, creó el impuesto mensual a los casinos, empresas de juegos de azar y aquellas cuyo objeto es la explotación técnico comercial de las máquinas tragamonedas y mesas de juego existentes en los mismos¹⁹, disponiendo en el literal a), que se aplicará un impuesto mensual a las máquinas tragamonedas, observando lo siguiente:

1.- Las empresas que tengan menos de 301 máquinas, pagarán por cada una de ellas, un impuesto de U. S. \$18 (dieciocho dólares de los Estados Unidos de América) o su equivalente en moneda nacional, al tipo de cambio oficial publicado por el Banco Central de Nicaragua.

2.- Las empresas que tengan menos de 601 máquinas, pero más de 300, pagarán por cada una de ellas, un impuesto de U. S. \$20 (veinte dólares de los Estados Unidos de América) o su equivalente en moneda nacional, al tipo de cambio oficial publicado por el Banco Central de Nicaragua.

3.- Las empresas que tengan más de 600 máquinas, pagarán por cada una de ellas, un impuesto de U. S. \$25 (veinticinco dólares de los Estados Unidos de América) o su equivalente en moneda nacional, al tipo de cambio oficial publicado por el Banco Central de Nicaragua.

En el literal b), se dispone que cada mesa de juego existentes en los casinos, pagarán un impuesto mensual de U. S. \$200 (doscientos dólares de los Estados Unidos de América) o su equivalente en moneda nacional, al tipo de cambio oficial publicado por el Banco Central de Nicaragua.

¹⁹ Arto. 16 de la Ley N°.528, Ley de Reformas y Adiciones a la Ley de Equidad Fiscal.

El nuevo impuesto, referido en líneas anteriores, será registrado como pago mínimo obligatorio a cuenta del IR anual, por lo que las empresas sujetas a este impuesto liquidarán su IR anual conforme el arto. 28 de la Ley de Equidad Fiscal (el pago mínimo definitivo se determinará sobre el promedio mensual de los activos totales del año a declarar. La tasa de pago mínimo será del uno por ciento anual).

Por otra parte, la Ley de Reformas y Adiciones a la Ley 453, Ley de Equidad Fiscal, del 15 de Marzo del 2005, adicionó el artículo donde se establece que la importación de papel, maquinaria y equipos y refacciones para los medios de comunicación social escritos, radiales y televisivos en especial los locales y comunitarios estarán exentos de Impuestos Fiscales bajo los criterios siguientes: Los grandes contribuyentes tienen derecho hasta un 2.5% sobre sus ingresos brutos declarados por el período fiscal anterior. Los demás contribuyentes tendrán derecho hasta un 5% sobre los ingresos brutos declarados del período fiscal anterior.

Conforme el arto. 8 del Reglamento de la Ley de Equidad Fiscal y para los efectos del artículo 6 de dicha Ley, la renta neta se calculará con base a los documentos probatorios presentados por el contribuyente, pero en caso de que éstos no se presenten, la renta neta se calculará de la siguiente forma:

- 1) En los beneficios provenientes de herencias, legados, donaciones, premios de lotería o de rifas y análogos, excepto la lotería nacional, se considerará renta neta el 95% (noventa y cinco por ciento) de dicho beneficio, salvo las disposiciones del artículo 11 de la Ley referido a los ingresos no gravables;
- 2) En el traspaso de bienes inmuebles bajo cualquier figura jurídica, se considerará como renta neta, el 20% (veinte por ciento) de su valor catastral;
- 3) En las ventas de vehículos automotores usados, se considerará como renta neta el 20% (veinte por ciento) de su valor catastral;

4) En caso de cesión de acciones o participaciones de sociedades, la renta neta se calculará restando del valor de la cesión su valor en libros; en caso de ser menor el valor de la cesión, se considerará como renta neta el valor en libros.

Las ganancias o pérdidas monetarias serán consideradas como ganancias o pérdidas extraordinarias de renta y, por tanto, quedan sujetas al IR al momento de la declaración o pago respectivo.

El arto. 9 de la Ley dispone que en todo contrato u operación de préstamo donde no se hubiere especificado interés alguno, se presumirá (para efectos tributarios) la existencia de una renta, que se calculará tomando la mayor tasa activa del sistema financiero vigente a la suscripción del contrato.

Conforme el artículo 10 de la Ley de equidad fiscal y 11 del Reglamento a dicha Ley, están exentas del pago de Impuesto Sobre la Renta:

1) Las Universidades y centros de educación técnica superior, las instituciones de educación superior autorizadas como tales de conformidad con la Ley No. 89, Ley de Autonomía de las Instituciones de Educación Superior, publicada en La Gaceta, Diario Oficial No. 77 del 20 de abril de 1990.

2) Los Centros de educación técnica vocacional, autorizadas por el INATEC.

3) Las Instituciones artísticas, científicas, educativas, culturales, de beneficencia como los cuerpos de bomberos y la Cruz Roja, de asistencia social, los sindicatos de trabajadores, entre otras, que no persigan fines de lucro; así como las organizaciones con personalidad jurídica como las Asociaciones, fundaciones, federaciones y confederaciones civiles no lucrativas, constituidas y autorizadas por la Ley No. 147, Ley General sobre Personas Jurídicas sin Fines de Lucro, publicada en La Gaceta, Diario Oficial No. 102 del 29 de mayo de 1992, que sin fines de lucro y sin tener obligación de hacerlo, suministran, de manera gratuita, servicios médicos, medicinas, alimentos, albergue y protección a personas de

escasos recursos. Cuando alguna de estas instituciones realice actividades remuneradas que impliquen competencia en el mercado de bienes y servicios, la renta proveniente de tales actividades no estarán exentas del pago de este impuesto (IR).

Para efectos de lo establecido en el párrafo anterior, se consideran actividades remuneradas las que implican competencia en el mercado de bienes y servicios, las comerciales, industriales y agropecuarias de cualquier índole. Igualmente no estarán exentas de pagar este impuesto cuando se dediquen a prestar o brindar servicios financieros de cualquier índole y que las mismas estén sujetas o no a la supervisión de la Superintendencia de Bancos y de otras Instituciones Financieras.

4) Sindicatos y sociedades cooperativas, los organizados y autorizados como tales por las Leyes especiales correspondientes. En caso de que se distribuyan excedentes, las sumas distribuidas a los socios o cooperados serán consideradas como parte de la renta personal de los mismos, los cuales deberán pagar el impuesto correspondiente.

5) Los poderes del Estado, ministerios, municipios, regiones autónomas de las comunidades indígenas, entes autónomos y descentralizados, y demás organismos estatales en cuanto a sus rentas provenientes de sus actividades de autoridad o de derecho público.

6) Las representaciones diplomáticas, las misiones y organismos internacionales, los representantes diplomáticos, funcionarios o empleados de organismos internacionales y consulares de naciones extranjeras, siempre que exista reciprocidad; o sea, cuando tal exoneración se encuentre prevista en el convenio o tratado correspondiente; excepto los nacionales que presten servicio dentro del territorio nacional y cuando su remuneración no esté sujeta a prestación análoga en el país u organismo que paga la remuneración.

7) Las iglesias, denominaciones, confesiones y fundaciones religiosas que tengan personalidad jurídica, en cuanto sus rentas provenientes de actividades y bienes destinados a sus fines.

Según el arto. 12 del Reglamento a la Ley de Equidad Fiscal, para la aplicación de las exenciones del IR, las entidades antes citadas deberán presentar solicitud escrita ante la DGI, acompañada de los documentos que demuestran su identidad y sus fines, así como el detalle completo de las diferentes actividades que realizan. Posteriormente la DGI emitirá la constancia de exención.

Las exenciones no son transferibles a terceros y deben ser utilizadas de acuerdo a lo establecido en la misma, pues en caso contrario, se aplicará lo establecido en el arto. 1 de la ley de delito de defraudación fiscal.

Si una entidad a quien se le hubiere concedido el beneficio de exención, dejase de estar comprendida entre las señaladas en el artículo 10 de la Ley, deberá poner en conocimiento de la DGI esa situación dentro de los 10 (diez) días siguientes a la fecha en que haya finalizado su calidad de beneficiario, y quedará sujeta al cumplimiento de las obligaciones que legalmente le corresponden como contribuyente. Si no cumpliere con lo establecido en el párrafo anterior y se comprobare que indebidamente ha continuado gozando de la exención, la DGI revocará la resolución que la declaró procedente y aplicará las sanciones respectivas.

Por otra parte, cabe señalar que la ley también señala cuales son los ingresos no gravables con el IR o NO CONSTITUTIVOS DE RENTA, entre los que figuran los siguientes:

- a) Los premios de la Lotería Nacional, excepto aquellos superiores a los cincuenta mil córdobas; y en cuyo caso estará afecto a una retención en la fuente del 10%, previa a la entrega de dicho premio.
- b) Las sumas recibidas por concepto de seguros, salvo que lo asegurado fuere ingreso o producto, en cuyo caso se tendrá como renta.

- c) Las indemnizaciones que reciben los trabajadores o sus beneficiarios, contempladas en el Código del Trabajo, Convenios Colectivos y las de cualquier otra índole laboral, y los ingresos de cualquier otra índole que se perciban de acuerdo a la legislación de seguridad social;
- d) El décimo tercer mes o aguinaldo;
- e) Los intereses provenientes de depósitos colocados en cuentas corrientes, de ahorro, a plazo y certificados de depósitos, cuyo saldo promedio mensual sea menor a cinco mil dólares norteamericanos o su equivalente en moneda nacional al tipo de cambio oficial; así como los intereses de los instrumentos financieros con plazos mayores a cuatro años, definidos como tales por la Super intendencia de Bancos y otras Instituciones Financieras;
- f) Los dividendos o participaciones de utilidades que decreten o repartan las sociedades que tributen el IR, a sus accionistas y socios, domiciliados o no en Nicaragua;
- g) Los intereses de cédulas hipotecarias, bonos y otros títulos emitidos por el Estado, autorizados previamente por la autoridad competente;
- h) Los intereses que devenguen los créditos otorgados por instituciones crediticias internacionales y agencias o instituciones de desarrollo de gobiernos extranjeros;
- i) Los intereses que devenguen los préstamos otorgados al Estado y sus instituciones, por bancos o instituciones privadas extranjeras;
- j) Los intereses que devenguen los préstamos de corto, mediano y largo plazo, otorgados por bancos o instituciones financieras extranjeras a instituciones financieras nacionales, y a personas y empresas nacionales, debiendo los interesados demostrar documentalmente ante la DGI que el préstamo ha sido otorgado por Bancos o

Instituciones extranjeras previamente autorizadas por la autoridad competente en el país de la entidad que otorgue el préstamo;

- k) Los intereses, ganancias de capital y otras rentas que perciban las personas naturales o jurídicas residentes en el exterior, provenientes de títulos valores adquiridos a través de las bolsas de valores debidamente autorizadas para operar en el país;
- l) Los representantes diplomáticos nicaragüenses, si están sometidos a prestación análoga en el país donde está situada la representación, por lo cual deberá presentar una constancia de la Institución recaudadora de impuesto debidamente traducida al idioma español y autenticada por el Ministerio de Relaciones Exteriores ;
- m) Las remuneraciones que reciban las personas naturales residentes en el extranjero y que ocasionalmente presten servicios técnicos al Estado o instituciones oficiales, siempre y cuando dichas remuneraciones fuesen donadas por gobiernos, instituciones extranjeras o internacionales. En este caso, las personas interesadas deberán demostrar ante la DGI con un documento emitido por el Ministerio de Relaciones Exteriores, que su remuneración está siendo pagada con fondos donados al gobierno de Nicaragua.

Las personas naturales, jurídicas o las unidades económicas, residentes o no en el país, que perciban rentas de cualquiera de las fuentes que se indican a continuación, estarán sujetas a una retención definitiva de la siguiente forma:

1.- A los intereses devengados por depósitos colocados en instituciones financieras constituidas legalmente en nuestro país, con saldo promedio mensual, mayor o igual a cinco mil dólares de los Estados Unidos de América o su equivalente en moneda nacional al tipo de cambio oficial, se les retendrá el diez por ciento (10%).

2.- A la renta neta gravable de fuente nicaragüense que obtengan personas naturales no residentes o no domiciliadas en el país, se le retendrá el veinte por ciento (20%). La alícuota sobre la que recae la retención es sobre el total del monto a pagar.

Base Imponible del IR:

Según el art. 20 de la Ley de Equidad Fiscal, la base imponible para calcular el I. R. anual es la *renta neta*, entendida ésta como la renta bruta del contribuyente menos las deducciones señaladas en la ley.

Cuando la renta neta sea negativa o menor al pago mínimo definitivo del I. R., el cálculo del pago se determinará sobre el promedio mensual de los activos totales del año a declarar. La tasa de pago mínimo será del uno por ciento (1%) anual.²⁰

Conforme lo estipulado en el art. 12 de la Ley de Equidad Fiscal, al hacer el cómputo de la renta neta se harán las siguientes deducciones:

- 1.- Los gastos pagados y causados durante el año gravable, necesarios para la existencia o mantenimiento de toda fuente generadora de renta gravable.
- 2.- Los gastos financieros (intereses pagados y causados durante el año gravable por deudas del contribuyente, siempre que éstas se hayan invertido en la producción de renta gravable). En este caso, el contribuyente deberá demostrar ante la DGI el objeto del préstamo y su aplicación respectiva en las actividades o rentas sujetas al I. R.
- 3.- El costo de venta de los bienes o mercancías producidos o adquiridos en cualquier negocio, y el costo de los servicios prestados y de las demás actividades económicas necesarias para generar la renta gravable.
- 4.- Las erogaciones efectuadas por el contribuyente para prestar gratuitamente a sus trabajadores servicios destinados a la superación cultural y bienestar material de éstos;

²⁰ Artos. 20, 27 y 28 de la Ley de Equidad Fiscal.

siempre que estos gastos sean de aplicación general y formen parte de la política general de la empresa.

5.- El costo efectivo de los aportes pagados o causados por el contribuyente, en concepto de primas o cuotas derivadas del aseguramiento de los trabajadores, empleados por el mismo, hasta por el monto que fije la ley o, en su defecto, hasta un diez por ciento de sus sueldos o salarios.

6.- Hasta el diez por ciento de las utilidades que un contribuyente pague a sus trabajadores en concepto de sobresueldo, gratificaciones o participación de utilidades; siempre que se compruebe que el trabajo desarrollado a sido necesario para los fines del negocio y que tanto el sueldo como el complemento salarial es proporcional a la calidad del trabajo prestado y a la importancia del negocio, así como que es normal en relación a los que pagan las empresas del mismo giro o volumen de negocio.

7.- Las pérdidas provenientes de malos créditos, debidamente justificados, cuando el contribuyente no haya creado en su contabilidad las reservas autorizadas por la D GI. La pérdida deberá demostrarse con los siguientes documentos: a) Factura o recibo original en que conste el crédito otorgado, b) Documento legal o título valor que respalde el crédito otorgado; c) Dirección exacta del domicilio del deudor y su fiador; d) Documentos de gestiones de cobro administrativo y legales. Si la deuda deducida como incobrable es recuperada en cualquier tiempo, el contribuyente deberá declararla como ingreso gravable del período en que se recupere.

8.- La pérdida por cualquier causa de los elementos invertidos en la producción de la renta gravable, en cuanto no estuvieran cubiertas por seguros o indemnizaciones; ni por cuotas de amortización o depreciación necesarias para renovarlas o sustituirlas. En este caso será necesario que la pérdida ocurra dentro del período gravable, debidamente demostradas por el contribuyente y que sean verificadas por la DGI.

9.- Una cuota de amortización o depreciación necesaria para renovar o sustituir los bienes activos diferidos y activos depreciables, necesarios para la existencia de la fuente productora de renta gravable.

10.-Hasta el diez por ciento de sus utilidades gravables anuales por donaciones efectuadas en beneficio de: el Estado, sus instituciones o municipios; la Cruz Roja Nicaragüense y los Cuerpos de Bomberos; instituciones de beneficencia y asistencia social, artísticas, científicas, educativas, culturales y religiosas que tengan personalidad jurídica sin fines de lucro; las personas naturales o jurídicas dedicadas a las actividades de investigación, fomento y conservación del ambiente; y el Instituto contra el Alcoholismo y Drogadicción. En este caso es necesario soportar el recibo extendido por la entidad que recibió la donación y documentos que acrediten su personalidad jurídica y el cumplimiento de sus deberes como tal.

11.- Los impuestos a cargo del contribuyente

12.-Las cotizaciones al régimen de seguridad social, aplicadas por los empleadores en la elaboración de la nómina de pago mensualmente.

13.-Los gastos incurridos por los defensores de oficio en las localidades donde no exista la defensoría pública.

14.-El incremento bruto de las reservas mínimas correspondientes a deudores, créditos e inversiones de alto riesgo por pérdidas significativas o irrecuperables en las instituciones financieras, las que podrán deducir estos incrementos conforme a las normas prudenciales de evaluación y clasificación de activos que dicte la Superintendencia de Bancos y otras Instituciones Financieras, a quien la DGI podrá exigir un cálculo correcto del monto deducible indicado.

Para que puedan realizarse las deducciones referidas en líneas anteriores, será necesario que el contribuyente registre y documente debidamente los cargos y gastos efectuados.

Por otra parte debe anotarse que para efecto del pago del I. R., el Impuesto al Valor Agregado (IVA) no será considerado como ingreso. Así mismo, la ley en su arto. 17 establece qué gastos **no serán deducibles** de la renta bruta.

Así mismo, la ley establece que la Dirección General de Ingresos puede utilizar los métodos de valuación de inventario o sistema de costeo para establecer la renta neta o imponible.

Tasa del I.R.

El I. R. será tasado, recaudado y pagado sobre la renta imponible del correspondiente año gravable y el monto del mismo consistirá en las sumas que resulten de acuerdo con las siguientes disposiciones:

1.- Para las personas jurídicas en general, el impuesto a pagar será el 30% de su renta imponible.

2.- Para las personas naturales en general, el impuesto a pagar se calculará de conformidad con la tarifa progresiva siguiente:

RENTA GRAVABLE		IMPUESTO BASE	PORCENTAJE APLICABLE	SOBRE EXCESO DE
DE C\$	HASTA C\$			
1.00	50,000.00	0	0%	0
50,0001.00	100,000.00	0	10%	50,000.00
100,001.00	200,000.00	5,000.00	15%	100,000.00
200,001.00	300,000.00	20,000.00	20%	200,000.00
300,001.00	500,000.00	40,000.00	25%	300,000.00
500,001.00	a más	90,000.00	30%	500,000.00

Toda persona natural cuya renta bruta exceda los cincuenta mil córdobas netos durante el año gravable, y toda persona jurídica cualquiera que sea la cuantía de su renta, aún cuando esté exenta por la ley, deberá presentar ante la Dirección General de Ingresos una

declaración bajo advertencia del delito de falsedad en materia civil y penal, de sus rentas obtenidas durante el año gravable con los requisitos establecidos en la ley.

Las personas naturales cuyos únicos ingresos consistan en salarios o remuneraciones de una sola fuente, no estarán obligadas a presentar declaración de renta, sin perjuicio de las obligaciones correspondientes al retenedor, quien está obligado con responsabilidad solidaria a retener de la remuneración que pague, la cantidad correspondiente al IR.

Se exceptúan de la regla anterior, aquellos asalariados que hayan contratado invertir parte de sus rentas según la Ley 306, Ley de Incentivos para la Industria Turística de la República de Nicaragua, quienes quedan obligados a presentar su declaración anual en la oficina de la Renta de Administración más cercana a su domicilio, a fin de que se pueda generar el saldo a favor que se derive del incentivo fiscal que otorga dicha ley.

En caso que una persona natural obtenga ingresos de diferentes fuentes (como es el caso de las personas que se ejercen profesiones libres) y que consolidados excedan los cincuenta mil córdobas anuales, estará obligada a declarar y pagar el impuesto correspondiente. Cabe anotar que en relación a este aspecto, la DGI emitió una tabla de los porcentajes que se le deberán retener a las personas que ejercen profesiones libres, tales como abogados, técnicos en computación, contadores, etc. En el caso de los abogados, se les retiene el diez por ciento del monto en que asciendan sus honorarios por servicios profesionales realizados.

La renta neta de los profesionales se obtendrá deduciendo de la renta bruta producida por su trabajo, los gastos ordinarios, tales como arrendamiento de local, sueldo de empleados destinados exclusivamente a las actividades relacionadas con su profesión, taller o laboratorio y demás deducciones pertinentes señaladas en la Ley.

La declaración del I. R. deberá presentarse dentro de los tres meses posteriores a la fecha de cierre de su ejercicio fiscal. Los responsables retenedores en la fuente a cuenta del I. R., presentarán una declaración de las retenciones efectuadas; siendo la excepción de esta regla el caso cuando se trate de negocios o actividades ocasionales llevadas a efecto por

personas no domiciliadas en el país, pues en este caso la Dirección General de Ingresos exigirá la declaración y pago inmediato del impuesto, sin sujetarse a los términos y plazos establecidos en las reglas generales.

El año gravable general para todos los contribuyentes es el período fiscal ordinario comprendido entre el 1 de Julio de un año y el 30 de junio del año inmediato subsiguiente.

Las declaraciones de rentas se presentarán en formularios especiales suministrados por la DGI a las administraciones de rentas y otras oficinas, al precio que determine anualmente la DGI a costa del contribuyente.

Los contribuyentes podrán solicitar a la DGI un período anual especial, distinto al año gravable general para todos los contribuyentes, entre los siguientes:

- a) 1 de Abril de un año al 31 de Marzo del año subsiguiente,
- b) 1 de Octubre de un año al 30 de Septiembre del año subsiguiente,
- c) 1 de Enero al 31 de Diciembre de un mismo año.

Determinación y Forma de Pago del I. R.

El I. R. será determinado y liquidado anualmente en la declaración del contribuyente en el período fiscal correspondiente, debiendo pagarse anualmente mediante anticipos o retención en la fuente, cuya oportunidad, formas y montos los determinará el Poder Ejecutivo en el ramo de hacienda.

Compensación y Devolución de Saldo.

Del I. R. anual determinado se deducirán los anticipos y las retenciones en la fuente pagadas durante el año gravable a cuenta del I. R., y si de la aplicación de las retenciones o pagos anticipados existiere saldo del impuesto a pagar, dicho saldo deberá cancelarse a

más tardar en la fecha para presentar la declaración²¹. En caso contrario, o sea que las retenciones y anticipos excedan las sumas del impuesto a pagar, éstos se devolverán mediante “Crédito Compensatorio a otras obligaciones fiscales exigibles por orden del vencimiento”, previa resolución favorable de la DGI. Si después de esta aplicación resulta un saldo a favor del contribuyente, éste será reembolsado en efectivo dentro de los treinta días después de notificada dicha resolución.

Cuando se omita la deducción de una retención o un anticipo en la declaración, ésta caducará dentro de los cuatro años subsiguientes.

2.- IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

El Impuesto al Valor Agregado (IVA) grava los actos realizados en territorio nacional sobre las actividades de:

- 1.- Enajenación de bienes,
- 2.- Prestación de Servicio,
- 3.- Importación e internación de bienes.

Se entiende por enajenación, todo acto o contrato que conlleve la transferencia del dominio o de la facultad para disponer de un bien como propietario independiente de la denominación que le asignen las partes, y de forma de pago del precio pactado. También se entiende por enajenación: las donaciones, adjudicaciones a favor del acreedor, el faltante de bienes en los inventarios, el autoconsumo, la entrega de un bien inmueble al cliente construido con material proporcionado por el mismo, el fideicomiso, la aportación a una sociedad de la totalidad o parte de los bienes de una persona, entre otros.

Se entiende como prestaciones de servicios todas aquellas operaciones onerosas que no consistan en la transferencia de dominio de bienes muebles, señalándose entre otras, las

²¹ Artos. 32 y 33 de la Ley de Equidad Fiscal.

siguientes:

1.- Prestación de toda clase de servicios, sean permanentes, regulares, continuos o periódicos (excepto los prestados por asalariados o los relacionados con el régimen de seguridad social).

2.- Arrendamiento de bienes y servicios en general;

3.- Los servicios prestados por profesionales y técnicos superiores, que ejerzan profesiones liberales, independientemente de ser poseedores o no de títulos universitarios o técnicos superior que los acredite como tales.

Se entiende por importación e internación de bienes, la introducción al país de bienes tangibles extranjeros y la adquisición en el país de bienes tangibles enajenados por personas que los introdujeron libre de impuestos mediante franquicia aduanera.

El IVA no formará parte de su misma base imponible, y no será considerado como ingreso a los efectos del IR o tributos de carácter municipal. Así mismo, no se considerará base imponible sujeta al IVA los intereses moratorios y el diferencial cambiario que se generen por la enajenación de bienes o en la prestación de servicios.

En el caso de enajenación de bienes, la base imponible del IVA será el valor de la transacción establecido en la factura o documento, más toda cantidad adicional por cualquier otro concepto; mientras que en el caso de la prestación de servicios, la base imponible será el valor de la contraprestación más toda cantidad adicional por cualquier otro concepto, excepto la propina en su caso, que queda a criterio del consumidor. Para la importación e internación de bienes, la base imponible será el valor en Aduana, más toda cantidad adicional por otros impuestos de cualquier índole que se recauden al momento de la importación o internación y los demás gastos que figuren en la documentación aduanera. La misma base se aplicará cuando el importador esté exento de impuestos arancelarios, pero no del IVA.

Cuando la enajenación de un bien gravado conlleve la prestación de un servicio no gravado, el gravamen recaerá sobre el valor conjunto de la enajenación y de la prestación del servicio. En cambio, cuando la prestación de un servicio gravado conlleve la enajenación indispensable de un bien no gravado, el gravamen recaerá sobre el valor conjunto de la prestación y de la venta.

Las personas naturales o jurídicas y las unidades económicas que lleven a efecto de modo independiente, habitual u ocasionalmente, las operaciones afectas al pago del IVA, aunque no sea con fin lucrativo, serán sujetos del impuesto con obligación de trasladarlo a los adquirentes o usuarios, de los bienes o servicios respectivamente, que brinde, por lo cual serán considerados como responsables recaudadores. Se excluye de esta obligación al Estado y sus organismos por sus actos o actividades de derecho o función pública.

Los responsables recaudadores que realicen de forma habitual las operaciones antes referidas, deberán cumplir las siguientes obligaciones: inscribirse como tal en la Administración de Renta u oficinas autorizadas por la DGI y mantener actualizados los datos suministrados en la inscripción; responder solidariamente por el importe del IVA no trasladado; mantener en lugar visible la lista oficial de precios de las mercadería que vendiere o de los servicios prestados, así como la tasa de impuesto que recayere sobre ellas; llevar libros contables y registros especiales autorizados conforme la Legislación Tributaria Común; mantener en lugar visible al público la constancia de responsable recaudador, informar inmediatamente la pérdida de ésta o devolverla cuando deje ejercer tal función; mantener copia de la declaración de exportación, sin la cual se reputara que los bienes han sido enajenados en el país; extender la factura o expedir documentos que comprueben el valor de las operaciones gravadas, señalando en los mismos expresamente y por separado, el IVA que se traslada; solicitar autorización a la DGI para realizar operaciones gravadas a través de medios electrónicos; presentar las declaraciones mensuales a la DGI, aún cuando no haya realizado operaciones; llevar registro de los descuentos, bonificaciones o devoluciones que otorguen o reciban, y del IVA que se cancele o restituya, según sea el caso.

El IVA se liquidará aplicando la tasa del 15% a los valores determinados, salvo en el caso de las exportaciones, para las que se establece la tasa cero por ciento (0%), que permitirá la acreditación o devolución del IVA trasladado por los insumos, materias primas, bienes intermedios y de capital utilizados en la producción de los bienes exportados.

El IVA incidirá una sola vez sobre el valor agregado de las varias operaciones de que pueda ser objeto un bien o un servicio gravado, mediante la traslación y acreditación del mismo. La traslación del IVA consiste en cobrar el monto de dicho impuesto establecido en la ley, a las personas que adquieran los bienes o reciban los servicios; constituyendo el monto total de la traslación el débito fiscal. La traslación se hará facturando en forma expresa y por separado, el precio libre de impuesto y el impuesto correspondiente, así como en caso necesario, la exención del mismo. En el caso de los contribuyentes que paguen el IVA con base en el Régimen Especial Simplificado de Cuota Fija, expedirán el documento sin desglosar el impuesto, haciéndose constar en el documento que el impuesto está incluido en el precio.

Se comprenden también como servicios gravados, el valor del boleto de entrada o derecho de mesa a bares, cabaret, salones de fiesta, discotecas, centros nocturnos, parques de diversión electrónica, centros de diversión o recreo y cualquier otro espectáculo público, así como las cuotas de membresía a clubes o centros de diversión.

Las Salas de Cine y otros negocios que expidan boletos de admisión, el monto del IVA estará incluido en el valor del boleto, por lo cual cada uno de éstos será numerado en orden sucesivo, y en una factura global diaria se desglosará el precio de entrada y el valor del IVA, debiendo incluirse en la declaración respectiva un anexo que detalle la numeración de los boletos vendidos en el período respectivo.

Según el arto. 42 de la Ley de Equidad Fiscal, la acreditación consiste en restar del monto del IVA que el responsable recaudador hubiese trasladado, el monto del IVA que a su vez le hubiese sido trasladado y el IVA que se hubiese pagado por la importación o internación

de bienes y servicios, o crédito fiscal. El derecho de acreditación es personal y no será transferible, salvo el caso de fusión de sociedades y sucesiones.

Para acreditar el IVA es necesario que: a) éste corresponda a los bienes y servicios recibidos, necesarios en el proceso económico para la enajenación de bienes o prestación de servicios gravados por el IVA (esto incluye las operaciones con tasa cero por ciento); b) las erogaciones correspondientes por las adquisiciones de bienes y servicios, sean deducibles para fines del Impuesto sobre la Renta; y c) esté detallado en forma expresa y por separado, en la factura o en la documentación, salvo que la DGI autorice formas distintas en casos especiales.

Deben pagar el IVA todas las personas naturales o jurídicas y las unidades económicas que realicen actos o actividades para adquirir bienes o contratar servicios, incluyendo al Estado y todos sus organismos nacionales, municipales y de las regiones autónomas, sobre todo cuando enajenen bienes y presten servicios distintos de los de autoridad o de derecho público. Se exceptúan de la obligación de aceptar el traslado del IVA y de su pago (siempre que exista reciprocidad con nuestro país), a los diplomáticos, las representaciones diplomáticas o consulares, los organismos o misiones internacionales acreditadas en el país, las iglesias, denominaciones, confesiones y fundaciones religiosas que tengan personalidad jurídica, y las entidades declaradas exentas en nuestra Constitución Política en cuanto a sus actividades relacionadas directamente con sus fines.

En el caso de compra de bienes y prestación de servicios, el IVA se pagará por períodos mensuales (cada mes del año calendario) y en la importación o internación de bienes, el pago se hará previo al retiro del bien del recinto o depósito aduanero. En el caso de enajenaciones posteriores a las importaciones o internaciones con franquicia aduanera, el pago del IVA se hará conforme lo estipulado en el Reglamento a la Ley de Equidad Fiscal.

Cuando se enajene un bien o se preste un servicio de forma ocasional por el que deba pagarse el IVA, el contribuyente lo pagará mediante declaración que presentará en la Administración de Rentas respectiva, a más tardar dentro de los siete días hábiles

siguientes a aquel en que se realiza el acto o el recibo de la contraprestación. La declaración en estos casos deberá presentar mensualmente, en formularios especiales que proporcionarán las Administraciones de Rentas, en los que consignará todos los datos señalados en el formato y anexos que proporcionen información propia del negocio establecido a través de disposiciones técnicas. La declaración podrá firmarse indistintamente por el obligado o su representante legal, y de ésta se entregará una copia al interesado, debidamente firmada y sellada por el receptor, la cual será suficiente prueba de su presentación.

La DGI también podrá exigir a los responsables recaudadores el pago del IVA mediante las liquidaciones y declaraciones que deberá presentar mensualmente, en la forma establecida anteriormente (en formularios especiales que proporcionarán las Administraciones de Rentas y anexos que proporcionen información propia del negocio establecido a través de disposiciones técnicas).

Entiéndase por período mensual, cada mes del año calendario. Los responsables recaudadores previa liquidación efectuarán el pago del IVA a más tardar el día quince del siguiente mes. Si ese día fuese inhábil, el pago será exigible el día hábil inmediato posterior.

Están exentas del pago del IVA las enajenaciones de: Libros, folletos, revistas, materiales escolares y científicos, diarios y otras publicaciones periódicas, así como los insumos y las materias primas necesarias para la elaboración de estos productos; Medicamentos, vacunas y sueros de consumo humanos, órtesis, prótesis, así como las maquinarias, equipos, repuestos, los insumos y las materias primas necesarias para la elaboración de estos productos; El papel, maquinaria y equipo, así como refacciones para los medios de comunicación sociales (escritos, radiales y televisivos) que cumplan los requisitos señalados en la reciente reforma a la Ley de Equidad Fiscal; los granos de la canasta básica como arroz, frijoles, azúcar, aceite comestible, café molido, la tortilla, la sal, soya, maíz, sorgo y la harina de éstos dos, el pan simple y el pan dulce tradicional, las levaduras vivas para uso exclusivo en la fabricación de estos dos últimos, pinol y pinolillo; vegetales, frutas frescas, legumbres y demás bienes agrícolas producidos en el país, no sometidos a procesos de

transformación o envases, excepto flores o arreglos florales; huevos, leche modificada, preparaciones para la alimentación de lactantes, queso artesanal, producción nacional de productos de higiene personal; producción nacional de ropa; carnes de res, pollo, cerdo o mariscos, excepto lomos y filetes, pechugas de pollo, vendidos por separado o como parte integral del animal, embutidos, moluscos y crustáceos.; la transmisión de propiedades inmuebles; las moneda de circulación nacional, billetes de lotería ordinaria o instantánea, participaciones sociales y demás títulos valores, excepto los certificados de depósitos que incorporen la posesión de bienes; entre otros.

Están exentos del pago del IVA los siguientes servicios: los servicios de salud humana en cualquiera de sus modalidades, entendidos como los prestados por médicos, hospitales y laboratorios, entre otros, incluso los seguros de vida; la prima de contratos de seguros contra riesgos agropecuarios y de los seguros exigidos por la Ley para el Régimen de Circulación Vehicular e Infracciones de Tránsito; los espectáculos montados con deportistas no profesionales, para el que se requerirá el aval del Director del INJUDE y los espectáculos promovidos por entidades religiosas con fines para los se han constituido, o sea exclusivamente dirigidos al culto; el transporte interno en cualquiera de sus modalidades; los servicios de enseñanza prestados por entidades y organizaciones de naturaleza educativa; el suministro de energía y corriente eléctrica para riego en actividades agropecuarias; el suministro de energía para el consumo doméstico cuando sea menor o igual a 300 Kw./h mensual; el suministro de agua potable, excepto el hielo y el agua envasada; los intereses de préstamos y los servicios inherentes a la actividad financiera otorgados por instituciones financieras, asociaciones y fundaciones civiles con o sin fines de lucro, autorizadas por la Superintendencia de Bancos y otras instituciones; los contratos de construcción de viviendas de interés social, aprobados por el INVUR; el arrendamiento de inmuebles destinados a casa de habitación, a menos que éstos se proporcionen amueblados; el arrendamiento de tierras, maquinarias o equipos para uso agropecuario, forestal o cuícola.

Están exentas del pago del IVA las importaciones e internaciones de bienes cuya enajenación en el país no esté sujeta al pago del IVA, excepto las importaciones de bienes usados.

La Ley de Equidad Fiscal dispuso en su arto. 130, último párrafo, que la tasa general del IVA se reduciría del 15% al 14% a partir del mes de Mayo del 2004, siempre y cuando la recaudación en base anual obtenida por la aplicación de dicha ley, prevista en 1.7 % del Producto Interno Bruto, sea mayor a esa cantidad en 0.6% del Producto Interno Bruto; sin embargo, dicha tasa no se redujo a pesar de ser superada la base de recaudación prevista.

3.- IMPUESTO SELECTIVO AL CONSUMO

El impuesto selectivo al consumo (ISC) afecta el valor de las enajenaciones, importaciones e internaciones de los bienes señalados en la ley de equidad fiscal y el anexo a la misma, entre los que están los siguientes: derivados del petróleo; vegetales; extractos y jugos; de carne, pescado o crustáceos o demás invertebrados acuáticos; tapioca y sus sucedáneos preparados con fécula, en copos, grumos, granos perlado, cerniduras o formas similares; pólvora; artículos de mesa o de cocina, de madera; alfombras y revestimiento para el suelo, de materia textil, incluso confeccionados; revestimientos de materia textil para paredes; prendas de vestir confeccionadas con tejidos de punto; pieles y demás partes de ave con sus plumas o plumón, plumas, partes de plumas, plumón y artículos de estas materias, excepto los cañones y astiles de plumas trabajados. Así mismo están afectos al ISC los relojes de tablero de instrumentos para automóviles, aeronaves, barcos o demás vehículos; manufacturas de vidrio; vehículos automóviles y demás vehículos terrestres, chapado de oro sobre metal común o sobre plata, en bruto o semilabrado, chapado de platino sobre metal, común, plata u oro, en bruto o semilabrado; entre otros.

Están exentas del pago del ISC las importaciones de combustibles utilizados para la generación eléctrica.

El ISC afecta los bienes únicamente en su primera enajenación, independientemente del número de negociaciones que posteriormente se realicen.

Las tasas a aplicarse en concepto de ISC son las que están contempladas en la tabla de valores, variadas según el bien del que se trate.

Los bienes gravados con el ISC se describen e interpretan conforme a la nomenclatura del Sistema Arancelario Centroamericano (SAC) vigente.

Las exportaciones están gravadas por el ISC con la tasa cero por ciento (0%).

Los bienes derivados del petróleo y el azúcar estarán gravados con el ISC como impuesto conglobado o único en el precio, por lo que no podrán gravarse en sus ventas con ningún tributo municipal ni con el IVA.

La base imponible en la enajenación de bienes, será el precio de venta de fabricante o productor. En la importación de bienes, será el valor de aduana más del Derecho Arancelario de Importación (DAI) y demás gastos que figuren en la declaración de importación o en el formulario aduanero de internación. En el caso del petróleo y sus derivados, la base imponible es el precio del galón americano de 3.785 litros, que será la unidad de medida para determinar el débito fiscal, por lo que al estar el precio dolarizado, para pagar el impuesto en córdobas se utilizará el tipo de cambio oficial del córdoba con respecto al dólar de los Estados Unidos de América que publica el Banco Central de Nicaragua. Para las importaciones o enajenaciones de bebidas alcohólicas vinos, cervezas, aguas gaseadas, aromatizadas, jugos, bebidas, refrescos y cigarrillos, la base imponible será el precio de venta al detallista.

Los fabricantes, productores o importadores de bienes deberán inscribirse como grandes contribuyentes en la Administración de Rentas de Grandes Contribuyentes, cuando su domicilio fiscal sea la ciudad de Managua. En caso de no tener su domicilio fiscal en la ciudad de Managua, deberán inscribirse en el registro que para tal efecto llevarán las Administraciones de Rentas de su localidad. Los grandes contribuyentes podrán extender sus facturas de venta sin separar el precio del producto el ISC y el IVA, previa autorización de la DGI.

El responsable recaudador trasladará el ISC a las personas que adquieran los bienes gravados con dicho impuesto al cobrarle a éstas el impuesto conforme las tasas del ISC

establecidas en la ley. El monto total del traslado constituirá el débito fiscal del responsable recaudador y no será considerado como ingreso gravable para efectos del IR o tributos municipales.

Los responsables recaudadores del ISC, deberán cumplir las siguientes obligaciones: inscribirse como tal en la Administración de Renta u oficinas autorizadas por la DGI a partir de la fecha en que efectúen actividades gravadas; trasladar el impuesto en la primera enajenación de bienes; extender facturas o expedir documentos que comprueben el valor de las operaciones gravadas; liquidar el ISC conforme a lo dispuesto en la ley e incluirlo en la factura o documento de venta; presentar las declaraciones a la DGI y efectuar el entero del impuesto trasladado; responder solidariamente por el importe del ISC no trasladado a los adquirentes de bienes gravados; registrar el precio de venta al consumidor ante la DGI; entre otras.

Además de las obligaciones antes referidas, los importadores como responsables recaudadores deberán presentar ante la DGI una lista de precios sugerido al consumidor final de cada uno de los bienes que importen y actualizarla constantemente; llevar libros contables y registros auxiliares, así como registros diarios actualizados de sus importaciones, producción y venta de bienes; presentar ante las autoridades fiscales las declaraciones o documentos comprobatorios de la adquisición u origen de los bienes afectos al impuestos; presentar los recibidos oficiales de caja que amparen el pago de los Derechos Arancelarios a la Importación y demás gravámenes.

Los responsables recaudadores deberán liquidar el ISC por períodos mensuales cortados el último día de cada mes, o en plazos menores determinados administrativamente por la DGI.

Están obligados al pago del ISC los siguientes sujetos pasivos:

- 1.- El fabricante, ensamblador o productor no artesanal y los importadores de bienes de la industria fiscal, en la enajenación de bienes. También será considerado como fabricante el que encarga a otros la fabricación o producción de bienes gravados.

2.- Las personas naturales, jurídicas o unidades económicas que introduzcan o en su nombre introduzcan bienes, en la importación o internación de éstos.

El ISC se pagará de la siguiente manera:

- a) En la enajenación de bienes, el pago se hará mensualmente a la DGI dentro de los quince días subsiguientes al período gravado:
- b) En la importación o internación de bienes, el pago se hará previo al retiro del bien del recinto o depósito aduanero; y
- c) En el caso de enajenaciones posteriores a las importaciones o internaciones con franquicia aduanera, el pago se hará una vez realizada la transacción y no haya prescrito el impuesto.

4.- IMPUESTO DE TIMBRE FISCAL

El Impuesto de Timbre Fiscal (ITF) recae sobre todos los documentos indicados en la ley, que sean expedidos en Nicaragua o en el extranjero, cuando tales documentos deban surtir efectos en el país, y se pagará indistinta o conjuntamente en papel sellado, timbres o con soporte de recibo fiscal.

El ITF se pagará de una sola vez simultáneamente con el otorgamiento o expedición del documento gravado, y en el caso de escrituras públicas, al librarse los primeros testimonios de ellas.

El ITF se paga adhiriendo al documento los timbres en la cuantía correspondiente y cancelando los mismos, perforando, sellando o fichando los timbres.

En el caso de que un mismo documento contenga actos o contratos diversos, otorgados por personas diferentes o por su propia naturaleza, el timbre establecido deberá pagarse por cada uno de dichos actos o contratos.

En el caso de los protocolos de los notarios, los testimonios de escrituras públicas y los expedientes judiciales, el ITF se pagará escribiendo en el papel de clase especial confeccionado por el Gobierno (que lleve impreso el valor correspondiente), sin perjuicio del impuesto aplicable al documento mismo según el tipo de acto o contrato que contenga.

Los notarios, personas que otorguen o expidan documentos, o funcionarios públicos que intervengan o deban conocer en relación a los mismos, son solidariamente responsables del pago del impuesto.

Los timbres tendrán vigencia anual. Todo timbre fiscal emitido en el año inmediato anterior podrá cambiarse en la misma cantidad y calidad por los timbres elaborados para el nuevo año; debiendo realizarse dicho cambio en el primer trimestre del año en cualquier administración de rentas, previa solicitud escrita a la cual se deberá adjuntar los timbres a cambiarse en buen estado y sin evidencia de haber sido usados. Los timbres fiscales que hayan sido devueltos por perder su vigencia, deberán devolverse al Almacén General de Especies Fiscales de la DGI.

El papel sellado de protocolos y testimonio conservan su vigencia, por tanto no se reponen anualmente.

Todo documento en el que se utilice un timbre vencido, se tendrá como no timbrado y dicha acción se sancionará de acuerdo a lo establecido en la legislación tributaria vigente.

Las personas naturales o jurídicas que deseen vender timbres fiscales y papel sellado deberán obtener una patente por parte de la DGI, la que una vez obtenida deberá ser renovada en el primer mes de cada año. Los patentados tendrán un honorario del diez por ciento (10%), que será entregado en especie (timbres), que será anotado en el recibo fiscal.

A los tenedores de patente que en cualquier forma violen la Ley o el Reglamento de la misma, se les cancelará de inmediato la patente otorgada.

SANCIONES ESTABLECIDAS EN LA LEY DE EQUIDAD FISCAL

Sin perjuicio de las infracciones y sanciones contenidas en la Legislación Tributaria Común, en el Decreto 41-91, y demás leyes fiscales, la ley de equidad fiscal estipula lo siguiente:

1.- Se aplicará un recargo del cinco por ciento (5%) por cada mes o fracción de mes de mora sobre el saldo insoluto, al responsable recaudador o retenedor que no pague, o entere fuera del plazo establecido, la totalidad o parte del monto del impuesto que corresponda.

2.- Serán multados con un monto igual al doble del impuesto o retención cobrado, a quienes sin tener la obligación de trasladar el impuesto lo cobren a sus clientes o usuarios, sin perjuicio de la acción penal que por el delito de estafa estipula esta ley, penada en este caso con dos años de prisión.

3.- Será castigado con pena de un año de prisión por el delito de estafa, al responsable recaudador que no entere a la DGI el monto del IVA trasladado, sin perjuicio del delito de defraudación fiscal y del delito de defraudación y contrabando aduanero.

4.- Será castigado con pena de dos años de prisión por el delito de estafa, a quienes cobren el impuesto en operaciones no gravadas y se lucraren con su producto por no enterarlo a la DGI, sin perjuicio del delito de defraudación fiscal y del delito de defraudación y contrabando aduanero.

Si el responsable recaudador fuere una persona jurídica, para efectos de la pena corporal se entenderá que el delito ha sido cometido por la persona natural responsable de su administración directa o de la administración de la otra persona jurídica que fuere el administrador en su caso. En estos casos la DGI podrá ordenar administrativamente el

cierre temporal o definitivo del establecimiento o negocio, o la intervención administrativa del mismo.

La acción penal por el delito de estafa prescribirá conforme las disposiciones del derecho común (a los cinco años, según el arto. 115 Pn.).

D.- RECAUDACIÓN TRIBUTARIA

El procedimiento de recaudación tributaria, según el tributo del que se trate, está establecido en la ley específica que regula dicho tributo; sin embargo, en los casos en que la ley no prevé el procedimiento fiscal a seguir, se observarán los procedimientos generales establecidos en la Legislación Tributaria Común. La actividad que se lleva a cabo para la efectiva adquisición de la prestación por parte del ente público se denomina: Gestión Tributaria.

Entre las funciones o actividades que integran la gestión tributaria aparece la de recaudación que consiste en el ejercicio de la función administrativa conducente a la realización de los créditos tributarios y demás de derecho público.

La titularidad de las competencias en este ámbito, le corresponde al órgano estatal que la ley señala.

Cabe anotar que el pago o cumplimiento es el modo normal de extinción de la deuda tributaria; siempre y cuando se realice en el período voluntario, de manera espontánea por el sujeto pasivo en el caso de autoliquidaciones, o bien cuando sea exigido de manera expresa por la Administración mediante la notificación del correspondiente acto de liquidación.

La gestión de los tributos se resume, en tres actividades fundamentales: la liquidación, la recaudación y la inspección.

La *liquidación* tiene como objeto la determinación de la deuda tributaria y el importe de la misma; mientras que la *recaudación* se orienta a su realización, a exigir el pago, incluso en vía coactiva, de acuerdo con el privilegio de ejecución de los propios actos de la administración. La *inspección* es una actividad auxiliar respecto de ellas, y de modo especial respecto de la liquidación, al tener por objeto la investigación de los hechos imposables y demás circunstancias relevantes para la correcta aplicación de los tributos.

La liquidación de oficio supone la actuación de la Administración de Rentas que aun sin contar con la declaración del sujeto pasivo, se encuentra en condiciones de iniciar el procedimiento sobre la base de datos o antecedentes que obren en su poder, considerados suficiente para el desarrollo de su actividad sin necesidad de recurrir a las específicas actuaciones de investigación.

Como se establece en la ley de Equidad Fiscal, entre las obligaciones o deberes formales del sujeto pasivo, está la de formular cuantas declaraciones y comunicaciones se exijan para cada tributo; entre éstas destaca la declaración del hecho imponible con finalidad de iniciación de procedimiento, que es regulada de manera específica por la normativa de cada tributo; considerándose como declaración tributaria todo documento por el que se manifieste o reconozca espontáneamente ante la Administración tributaria que se han dado o producido las circunstancias o elementos integrantes, en su caso, de un hecho imponible.

Los sujetos obligados a presentar la declaración son los contribuyentes o, en su caso, los sustitutos y los retenedores, que formularán declaración relativa al presupuesto y elementos de su obligación de retener.

Las declaraciones deberán presentarse dentro de los plazos previstos en la Ley, según el impuesto del que se trate. La declaración normalmente es escrita.

El primero de los efectos de una declaración validamente presentada, siempre que la misma sea completa y veraz, es el de considerar el cumplimiento del deber, evitando la aplicación de sanciones por incumplimiento.

El efecto típico de la liquidación, es el de convertir en exigible la deuda tributaria, que previamente existe en forma ilíquida. Toda liquidación reglamentaria notificada al sujeto pasivo constituye para éste una obligación de satisfacer la deuda tributaria.

Con relación a la liquidación, el Reglamento a la Ley de Equidad Fiscal establece la liquidación de oficio en sus artos. 178 y siguientes, en el caso de que el contribuyente no hubiese presentado la declaración de sus impuestos; disponiendo que la DGI, a través de la dirección de fiscalización y /o administraciones de rentas respectivas, tasará de oficio los impuestos a cuenta del contribuyente, que se tendrán como declaraciones presentadas por el mismo.

Estas tasaciones se practicarán al IVA, ISC; anticipos de IR o IR anual, al contribuyente que no haya presentado su declaración mensual por tres o más períodos. En cuanto a las retenciones en la fuente a cuenta del IR, estas se harán al contribuyente que no haya presentado su declaración quincenal.

La tasación de los impuestos se realizará conforme las últimas seis declaraciones presentadas en períodos anteriores, tomando la declaración más alta y en base a ésta se efectuará la declaración del impuesto.

La Administración de Renta respectiva pondrá en conocimiento del contribuyente la liquidación efectuada, quedando éste obligado a aceptar y pagar dicha liquidación. En caso de negativa, quedará sujeto a las sanciones establecidas en la ley.

En caso de que con anterioridad a la liquidación oficiosa no se hayan presentado declaraciones o cuando el monto no conste en libros y registros contables, la DGI para determinar el débito fiscal procederá a estimar el monto presuntivo de las actividades gravadas tomando en cuenta los medios indirectos de investigación económica, parámetros económicos y de mercado del sector o actividad, o cualquier dato que equitativa y lógicamente apreciado sirva para determinar la capacidad tributaria de la persona.

En el caso que el contribuyente no hubiese presentado declaración, el derecho a solicitar liquidación, devolución y aplicación de las retenciones que tenga a su favor, no se extenderá a más de dos años contados a partir del período gravable en que éstas fueron causadas, quedando facultada la DGI para aplicar de oficio la suma retenida al impuesto correspondiente.

Cuando la DGI se entere de que existen responsables recaudadores o contribuyentes que no están registrados conforme lo establecido en la ley, esta procederá a inscribirlos de oficio en la Administración de Renta respectiva, sin perjuicios de las sanciones correspondientes (multa con un monto igual al impuesto no pagado, a partir de la fecha en que debieron inscribirse).

FASES DE LA RECAUDACIÓN

Dentro de la recaudación se distinguen dos fases o procedimientos: La fase o procedimiento de pago en período voluntario, y la fase o procedimiento de apremio.

1) FASE O PROCEDIMIENTO VOLUNTARIO

En el período voluntario, la competencia está atribuida a los órganos de gestión, es decir, a las Delegaciones de Administraciones del Ministerio de Hacienda y Crédito Público; y en particular de la Dirección General de Ingresos (Administraciones de Rentas). No obstante, en cuanto a la realización material del pago, este servicio de caja también puede ser desempeñado por otros órganos financieros (sistema bancario), si así lo determina el órgano titular de la actividad de recaudación.

Los *sujetos* que pueden realizar el pago de la deuda fiscal durante el periodo voluntario son los sujetos pasivos que tengan interés de cumplir la obligación tributaria; los administradores designados administrativamente o judicialmente de los bienes o negocios intervenidos o administrados judicial o administrativamente, o un tercero. Sobre este último caso (pago por tercero), la cuestión más importante que hay es lo concerniente a la

legitimación del tercero para reclamar la devolución de lo indebidamente satisfecho. La situación puede presentarse en la práctica en aquellos casos en que una de las partes de un contrato asume la obligación de satisfacer los impuestos correspondientes a la otra que encontraba apoyo en el principio de inderogabilidad de la obligación tributaria, que obliga a la Administración a desconocer los efectos de dichos pactos, con independencia de su validez en la esfera privada.

Los retenedores serán solidariamente responsables de la suma que retengan con las responsabilidades de un depositario judicial, debiendo enterar la retención dentro de diez días de haberla realizado, en la Administración de Rentas respectivas, donde percibirá una boleta única para demostrar el pago del impuesto y obligar al acreedor a la cancelación de la deuda.

El *objeto del pago* es la prestación tributaria, constituida por una suma de dinero determinada de acuerdo con lo previsto por la ley.

La forma de pago, según nuestra legislación nicaragüense, debe realizarse en efectivo por la totalidad del crédito fiscal, debiendo concurrir respecto a él todas las circunstancias de lugar, tiempo, forma y autoridad receptora que la misma ley establece.

Al momento de efectuar el pago, las fracciones de un córdoba se ajustarán cuando sean mayores de cincuenta centavos, a la totalidad del córdoba siguiente y cuando sean inferior a cincuenta centavos, el córdoba inmediato anterior.

Con relación al lugar de pago, la ley señala que debe realizarse en las cajas del órgano competente para su admisión o en las de los órganos o personas autorizadas, de acuerdo a la ley o reglamento (entidades colaboradoras como los bancos y caja de ahorro).

La ley de Equidad Fiscal señala los plazos o momentos en que debe efectuarse el pago del impuesto que se trate.

Las liquidaciones administrativas notificadas, deben indicar el plazo del pago del tributo conforme la ley o Reglamento; por lo que el pago se efectuará dentro del plazo señalado.

Las deudas de notificación colectiva y periódica, cuya norma reguladora no establezcan un plazo específico, serán pagadas en el plazo que establezca el órgano tributario de la actividad y la deuda cuya liquidación esté encomendada a las Aduanas, en los plazos establecidos en las normas que las regulan.

En el caso de deudas que deban ingresarse mediante declaración – liquidación- el plazo es el establecido reglamentariamente para la presentación de la misma.

En las deudas que se satisfagan mediante efectos timbrados, se satisfacen simultáneamente con la realización del hecho imponible

Una vez liquidada la deuda tributaria y notificada las condiciones de pago, ésta podrá aplazarse para facilitar el pago de las deudas tributarias en aquellos supuestos en que la situación económica del obligado le impida realizarlo sin quebranto. En este supuesto, las cuotas aplazadas podrán devengar interés de demora y garantizarse debidamente por hipoteca, prenda, aval bancario u otra garantía suficiente.

La solicitud de aplazamiento requiere el ofrecimiento de garantía suficiente, que normalmente será aval solidario de una entidad de crédito, o bien, una hipoteca inmobiliaria, prenda con o sin desplazamiento, fianza personal y solidaria o cualquier otra que se estime suficiente.

El efecto primordial del pago realizado con los requisitos exigidos en la deuda, es que libera al deudor y demás responsables de la deuda fiscal; sin embargo, no presupone el pago de deudas anteriores que estén en descubierto, ni extingue el derecho de la Hacienda Pública a percibirlos, sin perjuicio de los efectos de la prescripción.

En caso que el sujeto pasivo de la relación fiscal pretenda efectuar una consignación para liberarse de la carga fiscal o suspender la ejecutoriedad de un acto impugnado, es importante señalar que ésta no debe realizarse por vía judicial, sino ante un órgano administrativo.

La consignación con finalidad de suspensión de la ejecutoriedad del acto impugnado tiene lugar en los casos de interposición de reclamaciones o recursos, aunque en estos casos también pueden conseguirse el mismo efecto afianzando la deuda impugnada con aval suficiente.

La falta de pago en período voluntario determinará la apertura del procedimiento recaudatorio por la vía de apremio, que se producirá, según lo previsto en la Legislación Tributaria.

En tanto no se produce dicha actividad por parte de la Administración, con conocimiento formal del sujeto pasivo, el obligado que no ingresó en el plazo legal puede decidir espontáneamente hacerlo, lo cual conduce a la cuestión de las llamadas “declaraciones complementarias”, o, lo que es lo mismo, de los efectos del ingreso espontáneo fuera de plazo.

Según nuestra Legislación Tributaria Común, el crédito fiscal se extingue:

- a) Por el pago
- b) Por la prescripción
- c) Por la compensación

2.- FASE O PROCEDIMIENTO DE APREMIO

La iniciación de la vía de apremio tiene como consecuencia el incremento de la deuda tributaria impagada, añadiéndose a la cuota inicial dos nuevos conceptos: los intereses de mora y el recargo de apremio.

Por lo que se refiere a los intereses de mora, está clara su naturaleza de reacción compensatoria o de indemnización por el retraso en el pago. En consecuencia, son exigibles, los devengados desde el vencimiento del plazo para el ingreso en período voluntario.

En cuanto a la naturaleza del recargo de apremio, existe discusión en la doctrina. Puede entenderse, que se trata de una figura en la que se suman diversas justificaciones: por un lado, incentivar al pago puntal; por otro, indemnización a la Administración de los gastos ordinarios del procedimiento de apremio y de la propia existencia del servicio de recaudación ejecutiva. En todo caso, su función sería análoga a la que cumplen las cláusulas penales por incumplimiento en los contratos.

La vía de apremio constituye un procedimiento diferenciado respecto del de recaudación en período ordinario. Esto se pone de manifiesto de manera visible en el hecho de que la competencia en esta vía se halla atribuida a órganos diversos. Mientras que, como hemos visto, la competencia para la recaudación en período voluntario la tienen los órganos de gestión. En la vía de apremio son competentes para impulsar el procedimiento los órganos de recaudación, en particular aquellos órganos de la administración tributarias que la Ley señale.

Una vez vencido el plazo de ingreso en período voluntario, la deuda es exigible en vía ejecutiva, para lo cual ha de abrirse el procedimiento de apremio.

El procedimiento de Apremio se impulsa de oficio y se caracteriza por constituir el privilegio de auto-tutela de la administración, conforme al cual ésta se halla facultada para ejecutar directamente sus propias decisiones o actos; siendo exclusivamente un procedimiento administrativo, porque la competencia para entender del mismo y resolver todas sus incidencias es privativa de la misma Administración.

El carácter ejecutivo del procedimiento de apremio, determina que en el mismo no caben oposiciones relativas a la existencia o cuantía de la deuda, sino solamente las enumeradas

por la legislación y que generalmente conciernen al propio procedimiento, o sea, a su indebida constitución o a defectos en su desarrollo.

Presupuestos del Procedimiento de Apremio

Los presupuestos o requisitos para la iniciación del procedimiento de apremio son dos, uno de carácter material o sustantivo y otro de naturaleza formal o procedimental.

2.a) Presupuesto Material

El presupuesto material está constituido por la existencia de una deuda que es legalmente exigible en vía ejecutiva, porque se ha vencido el plazo legal de ingreso.

En este sentido, debe considerarse si estas deudas se refieren a las deudas liquidadas por la administración o si son deudas exigibles en un procedimiento de autoliquidación.

Las deudas derivadas de liquidación notificadas, en las cuales el vencimiento del plazo vendrá indicado, será apremiable a partir del vencimiento del plazo, conforme la ley.

Las deudas derivadas de autoliquidación(es) presentada(s) en plazo, pero sin realizar el ingreso, serán apremiable al día siguiente del vencimiento del plazo señalado de manera general en la norma legal reguladora del mismo.

En caso de deudas derivadas de autoliquidaciones presentadas espontáneamente fuera de plazo y sin realizar ingreso, ni solicitar aplazamiento, el incumplimiento del deber de ingresar va acompañado normalmente de la falta de presentación de autoliquidación, por lo que el vencimiento del plazo legal estará determinado por el nacimiento del derecho de la Administración a establecer la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación de oficio. Dicha liquidación, que señalará además los intereses de demora y el recargo de apremio, será notificada al sujeto pasivo u obligado tributario para su pago en los términos propios

del período voluntario; pero si éste no cumple con el pago en el plazo indicado en la propia notificación, abriría la posibilidad de despachar el apremio en su contra.

En la vía de apremio los órganos competentes para impulsar el procedimiento son los órganos de recaudación de las Administraciones de Rentas que señala la ley.

Los motivos de oposición al despacho del apremio solamente deben referirse a motivos tasados por la ley que atañen al procedimiento en sí (defectos formales o ausencia de su presupuesto sustantivo, haber pagado la deuda, aplazamiento o prescripción de la deuda), pero no a los que se refieran a su procedencia o sobre su cuantía.

2. b) Presupuesto Formal

El título ejecutivo expedido por el Director General de Ingresos, que da inicio al procedimiento ejecutivo tributario propiamente dicho, constituye el presupuesto formal, sobre cuya base se producirá la comunicación al sujeto pasivo y da inicio propiamente al procedimiento.

RECURSOS ADMINISTRATIVOS

Generalmente son legitimados para presentar reclamaciones e intervenir en el procedimiento los deudores tributarios (sujetos pasivos y responsable) o cualquier otra persona con interés legítimo afectado por el acto de gestión o con interés de subsanar errores materiales.

Mediante estos procedimientos especiales, lo que se persigue es limpiar la actuación administrativa de aquellos actos cuya subsistencia se considera intolerable desde el punto de vista de la legalidad y del interés público, en general (declaración de nulidad de pleno derecho, revisión de acto, por infracción manifiesta de ley o por aparición de hechos nuevos, corrección de errores materiales).

La Ley Creadora de los Servicios Aduaneros y Modificación de la Ley Creadora de la Dirección General de Ingresos o Ley 339, de la que la Ley de Equidad Fiscal derogó únicamente su artículo 19, modificó lo establecido en la Legislación Tributaria Común sobre el control de los actos administrativos en materia tributaria, disponiendo lo siguientes:

Sobre el procedimiento especial de revisión, la ley 339 en su artículo 25 señala que “las autoridades Fiscales autorizadas a revisar las declaraciones para el efecto de liquidar el impuesto podrán hacer reparos, exigir aclaraciones y adiciones, y efectuar los cambios que estimen convenientes de acuerdo con las informaciones suministradas por el declarante o las que se hayan recibido de otras fuentes. De esto, deberá darse audiencia por tres días al declarante y recibir las pruebas que tengan a bien presentar dentro de los ocho días siguientes al término de audiencia”.

De esto se deduce que la autoridad fiscal, al liquidar el impuesto al momento de hacer reparos, pedir aclaraciones y efectuar cambios conforme la declaración que brinde el contribuyente o que reciba de otras fuente, ejercerá su potestad con un amplio criterio, pues la norma no señala los motivos específicos o tasados en que deberá basarse la autoridad para hacerlo, quedando en evidencia el vacío procedimental existente para este tipo de situaciones.

Por otra parte, establece como recursos administrativos, de los que el contribuyente podrá hacer uso cuando se considere lesionado en sus derechos por los actos que dicten los Órganos de la administración tributaria, los siguientes:

- a) Recurso de Reposición: Por su característica de ser reconocido doctrinalmente como un recurso horizontal, la ley 339 estipula en su arto. 26 que procede contra las resoluciones referentes a la determinación y liquidación de los impuestos o a las sanciones respectiva decretadas por la autoridad administrativa, debiendo interponerse dicho recurso dentro del término de ocho días después de notificada la resolución en cuestión ante el órgano que dicto la misma. Interpuesto el recurso dentro del plazo indicado, la autoridad administrativa deberá resolver el recurso dentro de treinta días contados a partir de la

fecha de su interposición; sin embargo, si la autoridad no lo hubiese resuelto dentro de este término, se considerará que la resolución es a favor del contribuyente. Si la resolución es negativa podrá interponerse recurso de revisión ante el Director General de Ingresos.

b) Recurso de Revisión: Conforme el arto. 27 de la ley precitada, de todas las resoluciones dictadas para resolver recursos de reposición o reclamos podrá pedirse revisión ante el Director General de Ingresos en el término de ocho días después de notificado el contribuyente. Si el Director General de Ingresos no hubiese resuelto el recurso pasado cuarenta y cinco días de haberse interpuesto, se considerará que la resolución es a favor del contribuyente. Si la resolución es negativa podrá apelarse dentro de término de quince días a partir de la notificación.

c) Recurso de Apelación: De acuerdo al Arto. 28 de la ley 339, de toda la resolución del Director General de Ingresos podrá apelarse ante la Asesoría del Ministro de Hacienda y Crédito Público. El término para apelar será quince días a partir la notificación del resolución recurrida, siguiéndose para tramitarla y en lo aplicable, el mismo procedimiento y condiciones establecidas en el Título IX del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta, publicado en la Gaceta No. 59 del 12 de Marzo de mil novecientos cincuenta y tres; no obstante, dicho Reglamento fue derogado por la Ley de Equidad Fiscal y en el reglamento de dicha ley el legislador no dispuso nada al respecto²², por lo que el contribuyente que se considere lesionado en su derecho, deberá hacer uso del recurso establecido en la Ley 290 o Ley de Organización, Competencia y Funcionamiento del Poder Ejecutivo.

La apelación deberá interponerse ante el Director General de Ingresos quien deberá remitirla con un informe por escrito a la Asesoría Jurídica del Ministro de Hacienda y Crédito Público, quien deberá resolver el fondo del asunto en el término de ley, después de la cual en caso de que no exista resolución alguna de las partes, el interesado podrá recurrir de Amparo en la vía jurisdiccional.

²² Ver artos. 105 y 125 numeral 13 de la Ley de Equidad Fiscal

La Asesoría Jurídica del Ministerio de Hacienda Crédito Público podrá interponer costas a favor del beneficiado en su resolución, en un monto no mayor de diez por ciento del monto reclamado.

Conforme el arto. 29 de la Ley, la Dirección General de Ingreso no tramitará los recursos de Apelación si antes el Contribuyente no otorgara una fianza solidaria ante la DIG por el 50 % del monto del objeto de reclamo.

APARTADO SEGUNDO: EL JUICIO EJECUTIVO TRIBUTARIO EN NICARAGUA

1.- DEL JUICIO EJECUTIVO TRIBUTARIO PROPIAMENTE DICHO

Este procedimiento ejecutivo, regulado por la Legislación Tributaria Común, inicia cuando el contribuyente no pone fin a la mora dentro del término de 15 días después de haber sido requerido de pago, y apercibido de seguir juicio en su contra en caso de negativa, por el Director General de Ingresos o el funcionario que éste autorice.

Generalmente todos los tributos tienen un plazo establecido para efectuar su declaración y una fecha para su pago; de manera que si estos no son atendidos por los obligados al pago, se producirá la mora, que en el Derecho Tributario implica un incremento de la deuda tributaria que el contribuyente ha incumplido, como reacción compensatoria por el retraso en el pago, pues el pago de los tributos es la principal obligación material de todo contribuyente.

La ley autoriza al Director General de Ingresos delegar la función del cobro prejudicial o administrativo en otro funcionario de esa misma dependencia, quien deberá enviar la nota al contribuyente moroso para:

- a) Comunicarle que está en mora,
- b) El monto, clase de tributo y periodo pendiente de pago,

c) Prevenirle que tiene quince (15) días para cumplir con su deber material de pagar los tributos señalados, y

d) Notificarle que si no cumple con su obligación tributaria en el término de quince (15) días, procederá a ordenar que se inicie el procedimiento de cobro judicial.

La Legislación Tributaria Común dispone que cuando dos o más personas estén obligadas por un mismo crédito fiscal, su responsabilidad será solidaria.

Vencido el término de quince días sin haber cumplido el deudor moroso con su obligación, se procederá a la iniciación del procedimiento ejecutivo. Para computar el término, debe tomarse en cuenta que éste comienza al día siguiente de la notificación y si el último día de los quince días estipulados coincide con un día no hábil, deberá reputarse que el día siguiente hábil será el día legítimo en que finaliza el término concedido; todo de acuerdo con el Código de Procedimiento Civil.

El contribuyente no podrá atacar ni interrumpir ese término por los medios señalados en la Ley 339 o Ley Creadora de la Dirección General de Servicios Aduaneros y de Reforma a la Ley Creadora de la Dirección General de Ingresos (artículos del 25 al 29), porque es un término perentorio establecido en la ley, excepto cuando la Administración Tributaria violente las disposiciones legales en su actuación.

Vencido entonces el término de los quince días sin que el deudor moroso haya cumplido con su obligación, se procederá a la iniciación del procedimiento ejecutivo, la que será ordenada por el Director General de Ingresos, quien enviará un oficio al Procurador de Finanzas, cuyo contenido será:

- a) Nombre y domicilio del deudor o deudores de los créditos en mora;
- b) Cuantía de los créditos,
- c) Origen de los créditos,

- d) Especificación de las sumas concretas que provengan de cada uno de los diversos impuestos o derechos;
- e) Fecha en que cayó en mora el crédito;
- f) Tipo de recargo o multa que le fuere aplicable por la mora;

Este procedimiento, al igual que los juicios ordinarios, inicia con la demanda, que es la petición que se hace al Juez para que mande dar, pagar, hacer o dejar de hacer alguna cosa.

Recuérdese que en todas las instancias se concederá al demandado el término de la distancia, dado el privilegio que tiene el Fisco para elegir el juez ante quien se ventilará el juicio.

La demanda debe contener los requisitos generales señalados en el artículo 1021 de nuestro Código de Procedimiento Civil, siendo estos los siguientes:

- a) Nombre del actor y datos que lo identifiquen
- b) Nombre del demandado y generales de ley
- c) Cosa, cantidad o hecho que se pide
- d) Causa o razón porque se pide

Además se anexará a la demanda el oficio que envía el Director General de Ingresos al Procurador de Finanzas y la certificación del acuerdo del nombramiento del mismo; así como el acta de su toma de posesión, extendida por el Oficial Mayor del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

El oficio se hace en papel común y en éste generalmente se especifica el tipo de tributos que se adeuda, el periodo gravado y la cantidad específica de la deuda tributaria. Por ejemplo, de acuerdo a la Ley de Equidad Fiscal, el Impuesto Sobre la Renta tiene un

periodo fiscal del primero de Julio de un año al treinta de Junio del año siguiente²³; sin embargo, conforme lo estipulado en el artículo 23 de la misma ley, los contribuyentes podrán solicitar a la Dirección General de Ingresos un período especial distinto al año gravable general para todos los contribuyentes, estipulando el artículo 71 del Reglamento a la Ley de Equidad Fiscal como períodos anuales especiales, los siguientes:

- a) 1 de Abril al 31 de Marzo;
- b) 1 de Octubre al 30 de Septiembre; y
- c) 1 de Enero al 31 de Diciembre.

Recibida la demanda, el Juez respectivo previamente analizará la legalidad del oficio para ver si llena los requisitos que establece la Ley, y luego decretará el auto solvendo, librando en la misma audiencia el mandamiento de ejecución contra el deudor del crédito fiscal, cuyo contenido establecerá:

- a) El Nombre del deudor a quien se demanda
- b) El Concepto y monto de la deuda
- c) La Orden de requerir de pago al deudor
- d) Si no paga al ser requerido, la Orden de embargarle en el acto bienes en cantidades suficientes para cubrir el crédito fiscal con sus recargos y multas, más las costas del juicio.
- e) Orden de depositar los bienes muebles embargados en persona de responsabilidad o arraigo nombrado por el Procurador de Finanzas.

En este último caso, por tratarse de un embargo ejecutivo el que se llevará a cabo, el Fisco podrá nombrar a cualquier persona para el cargo de depositario, procurando no dejar los

²³ En el caso del Impuesto al Valor Agregado, la ley estipula que éste se debe declarar en un período mensual, consignándose en el artículo 104 del Reglamento a la Ley de Equidad Fiscal como período mensual, cada mes del año calendario. Los responsables recaudadores, previa liquidación, efectuarán el pago del IVA a más tardar el día quince del siguiente mes, si ese día fuese un día no hábil, el pago será exigible el día hábil inmediato posterior.

bienes embargados en manos del dueño o encargado; siendo esto una particularidad que concede la ley tributaria a este procedimiento con relación al ordinario, pues en este último (procedimiento ordinario) se debe aplicar la reforma hecha al artículo 902 del Código de Procedimiento Civil, que ordena nombrar como depositario especiales en los embargos y secuestros preventivos, a los dueños o tenedores de los mismos, y en el caso de juicio ejecutivo tributario no es aplicable esta disposición.

Es importante anotar que conforme lo estipulado en el arto. 38, inciso 6, del Reglamento de la Ley Orgánica del Poder Judicial, en este tipo de juicios no cabe la realización del trámite de mediación establecido en el arto. 94 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, pues en dicha norma se dispone que *“Al tenor de lo dispuesto en el Arto. 94 LOPJ, la Mediación no procede en los siguientes casos: 6. Causas en que el Estado o sus entidades descentralizadas sean parte, salvo que actúen como personas de derecho privado”*.

Así mismo, es importante señalar la diferencia existente entre el embargo preventivo y embargo ejecutivo. Con respecto al primero podemos señalar que el embargo preventivo es aquella medida procesal precautoria de carácter patrimonial que a instancia del acreedor o actor, puede decretar un Juez o Tribunal sobre los bienes del deudor o demandado, para asegura el cumplimiento de la obligación exigida y las resultas del Juicios, y con relación al segundo podemos afirmar que el embargo ejecutivo es aquella retención o apoderamiento que de los bienes del deudor se efectúa en el procedimiento ejecutivo, a fin de que con ellos o con el producto de la venta de los mismos, se satisfaga la incumplida obligación a favor del acreedor que posea título con ejecución aparejada.

No debe olvidarse que en el juicio ejecutivo tributario la clase de embargo a ejecutarse está señalada en la ley y el Juez debe consignarlo así en su mandamiento, para resguardar el cumplimiento de la deuda demandada y por lo tanto, tiene la categoría de un embargo ejecutivo.

En el juicio ejecutivo tributario, el mandamiento de ejecución será verificado mediante cometimiento verbal del Procurador de Finanzas hecho a cualquier habitante de la

República con capacidad civil para obligarse, aunque no fuere del domicilio del deudor o del lugar donde estuvieren ubicados los bienes; sin embargo, esta disposición no se aplica en este sentido, ya que actualmente con la vigencia de la ley 260 L.O.P.J y el artículo 901 del Código del Procedimiento Civil, únicamente podrán practicar los embargos los Jueces de Distritos o Locales de lo Civil, Penal, Laboral y los Jueces Locales Suplentes.

No obstante a los bienes que señala la norma ordinaria como objetos de embargo, en el juicio ejecutivo tributario el embargo no solamente se tratará de bienes propios del deudor, sean bienes muebles o inmuebles, sino que podrá extenderse a los créditos en metálicos o numerarios que le deban por causas de procedencia legal, por ejemplo: deudas amparadas en escrituras públicas, deudas líquidas soportadas legalmente en documentos reconocidos por la ley, o bien cantidades que el deudor recibirá en concepto de herencia, pudiendo constituirse sobre estos las retenciones aludidas.

Si el Procurador en la demanda señala entre los bienes susceptibles de embargo, sueldos, salarios, pensiones, créditos activos u otras prestaciones en numerario que hubiere de recibir el deudor, el mandamiento contendrá además de la Orden de embargar bienes del deudor, la de practicar retención de estas prestaciones en numerario. Dichas retenciones se realizarán mediante orden escrita a la persona obligada a retenerlas y depositarlos cuando ya estuvieren devengados a la orden del juez. En este caso, el mismo depositario que señale la Procuraduría de Finanzas, será el encargado de recibir o gestionar y retenerlo en calidad de depósito. Este retenedor será un depositario con todas exigencias legales del cargo, que significa que en caso que de no obedecer la orden del Juez, tendrá que cumplir las penas correspondiente por no cumplir con su cargo y que generalmente se materializa con el apremio corporal establecido en el Artículo 2521 Inciso 1, del Código Civil, que dice que *“el Apremio corporal tendrá lugar: Contra todo depositario por depósito judicial, que requerido para la devolución de la cosa u objetos depositados, no la verifique en el término legal o en el que le señale al efecto la autoridad respectiva”*.

Pero si el retenedor - depositario tiene excepciones que oponer contra su acreedor, debe expresarlo así ante el juez de la causa, inmediatamente o a más tardar dentro de tercero día, después de habersele ordenado la retención.

En caso que el fisco como adjudicatario del crédito, entable demanda en contra del deudor, éste (o sea, el deudor) sólo puede alegar las excepciones expresadas en la ley ante el juez dentro de tercero día después de haberse ordenado la retención.

En el caso de embargo de bienes inmuebles, la ley dispone que éste se practica con sólo la inscripción del mandamiento en el respectivo registro de la propiedad embargada, sin necesidad de captura material, pero la parte actora deberá especificar el número registral de la finca, sus dimensiones y linderos y demás datos necesarios, entendiéndose que se podrán embargar propiedades localizadas en diferentes departamentos, siendo necesario en estos casos la inscripción registral de la demanda; debiendo el juez comunicar al dueño o poseedor del bien inmueble el embargo practicado, a fin de que en este caso él asuma las obligaciones de depositario.

Los muebles se embargarán mediante la aprehensión material y serán entregados al depositario, que el fisco nombrará a su conveniencia.

El ejecutor del embargo tiene pleno poderes para efectuar la aprehensión material de los bienes embargados, sin limitación en cuanto a determinación y selección de los bienes a embargarse procediendo siempre de conformidad con las instrucciones del procurador. Sin embargo, no puede embargar bienes que de conformidad a las leyes fueren inembargables. Según el artículo 2084 del Código Civil no serán embargables:

- 1). Las dos tercera parte del salario de los empleados en el servicio público siempre que no exceda dicho salario de novecientos pesos; si excede no será embargable los dos tercio de esta suma, ni la mitad del exceso. La misma regla se aplica a los montepíos, a todas las pensiones remuneratorias del Estado y las pensiones alimenticias forzosas,

- 2). El lecho del deudor, el de su mujer, los de los hijos que viven con él y a sus expensas y la ropa necesaria para el abrigo de todas estas personas.
- 3). Los libros relativos a la profesión del deudor, hasta el valor de doscientos pesos y a elección del mismo deudor,
- 4). Las máquinas e instrumentos de que se sirve el deudor para la enseñanza de alguna ciencia o arte hasta dicho valor y sujetas a la misma elección,
- 5). Los uniformes y equipos de los militares según su arma y grado,
- 6). Los utensilios del deudor artesano o trabajador del campo, necesarios para su trabajo individual,
- 7). Los artículos de alimentos y combustible que existan en poder del deudor, hasta concurrencia de lo necesario para el consumo de la familia durante un mes,
- 8). Los derechos cuyos ejercicios es enteramente personal, como los de uso y habitación,
- 9). Los bienes raíces donados o legados con la expresión de no embargables, siempre que se haya hecho constar su valor al tiempo de la entrega por tasación judicialmente; pero podrán embargarse por el valor adicional que después adquieren,
- 10). Las subvenciones acordadas a favor de los establecimientos de enseñanza, de beneficencia y otros semejantes, aunque los directores de ellos, sean los deudores contra quienes se procede y a cuyo favor se hayan acordado dichas subvenciones.
- 11). Los créditos contra el Estado que tengan por base la destrucción de los pagos de la comisión de reclamaciones, no serán embargadas,

Por su parte el Artículo 1703 del Código de Procedimiento Civil, y otras normas, estipulan también que serán inembargables:

- 1). Los jornales y salarios de los jornaleros y criados.
- 2). Las pensiones alimenticias al tenor del Artículo de la Ley de Alimentos. N°. 143 (Gaceta N°. 57 del 24 de Marzo de 1992).
- 3). Las rentas periódicas que el deudor cobre de una fundación o que deba a la liberalidad de un tercero, en la parte que estas rentas sean absolutamente necesarias para sustentar la vida del deudor, de su cónyuge y de los hijos que vivan con él y a sus expensas.
- 4). Las sumas que se depositen en las cajas de ahorro u otras equivalentes y sus intereses hasta la cantidad éstos de quinientos pesos.
- 5). Las pólizas de seguro sobre la vida y las sumas que en cumplimiento de lo convenido en ellas, pague el asegurador pero en este último caso, será el valor de las primas pagadas por el que tomo la póliza.
- 6). Las sumas que se paguen a los empresarios de obras públicas durante la ejecución de los trabajos. Esta disposición no tendrá efecto respecto de lo que se adeude a los artífices u obreros por sus salarios insolutos y de los créditos de los proveedores en razón de los materiales u otros artículos suministrados para la construcción de dichas obras.
- 7). Los objetos indispensables al ejercicio personal del arte u oficio de los artistas, artesanos y obreros de fábricas; y los aperos, animales de labor y material de cultivo necesario al labrador o trabajador de campo para la explotación agrícola, hasta la suma de seiscientos pesos y a elección del mismo deudor.

8). Los utensilios caseros y de cocina, y los artículos de alimento y combustible que existan en poder del deudor, hasta concurrencia de lo necesario para el consumo de la familia durante un mes.

9). Las servidumbres, a no ser que se embargue el fundo en que están constituidas.

10). Los demás bienes que las leyes especiales prohíban embargar.

Sobre los Bienes No Embargables, véanse las siguientes leyes: Ley del 27 de abril de 1909 (sueldos, soldados, policía y pensiones); Ley del 27 de Febrero 1913 (Bienes del Estado); Leyes del 26 de Junio de 1935 y de 19 de Agosto de 1935 (terrenos ejidales o comunales) y sobre dietas de los representantes al congreso, dictamen de la Corte Suprema en B. J. Pág. 3582.

Cuando el Fisco embarga alguna empresa de cualquier naturaleza, se nombra un interventor, quien tiene las facultades generales de administración y retendrá las entradas de la empresa para el pago del crédito fiscal una vez deducidos los gastos corrientes.

La empresa embargada queda prácticamente dirigida por el interventor que nombra el Fisco, teniendo éste en el ejercicio del cargo, facultades equivalentes al mandatario general de administración de un negocio, que le permitirá disponer de los ingresos de esa empresa para pagar estrictamente los gastos corrientes de la empresa intervenida, es decir, salarios, servicios, etc., y los ingresos restantes para el pago o abono de la deuda fiscal.

Esta prerrogativa la concede la Ley porque la deuda tributaria se considera una deuda de carácter público.

El ejecutado puede oponerse a la ejecución en el acto de requerimiento o dentro de tres días posteriores al mismo, debiendo fundar su oposición en las siguientes excepciones:

1) Incompetencia del juez ante el cual se hubiere presentado la demanda.

Esta excepción se opone cuando la demanda se ha interpuesto ante un Juez incompetente, es decir, un juez que no sea del domicilio del deudor Fiscal o del lugar en donde estuvieren ubicados los bienes perseguidos de acuerdo con el artículo 49 de la Ley Tributaria Común.

2) Falta de legitimidad en las personas, ya sea por defecto en la presentación legal del que comparezca en nombre del Fisco o en la del demandado.

Esta segunda causal en el primer caso, se funda en que el procurador Auxiliar de Finanzas, no ha presentado la documentación legal que acredita su nombramiento o toma de posesión, y en el segundo caso, se funda cuando, por ejemplo, el deudor no fue el requerido para el pago del Tributo por razón directa o por solidaridad.

La solidaridad puede darse cuando dos o más personas están obligadas por una misma norma al pago de un impuesto. En el caso del Impuesto al Valor Agregado (IVA), están obligados al pago de dicho impuesto las personas naturales o jurídicas y las unidades económicas que realicen los actos o actividades realizados en territorio nacional sobre enajenación de bienes, prestación de servicios, Importación e Internación de bienes. Se incluyen en esta disposición el Estado y todos sus organismos nacionales, municipales y de las regiones autónomas, cuando éstos adquieran bienes y servicios; y cuando enajenen bienes y presten servicios distintos de los de autoridad o de derecho público. El responsable recaudador trasladará el IVA a las personas que adquieran los bienes o reciban los servicios. El traslado consistirá en el cobro que debe hacerse a dichas personas del monto del IVA establecido en la ley, constituyendo el monto total de traslación el débito fiscal del contribuyente.

3) Pago de la deuda.

El pago debe ser por la totalidad del crédito fiscal y deben concurrir respecto a él todas las circunstancias de lugar, tiempo, forma y autoridad receptora. El pago de la deuda debe hacerse en la oficina de administración correspondiente, lo que determinará a su vez quién

será la autoridad receptora. En *tiempo*, significa que el pago se debe hacer efectivo en el tiempo que para cada tributo se establece, por ejemplo, el Impuesto de Timbre Fiscal (I. T. F.) se deberá pagar simultáneamente con el otorgamiento o expedición del documento gravado, y en el caso de escritura públicas, al librarse los primeros testimonios de ellas. En *forma*, significa que deben estar los pagos respaldados por un recibo fiscal, extendido debidamente por la administración de Rentas donde se realiza el pago, o en la forma que establece la ley. En relación al Impuesto de Timbre Fiscal, el arto. 94 de la Ley de Equidad Fiscal establece que dicho impuesto se pagará adhiriendo al documento y cancelando timbres en la cuantía correspondiente. La cancelación se hará perforando, sellando o fichando los timbres.

Si el Contribuyente alegara que la deuda está pagada porque el Fisco tiene un crédito a su favor, debe entenderse que esta excepción de pago es legal.

4) *Compensación.*

La compensación es otra forma de extinción de la deuda fiscal y tiene lugar cuando dos personas, por derecho propio, son recíprocamente acreedoras y deudoras la una de la otra. Según el arto. 33 de la Legislación Tributaria Común, la compensación podrán alegarla los contribuyentes como excepción perentoria cuando les fuere exigido en juicio un crédito fiscal, siempre que incurran los requisitos que para el efecto exige el Código Civil. Fuera de juicio, deberá estar previamente aceptada por la administración Tributaria en una forma indubitable, representada en un documento legal, por ejemplo, la Nota de Crédito; ya sea de oficio o a solicitud de parte.

5) *Prescripción de la deuda.*

La prescripción extintiva es el efecto jurídico que sobre los derechos se produce la falta de ejercicio durante el lapso de tiempo fijado en la ley.

La prescripción de una deuda fiscal según el arto, 29 de la Legislación Tributaria Común, opera dentro de un plazo de cuatro años contado a partir de la fecha en que comencare a ser exigible dicha deuda y el fisco no inicia el cobro respectivo.

En ese mismo sentido, la Ley de Equidad Fiscal dispone en su arto. 108 que “el derecho de la Dirección General de Ingresos a determinar la deuda tributaria y exigir su pago, prescribirá a los cuatro años. Igual plazo tendrá el contribuyente para solicitar y obtener la devolución de cualquier saldo que tuviese a su favor, o repetir lo pagado indebidamente en concepto de cualquier impuesto.

La prescripción extintiva no puede ser decretada de oficio por las autoridades fiscales, conforme el arto. 30 de la Legislación Tributaria Común, pero los contribuyentes pueden invocarla cuando se les requiera para hacer efectivo un crédito fiscal prescrito.

En forma especial, el crédito fiscal del cual el Estado no haya tenido conocimiento, ya sea por declaración fraudulenta del Contribuyente o cuando éste no ha declarado o ha ocultado en sus declaraciones, cantidades gravadas, no prescribirá dentro del término señalado anteriormente, sino a los seis años contados a partir de la fecha en que debió ser exigible (prescripción extraordinaria).

Pero la prescripción extintiva puede interrumpirse para evitar sus efectos; al respecto, el arto. 29 de la Legislación Tributaria Común, establece que la prescripción puede ser interrumpida mediante cualquier gestión de cobro, judicial o extrajudicial realizado por la Administración de renta.

Por otra parte, los recursos o reclamaciones que interrumpen la prescripción serán no solamente los presentados por la propia Administración, sino también los interpuestos por el sujeto pasivo. Junto a ellos, también tendrá efecto de interrupción cualquier actuación del sujeto conducente al pago o liquidación, como por ejemplo, la presentación de una declaración complementaria.

Cabe anotar que la prescripción no corre para los impuestos que gravan actos o contratos contenidos en documentos que deben inscribirse, por ejemplo, para el ITF.

6) Por no haber llenado las formalidades previas contempladas en la Ley respectiva para entablarse la ejecución.

Por ejemplo, cuando el Director General de Ingresos o el funcionario que éste autorice, no envíe el cobro extra judicial al deudor moroso, requiriéndole de pago y notificándole que si no pone fin a la mora dentro de quince días, ordenará el procedimiento ejecutivo para hacer efectivo el respectivo crédito fiscal; o bien, por no haberse llenado otras formalidades, como las señaladas en el oficio del Director General de Ingreso para iniciar la demanda, etc.

Todas las excepciones deben oponerse en el mismo escrito, expresando con claridad y precisión los hechos y los medios de pruebas de que el deudor intenta valerse para acreditarlos.

En el juicio ejecutivo tributario sólo son admisibles las tercerías de prelación y de dominio. En Derecho Civil existen tres clases de tercería: 1) de prelación, 2) de dominio y 3) de pago; debiendo entenderse la Tercería como *la intervención de un tercero en un juicio, ejercitando en éste el derecho de acción procesal, sea que se trate de una intervención voluntaria o forzosa*. En el juicio ejecutivo tributario solo son admisibles las tercerías de prelación y de dominio, siendo la primera el derecho que tiene un tercero de ser pagado preferentemente, es decir, que este tercero se pague primero incluso antes que el demandante u actor; y la segunda, el derecho de un tercero para demostrar su dominio sobre los bienes embargados y no se subasten a favor del ejecutante.

Presentada la tercería, del tipo que fuere, el juez procede a admitirla sin previo trámite si ésta se acompaña de los documentos en que se funda, los que deben ser incontrovertibles a juicio del mismo, como por ejemplo una escritura y certificación registral de hipoteca en primer grado inscrita debidamente en el Registro Público de la propiedad inmueble. Pero si a juicio del juez la tercería se basa en documentos que no son incontrovertibles, éste sólo la

admitirá si el demandante deposita a la orden del juez una suma igual al crédito cuya ejecución se persigue, más las multas, recargos y costas. Vale anotar que las costas del juicio son los gastos necesarios que se deben hacer para iniciar, tramitar y concluir un juicio, teniendo una relación directa con el proceso, de tal manera que sin ellos no pueda éste legalmente concluirse.

Admitida la tercería, el juez ordena que su conocimiento pase a la justicia ordinaria y se resuelva en esa vía; es decir en pieza separada del juicio ejecutivo tributario.

Una vez efectuado el remate de los bienes embargados, no podrá el tercerista interponer cualquiera de las tercerías, perdiendo el derecho para hacer valer sus intenciones. Cabe anotar que solamente la *tercería de dominio* puede suspender la sentencia de remate cuando se funde en documentos públicos.

En caso contrario, *si el juez no admite la tercería*, el interesado puede hacer valer sus derechos en el juicio correspondiente.

Aunque no haya oposición, o si ésta se presenta y es rechazada, en la sentencia se condena en costas al ejecutado, salvo que éste haya tenido motivos racionales para no pagar o para deducir oposición. Cuando se declara con lugar la demanda del fisco, el contribuyente será condenado al pago de las costas, además del pago de la obligación Tributaria.

Pero si la oposición es presentada en tiempo y las excepciones alegadas se basan en hechos pertinentes, el juez dará audiencia dentro de tercero día a Procurador para que conteste la oposición.

Pasados esos tres días con contestación o sin ella el juez fallará o abrirá a pruebas con todos cargos por cuatro días si hubiere hechos que probar, siendo este término improrrogable y común para ambas partes.

Cabe resaltar que pese a que el juicio ejecutivo tributario es un juicio especial normado en la Legislación Tributaria Común, en el artículo 2 de dicha ley se establece que en todos los casos no previstos en ella, se aplicarán las normas del derecho común.

Rendida la prueba para demostrar la oposición, el Juez fallará suspendiendo o mandando a seguir adelante la ejecución.

El fallo del Juez, en este caso, puede ser de dos maneras:

1. Suspendiendo la ejecución del demandado por considerar con lugar las excepciones planteadas, lo que equivale a desestimar la demanda del fisco; o bien
2. Mandando a seguir adelante con la ejecución, lo que equivaldría a declarar con lugar la demanda y hacer efectivo el pago de la deuda insoluta; implicando esto que si hay bienes embargados, éstos deberán ser rematados para satisfacer la deuda fiscal.

2.- RECURSOS QUE PUEDEN INTERPONERSE CONTRA EL FALLO DICTADO DENTRO DEL PROCEDIMIENTO EJECUTIVO TRIBUTARIO

De la resolución del Juez, se podrá apelar inmediatamente o a más tardar dentro de tercero día.

En el caso que el Juez ordene seguir adelante con la ejecución, es decir, fallando a favor del Fisco, el demandado será el que tiene derecho de apelar ante este Juez, y si por el contrario, el Juez falla suspendiendo el trámite del Juicio Ejecutivo, es decir, no atendiendo a la demanda del Fisco, será el Fisco quien impondrá la respectiva apelación.

Toda apelación se admitirá en el efecto devolutivo, o sea que la interposición del recurso no paraliza la ejecución de la sentencia, la que siempre podrá ser efectiva por el Fisco al menos que la parte demandada ofrezca una fianza o garantía para su no ejecución.

Interpuesto en tiempo el recurso, se tramitará de la siguiente forma:

El Juez admitirá el recurso mismo sin más trámite y emplazará a las partes a apersonarse dentro de cinco días más el término de la distancia (a razón de un día por cada treinta kilómetros) ante el superior respectivo, remitiendo al Tribunal de Segunda Instancia certificación de las piezas del expediente que considere pertinentes.

El término del emplazamiento será de tres días más el de la distancia, y el ejecutado deberá expresar agravios si quisiere, al momento de la comparecencia, pues no existe otro momento para apersonarse o expresar agravios porque el plazo concedido es fatal. Es importante aclarar que no se conceden plazos para expresar ni para contestar agravios, por lo que el apelante debe aprovechar el plazo del emplazamiento para alegar oportunamente lo que considere a bien.

Una vez apersonadas las partes o transcurrido el plazo señalado al efecto, el tribunal fallará *revocando, modificando o manteniendo* la sentencia del Juez a *–quo*.

En este sentido, si *modifica* la sentencia, ésta variación puede ser de forma parcial, pudiendo por ejemplo confirmar una parte de la suma ejecutada o ampliando la suma demandada.

El tribunal deberá conocer las cuestiones que, ventiladas en la primera instancia, no fueron objeto de fallo aunque no estuvieren comprendidas en los puntos fijados por las partes al recurrir, por lo cual podrá ampliar o aminorar en su sentencia la suma recurrida.

La normativa de la Legislación Tributaria Común establece que contra la sentencia de segunda instancia no habrá recurso extraordinario, existiendo un claro vacío en detrimento del principio de legalidad de las actuaciones judiciales y al orden constitucional de la ley; sin embargo, pese a que la ley fiscal no regula nada al respecto, en la práctica se hace uso del recurso extraordinario de casación en el fondo o en la forma, para que la sentencia del Tribunal de Apelaciones no quede firme, por ser éste un recurso de carácter público cuya

finalidad es que se corrijan las violaciones de hecho o de derecho evidentes en la resolución del juez de Primera Instancia o en del Tribunal de Segunda Instancia, relativas a la aplicación de la norma jurídica o al procedimiento instruido en el caso concreto.

Por otra parte, con relación a lo establecido en la Legislación Tributaria Común sobre la *agencia procuratoria*, cabe anotarse que esta figura está en desuso, porque el cargo para el cobro judicial de las obligaciones Tributarias es ejercido actualmente por el Procurador Auxiliar de Finanzas, organismo que está debidamente establecido en la ley y operando en nuestro medio.

Ejecución Forzada de los Bienes Embargados

Si se ordena seguir adelante con la ejecución y el embargo hubiese recaído sobre prestaciones monetarias devengadas, las sumas retenidas se aplicarán inmediatamente al pago del crédito demandado. Pero si las prestaciones estuvieren pendientes, el Procurador podrá escoger entre esperar que se devenguen o proceder contra otros bienes del deudor. Si escogiere lo primero (esperar que se devenguen las prestaciones), se entenderá automáticamente ampliada la ejecución por los recargos y multas en que el ejecutado incurra durante el período intermedio, entendiéndose que en este pago se incluirán los intereses corrientes, moratorios, costas del Juicio, etc.

El Juez, a petición del Procurador procederá a agrupar, anexar, fraccionar o lotificar los bienes embargados en la forma que se considere más cómoda para su fácil realización, con el fin de valorarlos y ofrecerlos en pública subasta.

La Ley 260 “Ley Orgánica del Poder Judicial de la República de Nicaragua”, en sus artículos 191 y siguiente, establece todo lo relativo a los peritos judiciales, manifestando que

estos constituyen un cuerpo al servicio de la administración de justicia, debiendo reunir los requisitos que las leyes procesales exigen como la del artículo 1267 del Código de Procedimiento Civil, que ordena que *“los peritos deberán tener títulos de tales en la ciencia o arte a que pertenezca el punto sobre que han de dar su dictamen, si su profesión esta reglamentada por las leyes o por el gobierno, incluso la ley dispone que en aquellos casos en que no estando o no habiendo peritos de aquella clase en el lugar del juicio podrán ser nombrados cualesquiera personas entendidas o prácticas aún cuando no tengan título”*. También deben tener una conducta intachable y aparecer en el listado que al efecto emitirá anualmente la Corte Suprema de Justicia. La Ley 260 señala, que en ninguna categoría de procesos, se hará nombramientos de peritos a cargo de las partes.

Cuando se recurra a la prueba pericial, se hará lo que se denomina “insaculación y desinsaculación”, que no es más que aquella forma en que los Jueces insaculan en una urna, los nombres de los peritos que corresponden a la materia en cuestión y de ella sacarán dos nombres. Los electos en la desinsaculación, serán los peritos Judiciales del caso, pero en caso de discordia, se desinsaculará un tercer perito dirimente. En aquellos casos que se requiera de pruebas pericial especializada y no existan peritos nombrados para un Distrito determinado, el Juez podrá nombrarlo de Oficio, quedando así el perito nombrado, sujeto a las Obligaciones y responsabilidades señaladas en el Capítulo V de la Ley N° 260 o Ley Orgánica del Poder Judicial.

Los Jueces y Tribunales apreciarán la prueba pericial basándose en las normas de valoración del sistema de sana crítica, excepto en materia de avalúos en los que el monto dado por los peritos será obligatorio.

En el juicio ejecutivo tributario, el avalúo para la subasta lo practicará un solo perito que tenga la preparación técnica o científica necesaria, debiendo éste ser nombrado por el Juez para desempeñar tal cargo.

Una vez realizado el avalúo, el Juez señalará lugar, hora, y fecha para llevar a efecto la subasta y ordenará publicar en La Gaceta, Diario Oficial y en dos diarios de la República, de

los cuales uno deberá ser del departamento respectivo si lo hubiere, y otro del departamento de Managua, por tres días consecutivos y con una anticipación no menor de diez días, un cartel que contendrá el lugar, la hora, y la fecha en que se llevará a cabo la subasta, la base de la misma, especificando de manera detallada e individual los bienes, grupos, partes, fracciones o lotes que se ofrecerán como una sola unidad. Si no se cumple con estos requisitos, no se llevara a cabo la subasta.

En la subasta se observarán las siguientes reglas:

- a) No se admitirán posturas por menos del avalúo;
- b) Sólo podrán participar en las posturas aquellas personas que las hicieren en efectivo o que presentaren constancias de haber depositado irrevocablemente la suma ofrecida o una suma mayor en un Banco Comercial a la orden del Juez.

En la subasta de los bienes muebles se usará el procedimiento común de la venta al martillo.

Si el adjudicatario se negare a realizar la compra del bien adjudicado, perderá a favor del Fisco la décima parte de la suma oblada o depositada en el Banco.

Cuando el postor no haya depositado esta suma en un banco y si ofreció comprar determinado bien y no cumplió, el Procurador Auxiliar de Finanzas debe solicitar una constancia de esa negativa al Juzgado de Distrito correspondiente, en la que deberá especificarse la suma ofrecida para determinar de ahí el monto del diez por ciento que será cobrado por medio del título de crédito especial, y lógicamente, se cobrará siguiendo lo estipulado en la ley respectiva.

El Juez, al verificarse la compraventa, procederá conforme el Artículo 6, inciso 1, de la Ley del Notariado, a la entrega de los bienes y al otorgamiento de las escrituras respectivas, autorizadas dentro del protocolo Notarial que para ese efecto lleva el juzgado.

Si los bienes subastados no cubren la suma adeudada al fisco, el Procurador podrá pedir ampliaciones de la ejecución o del embargo cuantas veces lo estime conveniente.

3.- TERMINACIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE APREMIO

El procedimiento de apremio termina:

- a) Con el pago del débito, que se hará constar en el expediente.
- b) Con el acuerdo de fallido total a parcial de los deudores principales y responsables solidarios.
- c) Con el acuerdo de haber quedado extinguido el débito por cualquier otra causa legal.

Imputación de pago

Con relación al pago, puede darse el caso de que existan varias deudas de un mismo deudor que hayan sido acumuladas en un solo procedimiento, lo cual puede producirse en la fase de ejecución propiamente dicha, a raíz de la providencia de embargo. En estos casos, si el pago o ejecución no alcanza a cubrirlas todas, se produce una imputación reglada: el pago se aplicará a las deudas por orden de mayor a menor antigüedad, determinada ésta por la fecha de vencimiento del período voluntario para el pago de cada una.

APARTADO TERCERO: LEGISLACIÓN TRIBUTARIA MEXICANA, ESPAÑOLA Y COSTARRICENSE.

III.- LEGISLACIÓN TRIBUTARIA MEXICANA

En la legislación mexicana, el Código Fiscal de la Federación del 30 de diciembre de 1981, en vigor desde el primero de enero de 1983, salvo el Título VI que entró en vigor hasta el primero de abril del mismo año, es el que se aplica en materia tributaria.

En este apartado, se exponen de forma condensada los aspectos sustanciales del procedimiento fiscal mexicano propiamente dicho, así como otros aspectos relacionados con el mismo.

A.- FASES DEL PROCEDIMIENTO FISCAL MEXICANO

El procedimiento fiscal mexicano tiene dos fases: la oficiosa y la contenciosa.

1) Fase Oficiosa

La fase oficiosa del procedimiento se caracteriza por estar regida por el principio de oficiosidad, que consiste en que corresponde a la autoridad la carga del impulso del procedimiento a través de todos sus pasos, sin que tenga que esperar a que el particular tome la iniciativa, salvo el caso en que se plantea a la autoridad una consulta sobre la aplicación de la Ley a un caso concreto, en que por excepción el procedimiento se inicia a petición del particular, pero sin que se desvirtúe la oficiosidad del procedimiento porque una vez planteada la consulta corresponde a la autoridad practicar todas las diligencias necesarias para llegar al acto decisorio en el cual aplica o marca cuál debe ser la aplicación de la Ley al caso concreto.

Esta fase del procedimiento tributario es esencialmente oficiosa porque el interés que procura es fundamentalmente el interés público, por la necesidad de obtener los ingresos necesarios para satisfacer los gastos Públicos, ya que es responsabilidad de la administración el lograr el objetivo que se propone que no es sino ingresar recursos al erario público para la satisfacción del presupuesto.

A esta fase asimilamos todos los actos que realiza el contribuyente para dar cumplimiento voluntario y espontáneo a sus obligaciones fiscales, es decir que obra por iniciativa propia.

La fase oficiosa del procedimiento fiscal es el conjunto de actos jurídicos que realiza el fisco por propia iniciativa y que determinan su voluntad al decidir sobre la aplicación de la ley

tributaria a un caso concreto, así como los actos jurídicos que realiza el contribuyente por propia iniciativa para cumplir con sus obligaciones fiscales.

El procedimiento fiscal oficioso, por su contenido o finalidad puede ser:

- a) De simple tramitación, cuando desemboca en la decisión administrativa sobre la existencia o inexistencia de una obligación fiscal sustantiva o formal o cuando se trata del cumplimiento del contribuyente con sus obligaciones fiscales;
- b) De ejecución, cuando desemboca en el cumplimiento forzoso del sujeto pasivo con su obligación; y de sanción cuando desemboca en el castigo de los ilícitos fiscales.

2).- Fase Contenciosa

La fase contenciosa del procedimiento, se caracteriza por estar regida por el principio dispositivo que consiste, básicamente, en que corresponde al afectado iniciar e impulsar el procedimiento, estando impedida la autoridad para actuar de oficio, salvo casos excepcionales señalados en la Ley.

Esta fase contenciosa del procedimiento fiscal es la serie de actos jurídicos conforme a los cuales se impugna un acto del fisco cuando hay oposición legítima entre el interés Público y el privado y que finaliza con la resolución de la controversia. Esta fase abarca el recurso administrativo, el juicio de nulidad y el juicio de amparo y su finalidad es el control de la legalidad de los actos del Estado en la materia fiscal.

B.- AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS Y JURISDICCIONALES

La tramitación del procedimiento fiscal se lleva a cabo ante autoridades administrativas o jurisdiccionales, según se trate de la fase oficiosa contenciosa del procedimiento. Para los efectos de esta distinción son autoridades administrativas aquellas que forman parte de órgano del Estado encargado de la ejecución en la esfera administrativa de las Leyes.

Las autoridades administrativas se clasifican en administradoras y exactoras. Las primeras son las que tienen a su cargo la administración de los tributos y, por lo tanto, para la ejecución de las leyes impositivas son las que efectúan las Interpretaciones legales, las determinaciones de tributos, la resolución de consultas, etcétera. Las segundas son las que únicamente recaudan los tributos y ejecutan en la esfera administrativa las órdenes o resoluciones de las autoridades administradoras.

Las autoridades jurisdiccionales son aquellas que en los términos de la ley ejercen jurisdicción es decir, tienen a su cargo dirimir las controversias entre el gobernador y el fisco, cuando existe una oposición legítima de intereses con motivo de la aplicación de la ley tributaria. Estas autoridades se clasifican en administrativas y judiciales, según formen parte del Poder Ejecutivo o del Poder Judicial, es decir la clasificación atiende exclusivamente al aspecto formal u orgánico de la autoridad, ya que desde el punto de vista material ambas ejercen una función jurisdiccional; teniendo en cuenta que Jurisdicción, según el Diccionario de Derecho Usual de Cabanellas, es la potestad de conocer y fallar en asuntos civiles, criminales o de otra naturaleza, según las disposiciones legales o el arbitrio concedido. Por otra parte, puede distinguirse la jurisdicción perteneciente al orden judicial y al orden administrativo.

C.- TIEMPO DEL PROCEDIMIENTO FISCAL

La influencia del tiempo en el procedimiento fiscal es de importancia decisiva, pues la eficacia y efectos de los actos de la autoridad y del particular dependerán de la oportunidad con que se efectúen. En el caso de la autoridad, por ejemplo, si no ejercita en tiempo sus facultades de comprobación, éstas se extinguen por caducidad, no siéndole ya posible verificar la situación fiscal del contribuyente o no pudiendo ya determinar diferentes impuestos; incluso pueden prescribir los créditos en su favor. En el caso del particular pueden resultar extemporánea su gestión o trámite, ya sea la presentación de un aviso; de una declaración de un recurso; etcétera.

La legislación fiscal mexicana sigue el criterio que las diligencias en todo tipo de procedimiento deben practicarse en días y horas hábiles; reconociéndolo así el artículo 13 del Código Fiscal de la Federación; sin embargo, prevé que una diligencia de notificación iniciada en horas hábiles podrá concluirse en hora inhábil sin afectar su validez y que tratándose de la verificación de bienes y mercancía en transporte se consideran hábiles todos los días del año y las veinticuatro horas del día. Así mismo establece este artículo, que las autoridades fiscales para la práctica de visitas domiciliarias del procedimiento administrativo de ejecución, de notificaciones y de embargos precautorios, podrán habilitar los días y las horas inhábiles, cuando la persona con quien se va a practicar la diligencia realice actividades por las que deba pagar contribuciones en días u horas inhábiles.

Como regla general prevé el artículo 12 del Código mencionado, que las autoridades fiscales podrán habilitar los días inhábiles, pero dicha circunstancia deberá notificarse a los particulares y no alterará el cálculo de los plazos. Según este artículo, son días hábiles todos los del año menos aquellos que la ley señala como inhábiles o en los que las autoridades tengan vacaciones generales, es decir que todo el personal está de vacaciones.

De acuerdo a lo establecido en el artículo antes referido, son días inhábiles los sábados, los domingos, el 1° de Enero, 5 de Febrero, 21 de Marzo, 1° de Mayo, 5 de mayo, 1° de Septiembre, 16 de Septiembre, 12 de Octubre, 20 de Noviembre, 1° de Diciembre de cada seis años cuando corresponda a la transmisión del Poder Ejecutivo Federal, el 25 de Diciembre y los días en que tengan vacaciones generales las autoridades fiscales federales.

En materia tributaria, el Código Fiscal de la Federación dispone que son horas hábiles las comprendidas entre las 7:30 y las 18 horas.

El cómputo de los plazos no pueden ser arbitrario, pues se desvirtuaría la finalidad del mismo, por ello debe haber una fecha cierta a partir de la cual se haga conteo. Desde luego la Ley debe señalar el momento a partir de la cual se cuenta el plazo para la actuación que corresponda y si para ello debe mediar un acto de autoridad, ese momento debe ser a partir de la notificación de dicho acto, pues sólo a partir de entonces el particular está en actitud

de conocer su contenido y obrar en consecuencia. La notificación es un acto formal, podríamos decir, a través el cual la autoridad hace del conocimiento del interesado alguna providencia o resolución. En el procedimiento fiscal mexicano, se utilizan los siguientes tipos de notificación:

Personal: En este caso la diligencia se lleva a cabo en las oficinas de la autoridad o en el domicilio fiscal del particular o el domicilio que este haya señalado ante la autoridad para oír y recibir notificaciones en procedimientos de que se trate; la diligencia debe entenderse precisamente con la persona que debe ser notificada, o su representante legal o a la persona autorizada para ello. Se admite que si el notificador no encuentra el domicilio al interesado o a su representante, deje citatorio con cualquier persona que se encuentre en el lugar para que en fecha y hora fija, más adelante, lo espere el destinatario o su representante y sólo si no se atiende el citatorio, se efectúe la notificación por conducto de cualquier persona que se encuentre en el domicilio. Si el notificador no encontrare persona alguna en el domicilio, así lo debe hacer consultar al devolver la resolución que debe notificarse para que la autoridad respectiva provea lo conveniente.

Por oficio enviado por correo certificado con acuse de recibo: En este caso las formalidades que deben seguirse son similares a la prevista en el caso anterior, diferenciándose del mismo en que la persona que realiza la notificación no es un notificador dependiente de la autoridad, sino que la función recae en un empleado postal.

Por correo ordinario: En este caso, el empleado postal no está sujeto a los formalismos rigurosos del servicio registrado, sino que basta que entregue la pieza postal en el domicilio señalado para que se tenga por hecha la notificación.

Por telegrama, y

Por edictos: Cuando quien debe ser notificado ha desaparecido, se encuentra fuera del país o se ignore su domicilio.

D.- INICIACIÓN DEL PROCEDIMIENTO

El procedimiento puede iniciarse por el cumplimiento de las obligaciones fiscales formales (como la presentación de avisos o manifestaciones a que obligan diversas leyes fiscales, inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes, etc.), o por el cumplimiento de la obligación fiscal sustantiva, con la determinación y pago del tributo.

En el caso de las obligaciones formales, el procedimiento quedará agotado con el cumplimiento de la obligación fiscal, es decir se inicia y termina con el cumplimiento de la obligación.

En el caso de las obligaciones sustantivas, se distinguen dos momentos: el de la determinación y el del pago. En materia de determinación, impera la regla general de que sea el propio contribuyente quien determine el tributo que debe pagar, es decir que opera la autodeterminación. Así lo establece el artículo 6° del Código Fiscal de la Federación, al estipular que corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario. En caso excepcional de que la determinación esté a cargo de la autoridad fiscal federal, los contribuyentes les proporcionarán la información necesaria dentro de los quince días subsiguientes a la fecha de su causación.

En el caso de la autodeterminación del tributo (momento en el que quedan comprendidos los casos de retención y recaudación por un tercero ajeno a la relación tributaria) corresponde al contribuyente presentar su declaración en la época del pago establecido por la ley para ese efecto, el cual varía según el concepto del tributo que se trate. Si la determinación es a cargo de la autoridad fiscal, ya sea porque de origen así lo prevea la ley o porque es el resultado de las facultades de comprobación por revisión de las declaraciones o de dictámenes sobre estados financieros, el plazo para el pago debe computarse a partir de la fecha en que surta efectos la notificación correspondiente.

El artículo 34 del Código Fiscal de la Federación consagra implícitamente el derecho de los particulares a formular consultas a la autoridad fiscal y la correlativa obligación de éstas de

darle contestación en breve plazo, es decir, dar a conocer el acuerdo escrito (que debe ser la resolución de la instancia que se trate, es decir, el acto definitivo que pone fin al procedimiento y resuelve el asunto planteado a la autoridad) en un término breve. El artículo 37 del mismo Código complementa esta norma al indicar que las instancias o peticiones que se formulen a las autoridades fiscales deberán ser resueltas en un plazo de cuatro meses, y si hubieren omisiones que llenar por parte del promovente (relativas a los elementos necesarios para resolver el caso) el plazo comenzará a correr desde que se le requiera subsanar las omisiones; pues en caso de no requerírsele, el plazo corre a partir de la fecha de presentación de la instancia o petición.

Sin embargo, no siempre la autoridad fiscal resuelve la consulta o instancia de que se trate dentro del plazo legal y se produce lo que la doctrina llama Silencio Administrativo, que se define como la abstención de la autoridad administrativa de emitir la providencia que por ley debe recaer a toda instancia o petición que se le formule. En este caso, el artículo precitado (37 del Código Fiscal Federal) establece que transcurrido el plazo de cuatro meses sin que se notifique la resolución de la instancia o petición, el interesado podrá considerar que la autoridad resolvió negativamente e interponer los medios de defensa en cualquier tiempo posterior a dicho plazo, mientras no se dicta la resolución, o bien esperar a que ésta se dicte. A esta resolución presunta comúnmente se le llama negativa ficta.

Conforme el artículo 31, fracción II, de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, corresponde a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público cobrar los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos federales en los términos de las leyes, y con fundamento en el artículo 60, fracciones VIII, IX y X del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, corresponde a la Dirección General de Fiscalización de esa Secretaría, en términos generales, la comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de los contribuyentes y de los terceros ajenos a la relación tributaria en materia de impuestos y derechos, sus accesorios y de aprovechamientos de carácter federal.

Para el eficaz desempeño de estas atribuciones, el artículo 24 del Código Fiscal de la Federación otorga a las autoridades fiscales diversas facultades de comprobación, entre

ellas: revisar las declaraciones presentadas y los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y su relación con el cumplimiento de las obligaciones fiscales; así como realizar visitas a los contribuyentes y revisar su contabilidad, bienes y mercancías.

La revisión de las declaraciones consiste en el estudio y análisis de los datos contenidos en la autodeterminación del contribuyente del crédito fiscal que le correspondió pagar, o sea, verificar la veracidad y exactitud de los ingresos declarados, las deducciones efectuadas, la aplicación de la tarifa, etcétera.

La revisión de los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y su relación con el cumplimiento de las obligaciones fiscales, se refiere a la posibilidad que los particulares tienen conforme el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, a someter sus estados financieros a la revisión de un contador público particular para que éste formule un dictamen sobre ellos y su relación con el cumplimiento de las obligaciones fiscales correspondientes, gozando el dictamen del contador de una presunción relativa de certeza, es decir, los hechos afirmados en el dictamen se presumen ciertos, salvo prueba en contrario. Para esto es necesario que el contador público esté registrado ante las autoridades fiscales para estos efectos y formule el dictamen de acuerdo con las disposiciones del reglamento del Código Fiscal de la Federación y las normas de auditoría que regulan la capacidad, independencia e imparcialidad profesional; debiendo emitir conjuntamente un informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente con los requisitos que señala la ley, bajo protesta de decir la verdad. La revisión del dictamen del contador consiste en su estudio y análisis por la autoridad fiscal, incluso requiriendo la información y documentación complementaria del propio contador para cerciorarse de que fue formulado formalmente.

En la práctica, concluida la revisión por parte de la autoridad fiscal, si considera que hay alguna irregularidad, comunicará al contribuyente sus observaciones y le concederá el plazo de 45 días para que formule su inconformidad o aclaraciones y rinda las pruebas que estime pertinentes.

Las visitas domiciliarias realizadas por la autoridad administrativa a los contribuyentes se realizan con el fin de revisar su contabilidad, bienes y mercancías para cerciorarse que se han cumplido plena y oportunamente las obligaciones fiscales sustantivas y formales. Los artículos 43 al 47 del Código Fiscal de la Federación, establecen las formalidades que debe seguirse en las visitas domiciliarias para la comprobación de la situación fiscal del contribuyente. En la visita se levantará un acta parcial, continuándose el ejercicio de las facultades de comprobación en las oficinas de las autoridades fiscales, donde se levantará el acta final.

El artículo 54 del Código Fiscal de la Federación establece una instancia de inconformidad, que específicamente no constituye un recurso sino un mecanismo de uso del derecho fundamental de audiencia para prevenir conflictos ante las autoridades jurisdiccionales, a través de la cual el contribuyente a quien se le haya practicado una visita domiciliaria y no esté conforme con los resultados de la misma, proteste contra los hechos contenidos en el acta final mediante un escrito que deberá presentar ante las autoridades fiscales dentro de los 45 días subsiguientes a la realización de la misma (visita), al que deberá agregar las pruebas documentales pertinentes y vinculadas a los hechos que se pretenden desvirtuar.

Posteriormente, la tramitación de la inconformidad corre a cargo, exclusivamente, de la autoridad fiscal y el contribuyente no tiene ya ninguna otra intervención. El procedimiento termina con la resolución que dicta la autoridad sin que exista plazo específico establecido para este efecto, sin embargo, debe dictarse dentro de 5 años a fin de que no opere la caducidad de las facultades del fisco federal para hacerlo.

Comprobada la situación fiscal del contribuyente, debe expedirse una resolución o acta definitiva que ponga fin al procedimiento fiscal en su fase oficiosa e indique si la situación del contribuyente es regular o irregular. En este último caso, si la autoridad descubre la omisión de pago de tributos, deberá formular la determinación del tributo correspondiente dentro del plazo de cinco años para que no opere la caducidad de sus facultades.

En la legislación mexicana, las resoluciones de la autoridad fiscal sobre la situación de los contribuyentes y que determinan a su cargo algún crédito fiscal o exigen el cumplimiento de alguna obligación fiscal omitida, como todo acto administrativo, produce efectos a partir del momento en que ha sido legalmente comunicado al destinatario, debiendo éste cumplir lo resuelto y pagar el crédito fiscal; sin embargo, puede ocurrir que el particular no cumpla voluntariamente con su obligación, por lo que el fisco debe proceder a ejecutar sus resoluciones.

E.- PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN O PROCEDIMIENTO ECONÓMICO COACTIVO

El procedimiento económico coactivo o administrativo de ejecución es aquel a través del cual el Estado ejerce su facultad económico – coactivo para exigir al contribuyente el cumplimiento forzado de sus obligaciones fiscales y, en su caso, para hacer efectivos los créditos fiscales exigibles, sin necesidad de que intervenga el Poder Judicial u otra autoridad jurisdiccional para hacer valedero el derecho.

En el campo del derecho Administrativo, y por ende en el del Derecho Fiscal, ante el incumplimiento voluntario de la obligación, la doctrina admite que la administración proceda de forma directa; es decir, sin la intervención de los organismos jurisdiccionales para la ejecución de sus propias resoluciones.

El tratadista Gabino Fraga, dice que esta posibilidad de acción directa constituye lo que en la doctrina se conoce con el nombre de “Carácter Ejecutorio de las Resoluciones Administrativas”; solución que esta fundada en la necesidad de que las atribuciones del Estado que la legislación positiva ordena se realicen en forma administrativas no estén sujetas a las trabas y dilaciones que significarían la intervención de los tribunales y el procedimiento judicial.

F.- NATURALEZA JURÍDICA DEL PROCEDIMIENTO FISCAL MEXICANO.

El procedimiento económico –coactivo es un procedimiento administrativo, porque quien lo ejecuta es la Administración con la finalidad de recaudar el importe de lo debido en virtud de un crédito fiscal no satisfecho voluntaria y oportunamente por el deudor de ese crédito.

G.- DEL PROCEDIMIENTO ECONÓMICO- COACTIVO

El procedimiento económico – coactivo, cuyo desarrollo está regulado por los artículos 145 al 196 del Código Fiscal de la Federación, se desarrolla de la siguiente forma:

El artículo 145 del código Tributario mencionado establece que las autoridades Fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la Ley, mediante el procedimiento administrativo de ejecución. Para ello, a partir de la fecha de exigibilidad del crédito fiscal, el ejecutor designado por el jefe de la oficina exactora podrá constituirse en el domicilio del deudor para practicar la diligencia de requerimiento de pago, en caso de no pagar en el acto el deudor moroso de la deuda fiscal, en el acto se procederá al embargo de bienes suficientes para, en su caso, rematarlos, enajenarlos fuera de subasta o adjudicarlos en favor del Fisco; o bien al embargo de negociaciones con todo lo que de hecho y por derecho le corresponda.

El embargo podrá ampliarse en cualquier momento del procedimiento administrativo de ejecución cuando la oficina ejecutora estime que los bienes embargados son insuficientes para cubrir los créditos Fiscales.

El embargo debe realizarse con las formalidades señaladas en la ley mexicana y al finalizar dicha diligencia se debe levantar un acta pormenorizada, de la cual se entregará una copia a la persona a la que se le ejecutó la diligencia.

Los bienes o negocios (negociaciones) embargados se dejarán bajo la guarda del o los depositarios que sean necesarios, quienes tendrán el carácter de administradores y serán

nombrados y removidos libremente por los jefes de las oficinas ejecutoras. Estos depositarios interventores o depositarios administradores (de negocios embargados), deberán recaudar y entregar en la caja de la oficina recaudadora diariamente el 10% de los ingresos, después de separar las cantidades que correspondan por concepto de salarios y demás créditos preferentes.

Una vez trabado el embargo se procederá a la enajenación de los bienes, para lo cual se debe fijar la base para la enajenación que en el caso de bienes inmuebles y de negociaciones será el valor de avalúo y en los demás casos el valor que fijen de común acuerdo la autoridad y el embargado en un plazo de 6 días y a falta de acuerdo el valor del avalúo.

Fijada la base del remate, se procederá a la convocatoria para la realización del mismo con las formalidades requeridas, señalándose en éste la postura legal.

Efectuado el remate y pagado el precio, se lleva a cabo la adjudicación y entrega de los bienes rematados al adquirente y la aplicación del producto de los bienes rematados para cubrir el crédito fiscal y sus accesorios legales.

En primer lugar se cubrirán los créditos más antiguos, siempre que se trate de la misma contribución, y antes del adeudo principal a los accesorios en el siguiente orden: 1) Los gastos de ejecución; 2) los recargos; 3) las multas; y 4) las indemnizaciones por cheques no pagados a su presentación al banco.

Si queda algún excedente después de la aplicación se le entrega al deudor, salvo que medie orden de autoridad competente o que el propio deudor acepte por escrito que se haga entrega total o parcial del saldo a un tercero.

Si no hay postores, los bienes embargados serán adjudicados a favor del fisco. No obstante a lo anteriormente señalado, el procedimiento administrativo-coactivo puede suspenderse

conforme los artículos 65 y 144 del Código Fiscal de la Federación, de forma provisional o definitiva.

El artículo 65 del Código precitado señala que las contribuciones omitidas que las autoridades fiscales determinen en el ejercicio de sus funciones, así como los créditos fiscales, deberán pagarse o garantizarse, junto con sus accesorios, dentro del mes siguiente a la fecha en que surta efectos su notificación.

En la hipótesis de pago, con éste se extinguirá el crédito fiscal y no habría lugar a poner en práctica ese procedimiento. La hipótesis de garantía, que es la que permite la suspensión del procedimiento del que se viene tratando, a su vez se complementa con lo establecido en el artículo 144 del Código Fiscal de la Federación, que indica que no se ejecutarán los actos administrativos cuando se solicite la suspensión ante la autoridad ejecutora y se acompañen los documentos que acrediten que se ha garantizado el interés fiscal.

Dentro del mes siguiente a la fecha en que surta sus efectos la notificación de un crédito fiscal, esto es, en un plazo de 30 días naturales a partir de la fecha indicada, el interesado debe solicitar ante la autoridad ejecutora la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución y otorgar una garantía respecto del crédito fiscal que pretende hacerse efectivo y por ese solo hecho la autoridad fiscal suspenderá provisionalmente la puesta en práctica del procedimiento económico –coactivo, en espera de que dentro del plazo de 45 días, en este caso hábiles, siguientes a la fecha en que haya surtido sus efectos la notificación del crédito fiscal, se le exhiba la copia sellada del escrito a través del cual se ejercitó el medio de defensa o recurso administrativo, hecho lo cual suspenderá definitivamente el procedimiento mencionado, es decir, el procedimiento quedará suspendido hasta que se haga saber la resolución definitiva que haya recaído en el medio de defensa, o bien si no se le presenta dicha copia sellada, continuar su actuación y practicar las diligencias de ejecución respectivas.

El artículo 141 del Código Tributario Federal señala como medios para garantizar los créditos fiscales las siguientes: a) Depósito de dinero en las instituciones de crédito autoriza

das para tal efecto; b) Prenda o hipoteca; c) Fianza otorgada por institución autorizada, la que no gozará de los beneficios de orden y exclusión; d) Obligación solidaria asumida por tercero que compruebe su idoneidad y solvencia, y e) Embargo en la vía administrativa.

Este mismo precepto legal establece que la garantía deberá comprender, además de las contribuciones adeudadas, los accesorios causados, así como los que se causen en los 12 meses siguientes a su otorgamiento y al terminar este período y en tanto no se cubra el crédito, deberá ampliarse la garantía por el importe de los recargos correspondientes a los 12 meses siguientes, desde luego hasta llegar al máximo de 500%, previsto en el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación.

Corresponde a la secretaría de Hacienda y Crédito Público vigilar la suficiencia de la garantía, tanto en el momento de su otorgamiento como con posterioridad, y si no lo fuere, exigir su ampliación o proceder al secuestro de otros bienes.

Se podrá dispensar el otorgamiento de la garantía en los casos que señala el Reglamento del Código y conforme lo estatuido en los artículos 67 y 68 del Código referido, pero la solicitud de dispensa no exime al contribuyente de la obligación de garantizar el interés fiscal en tanto se dicte resolución definitiva expresa respecto a la dispensa; es decir que es exigido otorgar la garantía durante la tramitación de la dispensa.

El artículo 142 del Código Fiscal de la Federación establece que no se podrá otorgar garantía respecto de gastos de ejecución, salvo que el interés fiscal esté constituido por éstos, pero siempre tendrán que pagarse dichos gastos.

Conforme el arto. 144 del Código precitado, si la impugnación del crédito fiscal no es total, sólo se garantizará y suspenderá el procedimiento administrativo de ejecución respecto de la parte impugnada y la otra parte deberá ser pagada. Así mismo, no se exigirá garantía adicional si en el procedimiento administrativo de ejecución ya se hubieran embargado bienes suficientes para garantizar el interés fiscal.

Si la autoridad niega o viola la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, el interesado podrá ocurrir al superior jerárquico de la autoridad ejecutora si se está tramitando recurso o ante la Sala del Tribunal Fiscal de la Federación que conozca del juicio respectivo, acompañando los documentos en que conste el medio de defensa hecho valer y la garantía del interés fiscal. En este caso, el superior o la sala ordenará a la autoridad ejecutora que suspenda provisionalmente el procedimiento económico- coactivo y rinda un informe en un plazo de 3 días debiendo resolver la cuestión dentro de los 5 días siguientes a su recepción.

Es de hacer notar que la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución solo opera durante la tramitación de los recursos administrativos y del juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación; por lo tanto, si la impugnación del crédito fiscal se hace directamente en juicio de amparo o después de agotado el recurso administrativo y el juicio ante el Tribunal de la Federación la impugnación continúa en juicio de amparo, la suspensión debe solicitarse y obtenerse conforme a lo dispuesto por la Ley de Amparo.

H.- RECURSOS ADMINISTRATIVOS

La forma exacta de ejercer un control de legalidad sobre actos de la administración que permite, a la vez, el restablecimiento de esa legalidad si ha sufrido alguna alteración indebida, es a través de los medios de defensa legalmente establecidos en la ley y al alcance de los particulares denominados Recursos Administrativos, que se definen como los medios de defensa al alcance de los particulares, para impugnar ante la Administración Pública los actos y resoluciones por ella dictados en perjuicio de los propios particulares, por violación de la ley aplicada o sin la aplicación de la debida.

El recurso administrativo es importante porque permite a la Administración revisar sus actos a instancia del particular, cuando éste se considera agraviado por una resolución que estima ilegal, y si resulta fundada la inconformidad puede modificarlo o nulificarlo para restablecer sin mayores dilaciones la legalidad en el ejercicio de la función administrativa.

El Código Fiscal de la Federación, en el artículo 202, fracción VI, señala la improcedencia del juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación contra actos que puedan impugnarse por medio de algún recurso o medio de defensa. Por eso, cuando el particular agota un recurso administrativo debe formular las alegaciones jurídicas que demuestren la ilegalidad del acto impugnado, así como ofrecer las pruebas pertinentes, porque si se desea acudir directamente al juicio de amparo después del recurso administrativo, no podrá corregirse ninguno de los defectos que se ha realizado en el ofrecimiento y rendición de pruebas o en sus alegatos, pues el órgano jurisdiccional juzgará la resolución impugnada con los mismos elementos que tuvo a su alcance la autoridad administrativa para emitir su resolución.

El artículo 132 del Código Fiscal de la Federación dispone que la resolución del recurso se fundará en Derecho y examinará todos y cada uno de los agravios hechos valer por el recurrente, pudiendo invocarse hechos notorios. Si uno de los agravios es suficiente para desvirtuar la validez del acto impugnado, bastará con el examen de dicho punto. Así mismo, la autoridad podrá corregir los errores que advierta en la cita de los preceptos que se consideren violados y examinar en su conjunto los agravios y razonamientos del recurrente, a fin de resolver la cuestión planteada, pero sin cambiar los hechos expuestos en el recurso. La autoridad podrá revocar los actos administrativos cuando advierta una ilegalidad manifiesta y los agravios sean insuficientes, pero deberá fundar cuidadosamente los motivos por los que consideró ilegal el acto y precisar el alcance de su resolución.

Los recursos administrativos en materia tributaria deben interponerse conforme la formalidades expresadas en los artículos 121, 122, 123, 130, 131 y 133 del Código Fiscal de la Federación, referidos a la forma y plazo para interponerlos, oportunidad de presentación de las pruebas y plazo para resolver el recurso.

Resumiendo lo dispuesto en estas normas legales, debe anotarse que el recurso debe interponerse por escrito dentro del plazo legalmente establecido, que es de 45 días siguientes a la fecha en que haya surtido sus efectos la notificación del acto impugnado, el cual es improrrogable. La presentación del recurso debe ser ante la autoridad que emitió o ejecutó el acto impugnado, independientemente de que sea o no ella la que estudie y

resuelva el asunto; debiendo adjuntar el recurrente al escrito del recurso, las pruebas documentales y el dictamen pericial, en su caso, para hacer valer sus derechos, pues conforme el Código Fiscal de la Federación, en materia de recursos administrativos no hay un período probatorio. Una vez integrado el expediente del recurso con todos los elementos de juicio necesarios, la autoridad encargada de resolverlo, deberá dictar su resolución y notificarla dentro de los cuatro meses subsiguientes contados a partir de la fecha de interposición del recurso. En caso que la autoridad no dictare su resolución en el plazo antes indicado, su silencio significará que se ha confirmado el acto impugnado, o sea, una confirmación ficta o presunta, pero el recurrente podrá decidir esperar la resolución expresa o impugnar en cualquier tiempo la presunta confirmación del acto impugnado.

1) Clasificación de los Recursos Administrativos

En la legislación fiscal mexicana los recursos administrativos se clasifican en optativos y obligatorios. Es optativo cuando se puede elegir agotarlo primero y después acudir a juicio ante los Tribunales, o bien acudir directamente a Juicio ante los Tribunales. Es obligatorio cuando necesariamente debe agotarse esa instancia antes de acudir a juicio.

El artículo 116 del Código Fiscal de la Federación establece que contra los actos administrativos dictados en materia fiscal federal se podrán interponer los recursos de revocación, de oposición al procedimiento administrativo de ejecución o de nulidad de notificaciones; siendo importante distinguirlos de la siguiente forma:

a) Recurso de Revocación: De acuerdo con el artículo 117 y 125 del Código aludido, este recurso es optativo y procede contra las resoluciones definitivas que determinen contribuciones o accesorios; que nieguen la devolución de cantidades que procedan conforme a la Ley; y que, siendo diversas de las anteriores, dicten las autoridades aduaneras.

b) Recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución: Este recurso obligatorio, conforme los artículos 118 y 126 al 128 del Código Fiscal, procede contra los

actos que exijan el pago de crédito fiscales, cuando se alegue que éstos se han extinguido o que su monto real es inferior al exigido, siempre que el cobro en exceso sea imputable a la oficina ejecutora o se refiera a los recargos, gastos de ejecución o a la indemnización del 20 % por cheque no pagado a su presentación en tiempo en el banco. También procede contra los actos que se dicten en el procedimiento administrativo de ejecución cuando se alegue que éste no se ha ajustado a la Ley y contra actos que afecten el interés jurídico de terceros que afirmen ser propietarios de los bienes o negociaciones, o titular de los derechos embargados, o bien que reclamen tener créditos preferentes a los del fisco.

Este recurso se hace valer ante la oficina ejecutora y no puede discutirse en el mismo la validez del acto administrativo en el que se haya determinado el crédito fiscal.

c) Recurso de nulidad de notificaciones: Este recurso también obligatorio, conforme los artículos 119 y 129 del Código Fiscal, procede en contra de las notificaciones que se hagan en contravención de las disposiciones legales. La interposición del recurso suspende los plazos para el ejercicio tanto de las facultades de las autoridades fiscales, como de los derechos de los particulares, hasta en tanto no se resuelva el recurso.

La declaratoria de nulidad de la notificación trae como consecuencia la nulidad de las actuaciones hechas con base en la notificación anulada y que tengan relación con ella. Por otro lado, es importante anotar que mientras se resuelve el recurso, queda en suspenso el plazo legal para impugnar la resolución de fondo y si ya se ha iniciado juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación, el recurso es improcedente y la nulidad de la notificación se hace valer mediante la ampliación de la demanda respectiva.

I.- FASE CONTENCIOSA DEL PROCEDIMIENTO FISCAL

El Tribunal Fiscal de la Federación se estableció con competencia exclusiva sobre materia fiscal, pero mediante diversas reformas se le ha ido ampliando la misma, a fin de que esté en posibilidad de conocer de otros asuntos de naturaleza estrictamente administrativa. El Tribunal Fiscal está organizado en una Sala Superior, compuesta de 9 magistrados, y Salas

Regionales, compuestas de 3 magistrados. En cada región hay una Sala, salvo en la región metropolitana donde hay 6 Salas Regionales. La Sala Superior tiene su sede en el Distrito Federal. Las Salas Regionales tienen competencia por razón de su territorio y de acuerdo a lo establecido en el artículo 24 de la Ley orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación, conocen respecto de las resoluciones que dictan las autoridades ordenadoras con sede en su jurisdicción y los juicios que surgen con motivo de la ejecución de dichas resoluciones y demás cuestiones accesorias son conocidas por la Sala Regional que tiene jurisdicción respecto a las referidas resoluciones.

1).- El juicio de Nulidad

El juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación es procedente contra las resoluciones dictadas por la autoridad administrativa que se consideren ilegales y, por lo tanto, se desean impugnar; la acción la tienen tanto el particular como la propia autoridad administrativa; el particular para impugnar las resoluciones que, estimando ilegales, le causen perjuicios, y la autoridad administrativa para impugnar aquellas resoluciones que ella misma dictó y que considera que no están apegadas a derecho.

El juicio de nulidad sólo es procedente para impugnar decisiones de la autoridad administrativa, que reúnan las características de ser definitivas, personales y concretas, causar agravios, ser escritas, salvo los casos de negativa o confirmación ficta, y sea nueva. Estas resoluciones pueden ser las que pongan fin a la fase oficiosa (en virtud de un recurso optativo), o la que resuelva un recurso administrativo (si es obligatorio o siendo optativo, se eligió agotarlo primero).

Según el artículo 198 del Código Fiscal de la Federación, son partes en el Juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación:

- a) El demandante, que puede ser un particular que pida la nulidad de una resolución que causa agravio, o la autoridad fiscal que pida la resolución favorable para un particular.

- b) El demandado, que también puede ser un particular, pero en este caso es a quien favorece la resolución impugnada, o la autoridad fiscal por haber dictado la resolución impugnada.
- c) El titular de la Secretaría de Estado u organismo descentralizado del que dependa la autoridad que dictó la resolución impugnada, y en todo caso la Secretaría de Hacienda y Crédito Público será parte en los juicios en que se controvierta el interés fiscal de la Federación.
- d) El tercero que tenga un derecho incompatible con la pretensión del demandante.

Es importante anotar que en este tipo de juicios no cabe la agencia o representación oficiosa, pues la facultad de representación debe otorgarse en escritura pública o en carta poder firmada ante dos testigos y ratificadas las firmas ante Notario.

2).- Procedimiento y Sentencia del Juicio de Nulidad

El juicio de nulidad se inicia con la presentación de la demanda, lo cual debe hacerse dentro de los 45 días siguientes a aquél en que haya surtido sus efectos la notificación del acto impugnado o en que el afectado haya tenido conocimiento de él o de su ejecución, si no existe notificación legalmente hecha.

La demanda debe indicar, según el artículo 208 del Código Fiscal de la Federación, lo siguiente:

- 1.-El nombre y domicilio del demandante.
- 2.-La resolución que se impugna.
- 3.-La autoridad o autoridades demandada o el nombre del particular demandado, en su caso.
- 4.-Los hechos que den motivos a la demanda.

5.-Las pruebas que se ofrezcan. Si se ofrece prueba pericial o testimonial se precisarán los hechos sobre los que deba versar y el nombre y domicilio del perito o los de los testigos. Sin estos señalamientos se tendrán por no ofrecidas dichas pruebas.

6.-La expresión de los agravios que cause el acto impugnado.

7.-El nombre y domicilio del tercero interesado.

Si se omiten los datos indicados en los numerales 1, 2, 3, 5 y 7, el magistrado instructor debe requerir mediante notificación personal al demandante para que los proporcione en el plazo de 5 días, bajo apercibimiento de que si no lo hace en ese tiempo se tendrá por no presentada la demanda, y si se trata de las pruebas, por no ofrecidas las mismas.

La falta de los datos previstos en los números 4 y 5 fácilmente conducen a una sentencia desfavorable al actor y la falta de expresión de agravios conduce necesariamente al desechamiento de la demanda, conforme lo estipulado en el artículo 202, fracción X, del Código Fiscal de la Federación.

Conforme lo señalado en el artículo 209 del Código Tributario Federal, al escrito de la demanda se debe adjuntar una copia de la misma para cada una de las partes que intervienen en la demanda; en caso de no actuar en nombre propio, el promovente debe acreditar la representación; también debe agregar el documento en que conste el acto impugnado o copia de la instancia no resuelta por la autoridad; la constancia de notificación del acto impugnado y el cuestionario firmado por el demandante que deberá contestar el perito, así como las pruebas documentales ofrecidas. En este último caso, cuando las pruebas documentales no obran en poder del actor, éste deberá señalar el archivo o lugar donde se encuentran para que a su costa se mande a expedir copia de ellos o se requiera remisión cuando sea legalmente posible, para lo cual deberá señalarlos (documentos) con toda precisión.

En caso de faltar alguno de estos documentos, el magistrado instructor requerirá mediante notificación personal al demandante que presente los documentos que falten dentro del plazo de cinco días, bajo apercibimiento de que si no lo hace, se tendrá por no presentada la demanda o no ofrecidas las pruebas respectivas.

Admitida la demanda, se corre traslado de ella al demandado y se le emplaza para que la conteste dentro de los 45 días siguientes a aquél en que surta sus efectos el emplazamiento. Cuando alguna autoridad que deba ser parte del juicio no es señalada por el actor como demandada, de oficio se le corre traslado de la demanda para que la conteste en el plazo señalado anteriormente.

Según el artículo 213 del Código Fiscal de la Federación, en el escrito de contestación de la demanda se deben indicar los incidentes de previo y especial pronunciamiento a que haya lugar (como la incompetencia de jurisdicción por razón del territorio); las consideraciones que impiden que se emita decisión en cuanto al fondo o demuestran que no ha nacido o se ha extinguido el derecho en que el actor apoya su demanda; la referencia concreta a cada uno de los hechos que le impute el actor, afirmándolos, negándolos, expresando que los ignora o exponiendo como ocurrieron, según sea el caso; la refutación de los agravios y de las pruebas que se ofrecen; tipo de prueba que ofrece (pericial o testimonial) para desvirtuar los hechos de la demanda negados o aclarados, señalando con precisión sobre los que deban versar las pruebas, así como el nombre y el domicilio del perito o testigos, pues sin estos señalamientos se tendrán por no ofrecidas dichas pruebas.

De acuerdo a lo señalado en el artículo 214 del Código Tributario Federal, al escrito de la contestación de la demanda se debe adjuntar una copia de la misma para cada una de las partes que intervienen en la demanda; en caso de no actuar en nombre propio, acreditar la representación; el cuestionario firmado por el demandado que deberá contestar el perito, así como las pruebas documentales ofrecidas.

En caso de faltar alguno de los señalamientos que exige el artículo 213 del Código Tributario o alguno de los documentos previstos en el artículo 214, se procederá en los mismos términos de lo dispuesto en los artículos 208 y 209 del Código aludido: debiendo formularse requerimiento al demandado para que subsane las omisiones o presente los documentos que falten dentro del plazo de cinco días, bajo apercibimiento de que si no lo hace, se tendrá por no contestada la demanda o no ofrecidas las pruebas respectivas.

El artículo 215 del Código Tributario Federal, prevé que en la contestación de la demanda o hasta antes del cierre de la instrucción la autoridad demandada puede allanarse a las pretensiones del actor o revocar la resolución impugnada.

Conforme el artículo 211 del Código Fiscal de la Federación, si hay contradicciones entre los fundamentos de hecho y de derecho dados en la contestación de la autoridad que dictó la resolución impugnada y la contestación de la Secretaría de Estado, Departamento Administrativo u organismo descentralizado que dependa de ella, únicamente se tomarán en cuenta respecto a estas contradicciones lo expresado por estos últimos.

En el auto que recae a la contestación de la demanda o a la de su ampliación, se requiere a las partes para que dentro del plazo de diez días presenten a su perito para el desahogo de la prueba. A cada perito se le concede el término de quince días para rendir su informe, plazo fuera del cual se tendrá por no rendido, conforme lo dispuesto en el artículo 231 del Código Fiscal de la Federación.

Diez días después de que se haya contestado la demanda y ya se hayan desahogado las pruebas o practicado las diligencias que se hubiesen ordenado y se hayan resuelto los incidentes de previo y especial pronunciamiento, se notifica a las partes que tienen un plazo de 5 días para que formulen alegatos por escritos y vencido este plazo, se hayan o no se hayan presentado alegatos, se declara cerrada la instrucción y a partir de ese momento y dentro de los 45 días siguientes se debe pronunciar la sentencia.

La sentencia del Tribunal Fiscal de la Federación, que puede pronunciarse por unanimidad o mayoría de votos, debe fundarse en Derecho y satisfacer el principio de congruencia, es decir, debe tener un desenvolvimiento lógico y conformidad de extensión, concepto y alcance entre el fallo y las pretensiones de la partes.

El fallo, conforme lo dispuesto en el artículo 239 del Código en estudio, puede reconocer la validez o declarar la nulidad de la resolución impugnada. Si declara la nulidad para determinados efectos, se debe precisar con claridad la forma y términos en que la

autoridad debe acatar el fallo. Si obliga a la autoridad administrativa a realizar un determinado acto o iniciar un procedimiento, debe cumplirse lo ordenado en un plazo de cuatro meses.

Conforme el artículo 238 del Código Fiscal de la Federación, se prevén como Causales de nulidad de una resolución administrativa, las siguientes:

1-La incompetencia del funcionario que la haya dictado u ordenado o tramitado el procedimiento del que deriva dicha resolución

2-La omisión de los requisitos formales exigidos en las leyes que afecten las defensas del particular, inclusive la ausencia de motivación y fundamentación, en su caso.

3-Los vicios del procedimiento que afecten las defensas del particular.

4-El que los hechos que la motivaron no se realizarán, fueran distintos o se aparecieran en forma equivocada, o bien si se dictó en contravención de las disposiciones aplicadas o se dejó de aplicar las debidas.

5-El que la resolución administrativa dictada en ejercicio de facultades discrecionales no corresponda a los fines para los cuales la Ley confiere dichas facultades.

3).- Recursos Procesales en el Juicio de Nulidad

Según los artículos 242 al 250 del Código Fiscal de la Federación, en los Juicios de Nulidad se pueden interponer los siguientes recursos:

a) Recurso de reclamación, procedente en contra de las resoluciones del magistrado introductor que admiten o desechan la demanda, la contestación de la demanda o las pruebas; que decreten o nieguen el sobreseimiento del juicio; o que rechacen la intervención de tercero interesado o del coadyuvante.

b) Recurso de queja, procedente en contra de las resoluciones de las Salas Regionales violatorias de la jurisprudencia del propio Tribunal. Es oportuno señalar que la jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Federación la establece la Sala Superior cuando resuelve las contradicciones entre las resoluciones dictada por las Salas Regionales; cuando al resolver el recurso de queja interpuesto en contra de una sentencia de la Sala Regional que viola la jurisprudencia, decida modificarla; o cuando al resolver los recursos de revisión sustente la misma tesis en tres sentencias consecutivas no interrumpidas por otra en contrario, según lo prevé el artículo 260 del Código Fiscal de la Federación y de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 259 del mismo Código, dicha jurisprudencia es obligatoria tanto para la Sala Superior como para las Salas Regionales y sólo la Sala Superior puede variarla.

c) Recurso de revisión, procedente contra las resoluciones de las Salas Regionales que decretan o niegan sobreseimientos y contra las sentencias definitivas de dichas Salas. Este recurso está reservado única y exclusivamente para la autoridad y el particular nunca puede agotarlo, pues el Código Fiscal de la Federación lo priva de legitimación para ello.

d) Recurso de revisión fiscal, procedente en contra de las sentencias dictadas por la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación al resolver el recurso de revisión y que se sustancia ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Este recurso también está previsto única y exclusivamente a favor de la autoridad administrativa.

J.- EL JUICIO DE AMPARO

Conforme la doctrina jurídica mexicana, el juicio de amparo es un procedimiento de jerarquía constitucional, tendiente a conservar a los individuos en el disfrute de sus derechos fundamentales o garantía individuales que consagra la Constitución Política del país.

El juicio de amparo se clasifica en indirecto y directo, y la procedencia de uno u otro depende de la naturaleza del acto que se reclama.

J. 1).- Amparo Indirecto

El juicio de amparo indirecto en materia fiscal procede:

- a) Contra Leyes que por su sola expedición causen perjuicio al particular.
- b) Contra actos de la autoridad fiscal que impliquen violación directa de garantías.
- c) Contra actos del Tribunal Fiscal de la Federación distintos de la sentencia definitiva (sentencia interlocutorias).

En este caso, la procedencia y requisitos del otorgamiento de la suspensión del acto reclamado se rigen por lo dispuesto en los artículos 124 y 135 de la Ley de Amparo y no obstante que se satisfagan los requisitos legales, es facultad discrecional del Juez de Distrito conceder o negar la suspensión.

J. 2.- Amparo Directo

El amparo directo en materia fiscal procede contra las sentencias definitivas del Tribunal Fiscal de la Federación.

Tanto en el amparo directo como el indirecto en materia fiscal, rige el principio de estricto derecho en el procedimiento, que impone la obligación de examinar la resolución impugnada únicamente a la luz de las defensas que esgrima el agraviado, sin estar permitido ir más allá de las mismas, o sea suplir la deficiencia de la queja.

En este caso la suspensión del acto reclamado se rige por las disposiciones del Capítulo III del Título III de la Ley de Amparo, que únicamente señala la autoridad que debe mandar a suspender la ejecución de la sentencia: la autoridad responsable. Por omitirse en esta ley el procedimiento a que debe sujetarse la autoridad responsable para ordenar la suspensión de

su sentencia reclamada, debe atender las disposiciones constitucionales y observar por analogía el artículo 135 de la Ley de Amparo.

En materia fiscal, cuando se trate de sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación, la suspensión se refiere a sus efectos, por lo que una vez satisfechos los requisitos legales respectivos el Tribunal Fiscal de la Federación, como autoridad responsable, mandará suspender los efectos de su sentencia reclamada hasta que se resuelva el juicio de amparo.

III.- LEGISLACIÓN TRIBUTARIA ESPAÑOLA

En este apartado, se exponen de forma condensada los aspectos sustanciales del procedimiento fiscal español propiamente dicho, así como otros aspectos relacionados con el mismo.

A.- RECAUDACIÓN TRIBUTARIA

La Ley General Tributaria española y el Reglamento General de Recaudación de la misma legislación, regulan todo lo relativo a la recaudación tributaria.

El Reglamento General de Recaudación de la legislación española, establece que la gestión recaudatoria se realizará en dos períodos: uno voluntario y otro ejecutivo. En el primero, la realización de los créditos se efectúa sin medida alguna coercitiva, dentro de los plazos reglamentarios. En el segundo, que se inicia con la correspondiente providencia de apremio, se obtiene coactivamente.

Cabe aclarar que el procedimiento recaudatorio de ejecución, según la doctrina española, no se trata de un período recaudatorio propiamente dicho, sino más bien de un método o procedimiento que realizan los órganos administrativos de recaudación, una vez expirado el período voluntario de pago, para satisfacer el crédito tributario del que es titular el ente público y que no ha sido satisfecho por el sujeto deudor, es decir, es un procedimiento de cobranza del crédito fiscal vencido.

Según el artículo 94 del Reglamento General de Recaudación, el procedimiento ejecutivo o de apremio es meramente administrativo, siendo exclusiva de la Administración la competencia para entender del mismo y resolver todas sus incidencias, sin que los Tribunales de cualquier grado y jurisdicción puedan dirimir demanda o pretensión alguna en esta materia, a menos que se justifique que se ha agotado la vía administrativa o que la Administración decline el conocimiento del asunto a favor de la jurisdicción ordinaria.

En resumen, la vía de apremio para el cobro de los tributos es un procedimiento administrativo, de naturaleza jurisdiccional, en el que el ente público titular del crédito tributario, procede sin necesidad de previa sentencia Judicial de condena del deudor, a la ejecución unilateral del mismo, y de los bienes del mismo en su caso, para transformarlos en una suma de dinero que permita satisfacer el cobro del tributo no pagado dentro del período voluntario de recaudación.

Presupuesto de la Ejecución Forzosa

Varios autores han expresado que se entiende por *ejecución forzosa* el medio jurídico por el cual se logra la satisfacción del acreedor cuando ésta no se consigue a través de la prestación del deudor y es necesario conseguir dicha satisfacción independientemente de la voluntad del obligado y venciendo toda su contraria voluntad.

Para que la ejecución forzosa pueda producirse es necesaria la existencia de un título que atribuya la legitimación para pedir la ejecución forzosa, conocido como “título ejecutivo”, que atribuye a su titular la legitimación necesaria para obtener coactivamente la pertinente satisfacción.

Según el profesor Fenech²⁴, este título ejecutivo en la esfera de la recaudación tributaria no es un título que emana de órganos jurisdiccional porque no se obtiene por esa vía, sino que

²⁴ Universidad de Madrid. Facultad de Derecho. Notas de Derecho Financiero. Tomo I. 1975. Pp. 255.

es un título formado por los propios órganos del ente público acreedor con anterioridad e independencia a toda controversia-judicial o administrativa- sobre la obligación tributaria de la que deriva el derecho de crédito, que permite proceder directamente hacer cobro del crédito no pagado sobre el dinero o los bienes del deudor.

La Ley General Tributaria española no reguló lo referido a los tipos de títulos de ejecución recaudatoria, sin embargo el reglamento general de recaudación en el artículo 94 distingue dos tipos de títulos:

- a) Las relaciones certificadas de deudores en los tributos periódicos por valor en recibo o patente, expedidas por los recaudadores (conocidas como títulos colectivos), es decir, tributos que se cobran por recibo o patente, y
- b) Las certificaciones de descubierto con relación a las cuotas tributarias que, debiéndose pagar por ingreso directo y en virtud de liquidación individual, no hubieren sido satisfechas en el plazo de recaudación voluntaria, siendo expedidas dichas certificaciones por los funcionarios a cuyo cargo esté el control contable de los ingresos (conocidas como títulos singulares).

Se notifica éste al obligado, para que proceda al pago.

A la notificación del acto liquidatorio y del plazo para hacer efectivo el importe de la deuda se une un requerimiento de pago en virtud del cual se advierte a los sujetos obligados que si dejan transcurrir el plazo de pago voluntario sin satisfacer sus débitos, se procederá a la realización forzosa de sus bienes sin nueva notificación ni requerimiento de pago.

El art. 126 de la Ley General Tributaria establece que toda liquidación reglamentariamente notificada al sujeto pasivo establece a éste en la obligación de satisfacer a deuda tributaria. En el art. 127 del mismo cuerpo de leyes se establece el plazo de ingreso voluntario en término que han sido expuestos oportunamente.

Actos previos

Todos los actos del procedimiento, a partir de la providencia de apremio, aparecen como eslabones de la realización forzosa, en cuanto se dirigen a este resultado final.

Dentro de la realización forzosa, se distinguen tres momentos esenciales, a saber: el embargo, la tasación y la enajenación de bienes, pero antes de llegar al embargo se producen algunos actos previos o preparatorios que lo facilitan y hacen posible. Entre ellos debe mencionarse la autorización judicial para la entrada de los ejecutores en el domicilio de los deudores, la formación de los expedientes ejecutivos y la intimación o requerimiento de pago a los deudores.

B.- PROCEDIMIENTO EJECUTIVO

La gestión del tributo en la legislación española, atraviesa dos fases esenciales: En la primera el tributo se liquida, en la segunda se recauda voluntaria o ejecutivamente.

La vía de apremio es un procedimiento de ejecución expropiativo, es decir, una serie concatenada de actos realizados por los órganos administrativos con competencia para llevar a cabo la ejecución con el fin de obtener físicamente del deudor una cantidad de dinero suficiente para extinguir la deuda tributaria o la realización de bienes del propio deudor para reunir los fondos pertinentes.

En este procedimiento se distinguen las siguientes fases: 1.- Declaración de apremio; 2.- Embargos de bienes; 3.-Tasación de bienes; 4.- Realización de bienes; 5.- Aplicación de los fondos obtenidos a la cancelación del débito tributario.

1.- Declaración de Apremio:

La transición del período voluntario de recaudación a la vía de apremio necesita ser declarado formalmente por las autoridades competentes para hacerlo, con el fin de que los órganos administrativos y los deudores sepan que el mecanismo recaudatorio va a seguir un procedimiento distinto al desarrollado hasta ese instante.

Para que se inicie la ejecución es indispensable que la administración posea un título ejecutivo que legitime su actuación, que puede consistir en una certificación o en una relación de deudores, extendidos, uno y otro documento, en la forma que señala la ley.

El primer acto de procedimiento ejecutivo, con el que éste comienza, es, en todo caso, la providencia de apremio que dicta la Tesorería de Hacienda. El artículo 95 del Reglamento General de Recaudación define la providencia de apremio como el acto administrativo que despacha la ejecución contra el patrimonio del deudor en virtud de uno de los títulos señalados por la ley (relaciones de deudores o certificaciones de descubierto).

Según el mismo precepto, las autoridades competentes para dictar dicha providencia son los tesoreros de Hacienda y la providencia sólo podrá ser impugnada por las siguientes excepciones: a) pago, b) prescripción, c) aplazamiento, d) falta de notificación reglamentaria de la liquidación, y e) defecto formal en el título expedido para la ejecución.

Según el artículo 100-3 del Reglamento General de Recaudación, cuando se trate de relaciones de deudores por recibos (títulos colectivos), los tesoreros dictarán procedencia de apremio, consignándolas en los tres ejemplares de las relaciones certificadas, conservando uno y devolviendo los otros dos a la correspondiente oficina de recaudación dentro de los tres días siguientes al de su recibo, para que se siga el procedimiento de apremio a partir del día hábil inmediato siguiente al de recepción de las relaciones.

Cuando se trate de certificaciones de descubierto (títulos singulares), el artículo 101 del Reglamento dispone que, recibidas en Tesorerías estas certificaciones, los tesoreros dictarán y consignarán en ellas, previacomprobación, la providencia de apremio, asignándola seguidamente a la oficina de recaudación que corresponda.

El artículo 97, del Reglamento General de Reglamentación, dispone que el procedimiento de apremio se inicia cuando, vencidos los plazos de ingresos que establece la ley, no se hubiese satisfecho la deuda y se expida, en consecuencia, el título que lleva aparejada ejecución.

El artículo 102 del Reglamento establece que los recaudadores notificarán a los interesados, exhibiéndoles si lo pidieren la relación en que figuran, la providencia de apremio dictada por el tesorero, concediéndoles un plazo de veinticuatro horas para hacer pago del débito, bajo apercibimiento de que de no hacerlo así, se procederá sin más espera al embargo de sus bienes. Tratándose de certificaciones de descubierto, conocidas también como títulos singulares, la notificación de la providencia de apremio se efectuara, como máximo, dentro de los diez días siguientes al de la entrada de aquéllas en la oficina de recaudación respectiva.

El artículo 96 del Reglamento General de Recaudación determina que el recargo de apremio será del veinte por ciento (20%) del importe de la deuda.

2.- Embargo de Bienes:

El artículo 130 de la Ley General Tributaria establece que “ previa exhibición del documento acreditativo del crédito tributario o, en su caso, de la relación de deudores, debidamente providenciada de apremio, los jueces de paz, comarcales o municipales, según sea el que exista en cada localidad, autorizarán, dentro de las veinticuatro horas siguientes a la solicitud, la entrada del recaudador en el domicilio de los deudores responsables. No obstante a lo antes señalado, el artículo 103 del Reglamento General de Recaudación también regula lo relativo a la autorización judicial para la entrada en el domicilio del deudor, en los siguientes términos:

Exhibiendo los correspondientes títulos ejecutivos, los recaudadores solicitarán a los jueces municipales, comerciales o de paz del domicilio de los deudores, autorización para la

entrada en el domicilio de éstos. Si en la población hubiera más de un Juez municipal, la solicitud se formulará ante el decano.

Los jueces requeridos deberán otorgar la autorización dentro de veinticuatro horas siguientes de ser solicitada, y si transcurrido tal plazo no la hubieren concedido o la denegaran, los recaudadores remitirán a las Tesorerías de Hacienda los títulos ejecutivos y, en su caso, las relaciones de que se trate, conjugando en ellos diligencia expresiva del motivo que determina la remisión.

Las Tesorerías en el supuesto anterior, darán cuenta al Delegado de Hacienda y éste, exponiendo los motivos de su decisión, solicitará del juez de primera instancia correspondiente la autorización referida que deberá ser concedida dentro de cuarenta y ocho horas, y pondrá los hechos en conocimiento del fiscal de la Audiencia a los efectos que procedan.

Los recaudadores podrán presentar relaciones comprensivas de varias certificaciones de descubierto apremiadas, acompañando los títulos ejecutivos, y los jueces autorizarán en aquéllas la entrada en el domicilio de los deudores en ellas comprendidos.

El Reglamento General de Recaudación establece Reglas para la iniciación de los expedientes de apremio, siendo éstas las que siguen a continuación:

El expediente de apremio para efectividad de deudas por recibo comprenderá: **a)** un ejemplar del Boletín Oficial de la providencia en que se publicó el edicto para pago en período voluntario; **b)** Certificaciones expendidas por los alcaldes, acreditativas de que la cobranza en tal período tuvo lugar en los respectivos municipios en los días y horas señalados en el edicto. Estos documentos los recabarán los recaudadores al finalizar el período de cobranza en cada localidad, sin esperar a que se inicie el procedimiento de apremio; **c)** Las relaciones certificadas de deudores, por pueblos y conceptos, en que figure la providencia de apremio de la Tesorería; **d)** La autorización o autorizaciones judiciales para entrada en el domicilio de los deudores

Con los anteriores documentos se formará un expediente general de apremio en cada semestre, del cual derivarán como piezas separadas los siguientes: **a) expediente individuales**, o de apremio a un solo deudor; **b) Expedientes colectivos**, cuando por concurrir en los deudores iguales o análogas circunstancias, la acción, por razones de economía procesal, pueda ser común a todos ellos.

El expediente separado, individual o colectivo, se encabezará con certificación expendida por el recaudador con referencia al expediente general, en el cual se consignará diligencia acreditativa de haber sido librada, expresando que el deudor o deudores afectados en aquél figuran en la correspondiente relación de deudores providenciada de apremio por la Tesorería; que ha sido autorizada judicialmente la entrada en el domicilio de los mismos y el importe de la deuda perseguida, con indicación del semestre o período a que correspondan los recibos en descubierto. Conforme el art. 104 del Reglamento General de Recaudación, estos recibos correrán unidos al expediente.

El expediente de apremio por certificación de descubierto se encabezará con el propio título ejecutivo y con la autorización judicial para la entrada en el domicilio del deudor o certificación expendida por el recaudador de constar tal autorización en relación comprensiva de varios deudores.

Los *expedientes individuales* comprenderán cuantos débitos tenga el interesado en una misma zona al iniciarse el expediente por los distintos conceptos tributarios. Los *expedientes colectivos* sólo podrán referirse a débitos por un sólo concepto y ayuntamiento.

Sea el expediente individual o colectivo se irán acumulando, mediante providencia del recaudador, a los débitos inicialmente perseguidos, los de sucesivos vencimientos no satisfechos en período voluntario, preceptivamente apremiados y que se hallen en los respectivos casos de los números anteriores (arto. 106 del Reglamento).

En el caso de expedientes colectivos, si las necesidades del procedimiento aconsejasen la segregación de débitos de algún deudor o deudores, se hará constar así en aquel mediante

providencia y se seguirá por separado expediente individual o colectivo, que se documentará en la misma forma establecida en los artículos anteriores (art. 107 del Reglamento).

Los recaudadores notificarán a los interesados, exhibiéndole si así se lo pidieren, la providencia de apremio dictada por el tesorero, concediéndoles un plazo de veinticuatro horas para hacer pago del débito, previniéndoles de que, de no hacerlo así, se procederá sin más al embargo de sus bienes. Tratándose de certificaciones de descubierto, la notificación de la providencia de apremio se efectuará, como máximo, dentro de los diez días siguientes al de la entrada de aquéllas en la respectiva oficina de recaudación.

Según el artículo 108 del Reglamento General de Recaudación, transcurrido el plazo de veinticuatro horas sin haberse hecho el pago requerido, los recaudadores dictarán providencia ordenando el pago de bienes propiedad de aquéllos, en cantidad suficiente, a su juicio, para cubrir el crédito perseguido y los recargos y costes del procedimiento. Los embargos se llevarán a efecto detallándolos en diligencia que se iniciará con el primero que se efectúe, continuándola cuantas veces sea preciso.

Con relación a los bienes, se plantean dos cuestiones fundamentales: La prelación de los bienes susceptibles de realización y el señalamiento de los bienes embargables.

El artículo 131 de la Ley General Tributaria establece que el embargo se efectuará sobre los bienes del deudor en cantidad suficiente para cubrir el importe de la deuda tributaria, definida en el artículo 58 de esta misma Ley, más los recargos y costas que con posterioridad al primitivo acto administrativo, se hayan causado o se causen, debiendo guardarse en aquél el orden establecido en el artículo 1.447 de la Ley de Enjuiciamiento Civil o Ley Procesal Civil. Conforme la norma precitada, el orden a seguir en el embargo de bienes es el siguiente: **1).** Dinero metálico, si se encontrase; **2).** Efectos públicos; **3).** Alhajas de oro, plata o pedrería **4).** Créditos realizables en el acto; **5).** Frutos y rentas de toda especie; **6).** Bienes semovientes; **7).** Bienes muebles; **8).** Bienes inmuebles; **9).** Sueldos o pensiones, y **10).** Crédito o derechos no realizables en el acto.

Conforme el artículo 109 -2 del Reglamento, a solicitud expresa del deudor se podrá alterar el orden señalado, consignándose tal pedimento en la diligencia de embargo, si a juicio del recaudador y bajo la responsabilidad de éste, los bienes que se señalen garantizan con la misma eficacia y prontitud el cobro de la deuda que los que preferentemente deban ser trabados, sin que en ningún caso pueda posponerse el embargo de metálico.

Por otra parte, cabe anotar que no son embargables los bienes señalados en los artos. 1.448 y 1.449 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, que disponen que: “No se hará embargo en las vías férreas abiertas al servicio público ni en sus instalaciones, almacenes, talleres, terrenos, obras y edificios que sean necesarios para su uso, ni en las locomotoras, carriles y demás efectos de material fijo y móvil destinados al movimiento de una línea. Tampoco se embargará nunca el lecho cotidiano del deudor, su cónyuge e hijos, las ropas de uso de los mismos, el mobiliario, libros e instrumentos necesarios para el ejercicio de la profesión , arte u oficio a aquél que pueda estar dedicado, ni el salario, jornal, sueldo, pensión, retribución o su equivalente que no exceda de 50 pesetas diarias, salvo que el salario mínimo legal sea fijado en otra cifra superior”.

Respecto al embargo de haberes del personal militar, se aplicará lo que dispone el Código de justicia militar (art. 111 del Reglamento General de Recaudación).

El Reglamento General de Recaudación regula en secciones separadas, el embargo de bienes muebles (arto. 114 al 119, ambos inclusive) y el embargo de bienes inmuebles (art. 120 al 127, ambos inclusive).

Como advierte Fenech, en el procedimiento de ejecución la búsqueda y localización de los bienes para proceder a su embargo constituye un deber para el recaudador en su calidad de titular de la función jurisdiccional de la ejecución, deber que viene impuesto.

Para ellos, los recaudadores, si el deudor no facilita su actuación relacionando los bienes de su propiedad, reclamarán de los encargados de los Registros públicos y corporaciones oficiales todos los datos que sean precisos, que obligatoriamente han de serles facilitados.

Si se conociese o presumiese la existencia de bienes del deudor que sea preciso embargar, sitios en territorios al que se extienda la jurisdicción del recaudador que tramite el procedimiento, éste oficiará al recaudador correspondiente para que proceda a embargarlos y le devuelva el oficio con diligencias practicadas. Únicamente remitirá el expediente por conducto de la Tesorería cuando la totalidad de los bienes embargables se encuentren o radiquen en territorio de la jurisdicción de otro recaudador.

Cuando ultimado el procedimiento contra los bienes radicados en una zona, no éste totalmente solventado el débito perseguido y hayan de proseguirse las actuaciones en otra, podrá también autorizarse la remesa a ésta del expediente (art.112 R .G .R.).

El Reglamento formula sobre los requisitos de la actuación del recaudador, las siguientes reglas:

1). El embargo de bienes muebles se llevará a efecto en horas y días hábiles, salvo casos de manifiesta y justificada urgencia, en los que el ejecutor tiene que llevar dos testigos que presencien e intervengan en el embargo, designados por aquél o por la Alcaldía en termino de cuarenta y ocho horas, cuando no se lograra la aceptación de aquellos (art. 114 – 1 del Reglamento).

2). Cuando no pueda llevarse a efecto el embargo por negativa del deudor a abrir las puertas de su casa o al acceso del ejecutor a los locales o dependencia de su profesión o actividad económica, las autoridades gubernativas prestarán al agente ejecutivo los auxilios necesarios con el fin de que pueda ser efectiva su actuación. En caso de que hubiera necesidad de violentar la entrada en el domicilio o locales del deudor, el agente solicitará la oportuna autorización del Juez correspondiente que deberá ser concedida en el plazo de veinticuatro horas. También solicitará de la autoridad competente, siempre que lo considere necesario o conveniente, el auxilio de las fuerzas del orden público para que presencien el acto de embargo y asistan al ejecutor (art. 115).

El acto de embargo se formalizará mediante diligencia en la que deberá contenerse, en su caso, la invitación al deudor si estuviera presente para que en el plazo de veinticuatro horas designe perito tasador de los bienes.

Las notificaciones en el procedimiento de apremio, deberán contener: a) Texto íntegro del acto; b) Recurso que contra el mismo proceda, autoridad o Tribunal ante quien pueda interponerse y plazo para su interposición; c) Motivos únicos de oposición o recursos, si el acto notificado es la providencia de apremio; d) Los requerimientos que han de hacerse al notificado; e) Advertencia de que el procedimiento, aunque se interponga recurso, solamente se suspenderá en los términos y condiciones señalados; f) Fecha en que la notificación se practica.

La notificación se practicará personalmente al ejecutor en el domicilio del interesado o en el de sus representantes legales o voluntarios, si los hubiere señalado previamente; la cédula será firmada por el notificado o persona que se encuentre en el domicilio antes indicado y, en este último caso, se hará constar en aquélla su parentesco o la razón de su permanencia en tal domicilio. De no saber o negarse a firmar cualquiera de las personas mencionadas, lo harán en su lugar dos testigos. Dicha cédula de notificación quedará en poder del ejecutor para unirla al expediente y un duplicado será entregado a la persona con quien se haya entendido la diligencia.

Las oficinas recaudatorias podrán hacer uso del sistema de notificaciones con acuse de recibo regulado oficialmente por el Servicio de Correo uniéndose el acuse de recibo, una vez tramitada la notificación, al expediente de referencia. Este sistema se empleará siempre que la notificación haya de practicarse fuera de la capitalidad de la zona y surtirá efecto aunque el destinatario se negare a recibir el pliego, que en todo caso indicará la oficina de la que procede, circunstancia aquélla que se hará también constar de la tarjeta de recibo.

Las notificaciones a sujetos pasivos con residencia en el extranjero se harán, por una sola vez, *en Boletín oficial del Estado*.

En la primera notificación que se haga a un interesado en procedimiento de apremio que resida fuera de la zona donde se tramite el expediente, se le invitará para que designe persona que lo represente y reciba las notificaciones que hayan de hacerse.

Si se trata de deudores cuyo domicilio no es conocido, la notificación se hará mediante edictos que se publicarán en el tablón de anuncios de la Alcaldía de la Capitalidad de la zona donde se tramite el expediente y en el *Boletín oficial de la Providencia*, con el fin de que comparezca, por sí o por medio de representante, en el expediente ejecutivo que se le sigue. Si transcurren ocho días desde la publicación del edicto en el *Boletín Oficial* sin apersonarse el interesado, será declarado en rebeldía, mediante providencia dictada en el expediente por el recaudador. A partir de ese momento, todas las notificaciones que hayan de hacerse al deudor se practicarán en la propia oficina recaudatoria por lectura de la providencia, o acuerdo correspondiente, consignando en el expediente diligencia de haberlo hecho.

El embargo esta sujeto a posibles modificaciones en el curso del procedimiento de ejecución tributaria, en los siguientes casos: 1). Cuando los bienes embargados no sean suficientes para cubrir con el producto de su venta y enajenación forzosa el importe total del crédito tributario, o surjan incidencias tales como posibles tercerías de dominio sobre bienes que inicialmente se embargaron, o se acumulen nuevos créditos tributarios a los primitivos, se procederá a su ampliación, esto es, a trabar más bienes afectándolos a la realización forzosa. 2). Que se reduzca el embargo en aquellos casos en que el importe de los bienes primitivamente embargados exceda manifiestamente del importe de los créditos, recargos, gastos, y costas 3). Reconocida al deudor la facultad de alterar la prelación establecida en las normas legales para la realización forzosa y de señalar, dentro de cada grupo, los bienes que estime más aptos, no existe dificultad alguna para construir la figura de la sustitución objetiva del embargo mediante la afectación a la realización forzosa de bienes que quedaron exentos, librando, en cambio, otros bienes que primitivamente se embargaron.

Hay que tener en cuenta ante todo que “si entre los bienes embargados figurasen dinero metálico o billetes del Banco de España, los ejecutores aplicarán desde luego en su importe al principal, recargos y costes haciendo constar esta aplicación en la propia diligencia de embargo”.

El nombramiento de depositario recaerá en persona de reconocida solvencia moral y económica, a juicio del ejecutor. Si los deudores no designan depositario en las veinticuatro horas siguientes al acto del embargo, lo designarán los Alcaldes dentro de las cuarenta y ocho horas siguientes al requerimiento que al efecto le haga el recaudador. De no hacerse el nombramiento por el Alcalde, designará depositario el recaudador, quedando obligado el nombrado a aceptar y desempeñar el cargo si no estuviese físicamente imposibilitado, incurriendo en caso contrario en responsabilidad por desobediencia.

El depositario está obligado a conservar los bienes embargados que se encuentren bajo su custodia, administrándolos y obteniendo de ellos sus frutos o rentas poniendo en el desempeño de tal cometido la diligencia debida. Cuando se embarguen productos o recaudaciones obtenidas por empresas o entidades, se precisarán por la Tesorería los pagos que como actos de administración podrán hacerse con los ingresos obtenidos a fin de evitar la paralización de aquéllas.

El depositario incurrirá en responsabilidad civil por incumplimiento de las obligaciones que le incumban como tal, sin perjuicio de la responsabilidad criminal cuando dolosamente sustraiga, suprima, destruya, pierda o deteriore los bienes a él confiados.

El depositario tiene derecho, justificándolos, al reembolso de los gastos que haya soportado por razón del depósito y una retribución establecida, consiste en un porcentaje variable sobre los ingresos.

Existe prelación de bienes para los embargos. Los bienes muebles preceden a los inmuebles, lo que supone que estos últimos podrán ser trabados si los primeros no se hallaren en cantidad suficiente, a juicio del ejecutor para cubrir los débitos, recargos y

costas del procedimiento. El ejecutor dictará la oportuna providencia y, antes de hacerlo, deberá obtener información precisa para la localización de los bienes inmuebles del deudor que puedan ser embargados, pues deberá identificarlos debidamente en la diligencia que extienda. Si fuera necesario su deslinde, este se realizará por un funcionario técnico de Hacienda nombrado por el Delegado, a propuesta de la Tesorería, previa solicitud razonada de aquel.

El embargo de bienes inmuebles se notificará al deudor y, en su caso, a su cónyuge, a los tesoreros poseedores y a los acreedores hipotecarios, con la advertencia a todos de que pueden designar peritos que intervengan en la Tesorería.

La garantía del embargo en materia de bienes inmuebles es distinta a la de bien mueble. En estos últimos se produce una aprehensión material de los bienes, que pasan a ser custodiados y administrados por un depositario. En los bienes inmuebles una vez llevada a cabo la aprehensión ideal mediante la providencia de embargo, hay que conseguir, que el derecho del acreedor tributario surta efecto con respecto de terceros, lo cual se logra mediante la anotación preventiva del expresado derecho en el Registro de la Propiedad, constituyéndose su garantía registral y asegurándose su preferencia sobre todos los que puedan inscribirse con posterioridad.

Para la anotación preventiva señalada, el ejecutor expedirá mandamiento dirigido al Registrador interesado, además, que se libere certificación de las cargas que figuren en el Registro sobre cada finca, con expresión detallada de las mismas y de sus titulares.

Los Registradores de la propiedad practicarán los asientos que procedan y expedirán las certificaciones que interesen al procedimiento ejecutivo dentro de los plazos establecidos por la Ley. Al expediente de apremio quedarán unidas la contestación del Registrador de la propiedad al mandamiento de anotación preventiva de embargo y la certificación relativa a las cargas y gravámenes que afecten a los inmuebles.

Los Recaudadores, al tiempo de expedir los mandamientos para anotación del embargo, solicitarán de los Catastros de Rústica y Urbana, Oficinas Gestoras de los tributos o de los Alcaldes, según proceda, que en el plazo de diez días faciliten certificación de la base imponible con que figuren los inmuebles embargados. A la vista de estos documentos, determinarán los Recaudadores la extensión del embargo a tres bienes, acordándola tan pronto se aprecie que con los trabados no esta suficientemente garantizada la efectividad del débito.

3.- Tasación de Bienes

La tasación de los bienes constituye un presupuesto lógico de su ulterior enajenación o adjudicación forzosa, ya que, tanto para la una como para la otra, es indispensable fijar previamente el valor de los bienes. La valoración por personas peritas es, por otra parte, una garantía, tanto para el ente público acreedor que verá así tutelado su crédito, como para el deudor que evitará de ese modo el riesgo de que los bienes se enajenen por un precio muy alejado de su valor real y, consiguientemente, de que la recaudación del tributo pueda irrogarle un empobrecimiento injustificado.

a) Tasación de bienes muebles:

La tasación de bienes muebles embargados se efectuará por dos peritos uno nombrado por el deudor y el otro nombrado por el ejecutor. En caso de discrepancia será nombrado un tercero por el Alcalde. Cuando el deudor no designase perito en el plazo que reglamentariamente se le concedió al notificarle el embargo, se entenderá que renunció a su derecho y la tasación se llevará a efecto por el perito nombrado por el ejecutor.

Los peritos deberán pertenecer a profesión, arte u oficio relacionado con los bienes que hallan de tasarse si existiesen en la localidad, en caso contrario, podrán ser designados peritos prácticos.

Cuando los bienes embargados sean instalaciones fabriles, elementos integrantes de las mismas, medios de transporte mecánico, patentes, marcas o procedimientos de fabricación transformación o conservación de productos el perito de la administración será un funcionario técnico de Hacienda nombrado por el delegado a propuesta del Tesorero, previa petición razonada del Recaudador.

La valoración de los derechos de traspaso locales de negocio la practicará un comerciante o industrial residente en la localidad designada por la respectiva Cámara de Comercio, Industria y Navegación a solicitud del ejecutor, quien la llevará a efecto conjuntamente con el perito que reuniendo la misma condición haya nombrado el deudor. En caso de discrepancia la misma Cámara de Comercio nombrará un tercer perito para que resuelva las diferencias. Si el deudor no designo su perito se estará a la valoración que efectúe el designado por aquella Cámara.

Si los bienes embargados fuesen pinturas, esculturas u objetos que reconocida o presuntamente tuvieran valor o interés artístico o histórico, el tesorero de Hacienda propondrá al delegado se valoren por peritos designados por las academias correspondientes.

El valor de tasación servirá como tipo para la subasta. Si alguno de los bienes embargados estuviesen gravados con hipotecas mobiliarias o prenda, para fijar el tipo de subasta, se estará a lo que se establece para el caso de inmueble sobre los que poseen cargas o gravámenes de carácter real.

b) Tasación de bienes inmuebles:

Los ejecutores procederán a valorar los inmuebles embargados mediante capitalización de las fincas de que se trate, al 5 por 100 de las rústicas y al 4 por 100 de las urbanas; no obstante, procederá la tasación por un funcionario técnico de Hacienda nombrado por el delegado cuando las circunstancias del inmueble en consideración a su emplazamiento o posible dedicación se presuman diferencias estimables entre su valor por capitalización y el

valor real. Se procederá igualmente a la tasación en la misma forma que dispone el número anterior, cuando las cartas o gravámenes anteriores y preferentes al derecho anotado del Estado absorban o excedan del valor obtenido por capitalización.

4.- Enajenación o realización de bienes

El procedimiento de realización forzosa se dirige a la obtención de una suma de dinero que permita atender al pago del débito tributario y de los recargos y gastos causados. Para ello es indispensable la enajenación de bienes embargados, cuyo precio se destinará al fin antes expresado. El procedimiento varía, como, siempre, según que se trate de bienes muebles o de bienes inmuebles; no obstante, la subasta es el método genéricamente aplicado.

a) Enajenación de bienes muebles:

Los bienes muebles, en general, se enajenan mediante subasta. Pero existe alguna clase de bienes que, bien sea por su propia naturaleza, bien por el régimen jurídico a que están sujetos, no son idóneos para su enajenación por subasta y deben transmitirse por otros cauces, que el ordenamiento conoce. De ahí que en la doctrina suela distinguirse entre un procedimiento normal y unos procedimientos especiales de enajenación.

El procedimiento normal consiste en la subasta que puede a su vez, revestir dos formas: subasta ordinaria o normal, que se lleva a cabo a través de una doble licitación, y la subasta libre, que los autores suelen designar con el nombre de almoneda y que aparece como subsidiaria de la primera.

Autorizada la subasta por la Tesorería, los recaudadores dictarán providencia decretando la venta de los bienes embargados y señalando, día y local en que habrá de celebrarse, así como el tipo de subasta para la primera y segunda licitación. Dicha providencia será notificada seguidamente al deudor, al depositario de los bienes embargados y, en su caso, a los acreedores hipotecarios y pignoratícios y al cónyuge de dicho deudor. En la

notificación se hará constar que en cualquier momento anterior al de la adjudicación de los bienes podrá el deudor y, en su caso, aquellos acreedores liberar los bienes embargados pagando los débitos y costes del procedimiento. La subasta será anunciada por edicto fijado en las Casas Consistoriales o Tenencia de Alcaldía y en la oficina recaudadora el mismo día de la notificación. Cuando el valor de los bienes exceda 50,000 pesetas, se anunciará además la subasta en el *Boletín oficial de la providencia*, pudiendo, discrecionalmente, la Tesorería acordar que la subasta se anuncie también en el *Boletín Oficial del Estado* o por otros medios de publicidad. Entre la notificación del deudor o el anuncio en el *Boletín Oficial del Estado* de la subasta y la celebración de ésta mediarán, al menos, quince días

Los bienes trabados serán distribuidos en lotes para su ordenada enajenación, integrando en cada uno de éstos los que sean de análoga naturaleza atendida la clase de los mismos y el aprovechamiento o servicio de que sean susceptible. Igualmente se formarán lotes, aunque se trate de bienes de una misma naturaleza, cuando se estime conveniente, a fin de obtener mayores facilidades para la concurrencia de licitadores.

Las subastas se celebrarán en los locales de la propia oficina recaudatoria, en los días hábiles y dentro de la jornada normal de trabajo. La Mesa estará presidida por el recaudador que tramite el procedimiento constituyéndola con él el depositario de los bienes y dos testigos vecinos de la propia localidad. Una vez constituida la Mesa dará comienzo el acto con la lectura por voz pública de las relaciones de bienes expresados por lotes y demás condiciones que hayan de regir la subasta. A continuación la presidencia anunciará apertura de un plazo de una hora para que aquellos que quieran tomar parte como licitadores se identifiquen y constituyan el depósito preceptivo. Transcurrida dicha hora, el presidente declarará iniciada la primera licitación, ofreciendo a los concurrentes los lotes que hayan formado dentro del orden reglamentario de embargos. Cuando en la primera licitación no existiesen postores que hayan cubierto los mínimos señalados o, aun concurriendo, el importe del remate de los lotes adjudicados no bastase a enjugar el total de las cantidades exigibles al deudor, la presidencia, en el mismo, anunciará a los presentes que se va a proceder a una segunda licitación en la que se considerarán agregados, constituyendo uno solo, los lotes no enajenados en la primera, admitiéndose proposiciones

que cubran los dos tercios del nuevo tipo. A tal fin se abrirá un nuevo plazo de media hora para que los que deseen licitar constituyan depósitos que cubran el 20 por 100 del tipo de subasta del conjunto de bienes que van a ser enajenados, sirviendo al efecto los depósitos efectuados anteriormente. La segunda licitación se desarrollará con las mismas formalidades y efectos que la anterior. Terminada cada licitación, la presidencia instará a los rematantes para que se efectúe el pago, advirtiéndoles de la responsabilidad en que incurrirán en caso contrario. Efectuado el pago, se entregará al adjudicatario certificación en la que se relacionarán los bienes adjudicados y el precio de remate, para que la presente en la oficina liquidadora del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y tan pronto justifique el pago de éste, o la exención en su caso, se le entregarán los bienes adjudicados. El producto de la subasta lo percibirá el ejecutor para su aplicación a cubrir el importe del débito y costes del procedimiento; salvo que existiese embargo u orden de retención, el sobrante, si lo hubiere, del precio obtenido en la subasta, se entregará al deudor, y si no lo recibiese se consignará en la Caja General de Depósito a su disposición, dentro de los diez días siguientes a la celebración de la subasta.

El depositario presentará cuenta justificada de los gastos que le haya originado el depósito, que serán abonados por el ejecutor, previa conformidad de éste y del deudor si asistiese. En caso de disconformidad por una de las partes a la cuenta presentada por el depositario se consignará el importe a que asciende la Caja General de depósito a disposición del delegado de Hacienda, remitiéndose seguidamente el expediente para el examen y acuerdo que proceda.

Si las cantidades obtenidas por la enajenación de los bienes no llegara a cubrir las responsabilidades pecuniarias del deudor y éste careciese de otros bienes susceptibles de embargo, el producto liquido de la subasta, una vez deducidas las costas del procedimiento, se prorratará entre el Tesoro, los partícipes y el Recaudador, declarándose la insolvencia por el déficit resultante.

Si el débito y costas del procedimiento son cubiertos con el importe de las adjudicaciones efectuadas, el recaudador por providencia dictará en el expediente de apremio, alzará el embargo de los bienes no enajenados y acordará su entrega al deudor.

Los procedimientos especiales de enajenación son: la venta mediante concurso, la venta por gestión directa y la venta en bolsa.

La enajenación de bienes muebles embargados podrá celebrarse *por concurso* en los siguientes casos: 1. Cuando lo embargado sean frutos naturales o productos industriales en cantidad tal que su venta inmediata y total pudiera producir perturbaciones nocivas en el mercado, siempre que no haya temor que por la espera al a celebración del concurso se deterioren aquellos frutos o productos. 2. Tratándose de géneros o artículos característicos y esencialmente utilizables como materia prima de una determinada y específica fabricación, y que por la cantidad de los mismos resulte conveniente procurar un mejor aprovechamiento en el beneficio de la Industria Nacional.

La *venta por gestión directa* es el procedimiento que se sigue cuando los bienes no hayan podido encajarse en subasta ni almoneda.

La *venta en bolsa* está prevista para los valores mobiliarios. Si hubieran embargados efectos públicos o valores industriales admitidos a cotización oficial en las bolsas de comercio, los ejecutores se harán cargo de ellos y dispondrán de su venta, remitiéndolos para tal objeto, por el conducto de las Tesorerías, a la Dirección General de Tesoro y presupuesto.

Una vez realizada la venta en Bolsa por la Dirección General del Tesoro, ésta remitirá al Recaudador ejecutante el importe del precio obtenido con dicha venta para que el Titular del órgano lo aplique a enjugar el débito que tiene el ejecutado respecto de la Hacienda y para el pago de costas y recargos.

b) Enajenación de inmuebles:

Para la enajenación de inmueble no existe más procedimiento que la subasta. El estatuto se ocupa de regular cuatro puntos esenciales, a saber: 1. La autorización para la subasta; 2. La providencia y los anuncios para la subasta; 3. La celebración de los actos de subasta, y 4. El otorgamiento de las escrituras de venta.

Finalizado el procedimiento para la enajenación de bienes muebles sin que esté solventado el crédito perseguido, el recaudador remitirá el expediente a la Tesorería con propuesta de enajenación de inmuebles embargados. Dicha dependencia examinará las actuaciones y no encontrando defecto en su tramitación autorizará la enajenación de tales inmuebles.

Las subastas de bienes inmuebles se anunciarán en el *Boletín Oficial de la Providencia*, pudiendo las Tesorerías discrecionalmente, acordar la inserción de anuncios en los periódicos que estimen convenientes. Se prevendrá, siempre, que los títulos de propiedad aportados o suplidos, si existieren, estarán de manifiesto en la oficina recaudatoria una hora antes de la señalada para la subasta, y que la Hacienda podrá pedir que se le adjudiquen los inmuebles precisos para solvencia de su crédito que no hubiera sido objeto de remate.

Las subastas de bienes inmuebles se acomodarán a las siguientes reglas: **1.**-Las subastas se celebrarán en los locales de los Juzgados Municipales, Comarcales o de Paz, según sea el existente en el término municipal en que las fincas radiquen, presididas por el Juez respectivo, con asistencia del recaudador y del secretario del Juzgado, quienes formarán la Mesa. **2.** -Seguidamente, el presidente anunciará la apertura del plazo de una hora, durante el cual quienes deseen tomar parte en la primera licitación habrán de efectuar el preceptivo depósito e identificarse debidamente. **3.**- Transcurrido el plazo para la constitución de depósitos, se declarará abierta la primera licitación en la que las fincas serán subastadas una a una y por el mismo orden en que aparezcan en la providencia y anuncio de subasta. Se admitirán proposiciones que cubran como mínimo los dos tercios del tipo señalado, las cuales serán anunciadas por el agente, así como las sucesivas mejoras. Cuando repetida la última postura por tercera vez no haya quien la supere, el presidente aprobará el remate del

mejor postor. **4.-** Si en la primera licitación no se formularan posturas para alguna finca y el débito no resultase cubierto con el importe de las adjudicadas, el presidente, en el mismo acto, anunciará la inmediata apertura de la segunda licitación, fijando como tipo el 75 por 100 del que sirvió en la primera. A continuación y durante media hora habrán de constituirse nuevos depósitos del 20 por 100 de dicho tipo, siendo válidos para esta licitación los consignados y no aplicados en la primera. Se desarrollará esta segunda parte de la subasta finca por finca, siendo admisibles las proporciones que cubran los dos tercios del respectivo nuevo tipo, cumpliéndose en ellas análogas formalidades que en la primera. **5.-** En el momento en que con el precio de los bienes adjudicados se cubran el importe del débito y costas del procedimiento, el acto de dará por terminado, levantándose el embargo de los restantes bienes **6.-** Al término de la subasta, los depósitos que se hubieran constituido en la Mesa de la presidencia se devolverán a sus respectivos propietarios conservado únicamente los Recaudadores en su poder los pertenecientes a los rematantes, los cuales serán considerados como entrega a cuenta del precio de la adjudicación. **7.-** Cuando subastados todos los bienes inmuebles del deudor, el conjunto de los enajenados y en su caso adjudicados a la Hacienda no bastare para cubrir el importe del débito y costas del procedimiento, el liquido obtenido, una vez deducidas estas últimas, se prorratará entre el Tesoro, los partícipes y el Recaudador. **8.-** Si tampoco en la segunda licitación se hubiesen adjudicado bienes suficientes para el pago de la cantidad perseguida, sin perjuicio de formalizar la adjudicación de los rematados, el Recaudador pedirá y el Juez acordará la supresión del acto, con protesta formal que formulará dicho Recaudador, y que hará constar en el acto a que nos referimos a continuación, de que el Estado se conserva el derecho a pedir adjudicación de tales bienes no rematados, por el importe del débito, sin que exceda de los dos tercios del tipo que sirvió para la segunda licitación. **9.-** Del resultado de la subasta se levantará acta suscrita por el Juez, el Recaudador, el secretario del Juzgado y el adjudicatario, si lo hubiere, y se unirá al expediente. A continuación se perfeccionará la adjudicación al rematante mediante providencia dictada por el propio Juez, quien el mismo día lo comunicará al Delegado de Hacienda, finalizando así su intervención en este tramite. **10.-** Si con el importe de los bienes rematados no se solventase el débito, el Recaudador, si conociera la existencia de otros, los embargará.

Previamente al otorgamiento de la escritura de venta de los bienes adjudicados, los Recaudares remitirán el expediente de apremio a la Tesorería que lo hará seguir a la abogacía del Estado a efecto de que informe si se observaron las formalidades legales en el expediente de apremio. Dicho informe deberá ser formulado por dicha dependencia en un plazo de cinco días a partir de la fecha del recibo del expediente de referencia. La Tesorería dispondrá lo necesario para que se subsanen los defectos que se observen. Una vez despachados por la Abogacía del Estado, con informe de haberse observado las formalidades legales en el expediente de apremio, deberán ser otorgadas las escrituras de ventas de los inmuebles que resultan enajenados, dentro de los días siguientes, previa citación directa a los deudores o sus representantes, o por edicto si así procede. Si no compareciesen a la citación, los ejecutores otorgarán de oficio tales escrituras en nombre de los interesados y a favor de los adjudicatarios, haciéndose constar en ello que queda extinguida la anotación preventiva hecha en el Registro de la propiedad a nombre de la Hacienda. El deudor podrá elegir Notario de los que ejerzan dentro de la demarcación de la zona en que se hubiese seguido el procedimiento. Cuando no compareciera aquél, los Recaudadores habrán de entregar la escritura ante el Notario del término municipal en que se celebró la subasta o, en su defecto, del más cercano, y si existieran varios se pedirá la designación de aquel que por turno corresponda autorizarla.

5.- Aplicación de los fondos obtenidos a la cancelación del débito tributario

Una vez que los bienes embargados han sido objeto de enajenación, se obtiene por ellos en la correspondiente subasta, un precio de remate que normalmente se destina a dar satisfacción al crédito del ente público acreedor. Con la suma obtenida se efectúa el pago no sólo de la cuota adeudada, sino también de los recargos y de los gastos del procedimiento.

Por otra parte, si la suma recaudatoria es inferior o superior al importe de la deuda tributaria, y el importe de la recaudación se ha obtenido por enajenación forzosa de bienes muebles o de bienes inmuebles, ésta circunstancia altera la estructura de la costas causadas en el procedimiento y, consiguientemente, la aplicación que ha de darse a la suma obtenida.

a) Aplicación de la suma recaudada por enajenación forzosa de bienes muebles.

El acto de la subasta se dará por terminado tan pronto como el importe del lote o lotes adjudicados se cubra la totalidad de los débitos exigibles al deudor.

El producto de la subasta lo percibirá el ejecutor para su aplicación a cubrir el importe del débito y costas del procedimiento, si hubiere sobrante del precio obtenido en la subasta se entregará al deudor, y si no lo recibiese, se consignará en la Caja General de Depósitos a su disposición, dentro de los diez días siguientes a la celebración de la subasta; salvo que existiere embargo u orden de retención.

El depositario presentará cuenta justificada de los gastos que le haya originado el depósito, que serán abonados por el ejecutor, previa conformidad de éste y el deudor si asistiese.

Si los bienes vendidos no son suficientes para cubrir todas las responsabilidades del deudor. Cabe a su vez, en este segundo supuesto, que el deudor posea bienes inmuebles o que carezca de ellos. En el primer caso, procederá el embargo y subasta de los inmuebles, en términos que ya han sido descritos. En el segundo el producto líquido de la subasta, una vez deducido el importe de las costas del procedimiento, se prorrateará entre el Tesoro, los partícipes y el Recaudador declarándose la insolvencia por el déficit resultante.

b) Aplicación de la suma recaudada por la enajenación forzosa de bienes inmuebles:

En el momento en que con el precio de los bienes adjudicados se cubra el importe del débito y costas del procedimiento, el acto se dará por terminado, levantándose el embargo de los bienes restantes. Practicada liquidación el sobrante, si lo hubiere, y salvo que exista embargo u orden de retención, se entregará al deudor, y si no lo recibiese, se consignará en la caja General de depósito a su disposición, dentro de los diez días siguientes a la celebración de la subasta

Cuando subastados todos los bienes inmuebles del deudor, el conjunto de los enajenados en su caso adjudicados a la Hacienda no bastare a cumplir el importe del débito y costas del procedimiento, el liquido obtenido, una vez deducidas estas últimas, se prorratará entre el Tesoro, de los partícipes y el Recaudador. El déficit resultante, en la parte que al Tesoro y los partícipes afecte, será objeto de declaración de partida incobrable.

Adjudicación de bienes a la Hacienda Pública

El procedimiento de apremio puede concluir con la adjudicación de los bienes a la Hacienda pública cuando se cumplan los siguientes requisitos a) Que se trate de bienes inmuebles; b) Que los bienes embargados no lleguen enajenarse ni en primera ni en segunda subasta; c) Que la adjudicación se acuerde por el importe de crédito en descubierto y sin que en ningún caso pueda rebosar los dos tercios del tipo que hubiere servido de base a la segunda licitación.

Una vez que la Tesorería comprueba que el expediente de apremio fue debidamente tramitado y que no ha sido posible la enajenación de los bienes embargados, el Delegado de Hacienda acordará solicitar la adjudicación del los inmuebles al Estado. A estos efectos, el expediente se devolverá al Recaudador y éste lo presentará al Juez que presidió la subasta, el que, dentro de las cuarenta y ocho horas siguientes, dictará auto adjudicando los bienes al Estado por valor igual al débito perseguido, sin que exceda de las dos terceras partes del valor que sirvió de tipo para la subasta en segunda licitación. El expediente, con la resolución judicial, se devolverá a la Tesorería, que lo pasará a Intervención, para su censura y a la abogacía del Estado, para informe. Devueltos los expedientes la Tesorería expedirá certificación en la que se contiene los datos fundamentales de expediente, remitiéndola a la Abogacía del Estado para su examen a efecto del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos Documentados. Una vez devuelta por la Abogacía del Estado, se cursará al Registro de la Propiedad para que se practique los asientos que procedan a nombre del Estado.

C.- Oposición

a) Oposición del deudor a la procedencia de la ejecución.

El deudor puede oponerse a la procedencia de la ejecución, alegando y probando la existencia de cualquiera de los siguientes motivos: Pago, prescripción, aplazamiento, falta de notificación reglamentaria de la liquidación, defecto formal en la certificación o documento que inicie el procedimiento, omisión de la providencia de apremio, y otros motivos que extingan la deuda.

Si a través de los órganos recaudatorios, se ha puesto en movimiento un procedimiento de ejecución que el sujeto ejecutado reputa ilícito o injusto por concurrir algunos de los motivos enunciados, podrá reclamar o recurrir de tal procedimiento.

Cuando el acto proceda del personal recaudador, el recurso que contra el mismo se suscite deberá presentarse en la Tesorería de Hacienda, dentro de los ocho días siguientes a su notificación, acompañado al escrito la prueba documental pertinente. El Tesorero resolverá el recurso en el plazo de quince días siguientes al de la presentación del mismo, debiendo personarse el reclamante dentro de los tres días siguientes al término del plazo últimamente indicado para ser notificado de la resolución recaída, y si no lo hiciera se tendrá por efectuada la notificación.

Contra los actos administrativos de gestión Recaudatoria emanados del Delegado de Hacienda, así como contra las resoluciones que dicten los Tesoreros, podrá interponerse reclamación económica-administrativa, sin perjuicio del previo y facultativo recurso de reposición.

Efectos:

El procedimiento de apremio no se suspenderá cualquiera que sea la impugnación formulada, si no se realiza el pago de la deuda tributaria, se garantiza con aval bancario suficiente o se consignan su importe.

A pesar de ello, el pago implica la cancelación del débito, esto es, la extinción del vínculo obligacional que sirve de presupuesto material a la ejecución y, consiguientemente lo que él provoca, dentro del área recaudatoria, es precisamente la extinción de la vía de apremio, que en ningún caso podrá ponerse de nuevo en movimiento una vez satisfecho el crédito del ejecutante.

Con la oposición debe precisamente impedirse que la realización forzosa llegue a consumarse, en vista de la injusticia intrínseca de ejecución, cuyos nocivos efectos son los que hay que eliminarse.

La jurisprudencia y la doctrina admiten el efecto suspensivo de la oposición. Es claro que esta solución habrá de ir acompañada de las necesarias garantías procesales para evitar que la suspensión se revoque temerariamente por deudores de mala fe

Es claro que la oposición da origen a un nuevo procedimiento en que el órgano para conocer de ella habrá de resolver, mediante declaración –y en estos se separa de la vía de apremio la existencia o inexistencia del motivo de oposición alegado por el deudor. Los efectos de esa declaración varían, naturalmente, según la naturaleza del motivo alegado y la circunstancia de que la resolución sea favorable o adversa al oponente.

a1) Oposición de terceros a la procedencia de la ejecución

La ejecución puede ser injusta para un tercero, es decir, para quien no tenga la condición de obligado frente a la Hacienda Pública dentro del procedimiento recaudatorio de que se trate si sus bienes quedan trabados indebidamente; por tanto se permite al tercero que vea lesionado su derecho a oponerse a la ejecución en cuanto se refiere a sus bienes (tercería de dominio).

La característica fundamental de esta oposición radica en que debe resolverse por Tribunales de la jurisdicción ordinaria, dado que la cuestión que ha de ventilarse es de derecho civil; no obstante antes de que el tercero acuda a la vía judicial, ha de promover su

reclamación ante la propia Administración pública y solo en caso de resolución denegatoria podrá plantarse la tercería ante los órganos de la jurisdicción ordinaria.

La reclamación de tercería se formulará por escrito dirigido al Ministerio de Hacienda acompañando de los documentos originales en que el tercerista funda su derecho, presentando el escrito en la Delegación de Hacienda en cuyo territorio se encuentra la recaudación que siga el procedimiento de apremio. Reclamando el expediente al Recaudador que lo tramite, se mandará a suspender el procedimiento de apremio respecto de los bienes controvertidos, participándose al Recaudador para que, en su caso, siga el procedimiento respecto a los demás. A continuación se remitirá el expediente a la Dirección General de Tesoro y presupuesto, que cursará, a su vez, todos los antecedentes a la Dirección General de lo Contencioso del Estado, quien propondrá al Ministerio la resolución que proceda en derecho.

El expediente, con la resolución ministerial, volverá a la Dirección General de lo Contencioso para conocimiento y para curso de aquél al órgano provincial de precedencia a efectos de notificación al interesado y demás que procedan.

La acción ante los Tribunales de la jurisdicción ordinaria habrá de promoverse dentro del plazo de quince días, a contar desde la notificación, y si pasados diez días de este plazo no se justificase documentalmente la interposición de la demanda judicial, se proseguirán los trámites del procedimiento de apremio que quedaran en suspenso.

En cuanto a los efectos ha de tenerse en cuenta que cuando se produzca reclamación por tercería de dominio u otra acción de carácter civil, se suspenderá el procedimiento de apremio en lo que se refiere a derechos controvertidos, una vez que se haya llevado a efecto su embargo y anotación preventiva, en su caso, en el Registro público correspondiente; no obstante, podrá procederse, a propuesta de los Tesoreros y de los terceristas, mediante acuerdo de los Delegados de Hacienda, a la enajenación de bienes o semovientes embargados que consideren susceptibles de deterioro o quebranto si la enajenación de demora. En este caso el precio obtenido se consignará en la caja General

de Depósito a disposición de aquellos Delegados a resultas de la tercería, la que se tramita con arreglo a las normas procesales civiles.

b) Oposición del deudor o de un tercero a los actos ejecutivos

Aunque una ejecución sea lícita y pertinente, puede dar origen a embargos ejecutivos irregulares por infracción de normas de procedimiento. Cuando estas infracciones se producen, puede reclamar contra ellas tanto del deudor ejecutado como cualquier particular que considere lesivo a su derecho el acto realizado por el recaudador o sus agentes en un procedimiento de ejecución. El recurso deberá presentarse en la Tesorería de Hacienda y contra las resoluciones que dicten los Tesoreros podrá interponerse el recurso previo de reposición o directamente reclamación económico–administrativa.

c) Intervención concursal de un acreedor con derecho preferente

Si trata, como hemos indicado anteriormente, de la interposición de una tercería de mejor derecho. Estas tercerías se tramitan en la misma forma establecidas para las tercerías de dominio, pero ofrecen la notable particularidad de que dada su naturaleza, no producen la suspensión del procedimiento ejecutivo, que deberá continuarse hasta la realización de los bienes y la consignación en depósito del producto obtenido a resulta de la tercería. No obstante, se suspenderá el procedimiento si el tercerista consigna en depósito el importe del débito y costas el procedimiento, a disposición del Delegado de Hacienda y a resultas de la tercería. Si fuera esta desestimada, el depósito se aplicará a la extinción del débito, alcanzándose los embargos que se hubieren practicado.

Suspensión

Suspensión es la paralización temporal del procedimiento, y presupone conceptualmente lo siguiente: 1. que el procedimiento recaudatorio se ha iniciado, y 2. que la interrupción no es definitiva.

En materia de suspensión, se establece las reglas siguientes: 1. interposición de cualquier recurso o reclamación no producirá la suspensión del procedimiento de apremio, a menos que se garantice el pago de los débitos perseguidos o se consigne el importe de éstos 2. Podrá suspenderse el procedimiento de apremio, sin necesidad de prestar garantía a efectuar la consignación, cuando el interesado alegue y demuestre que ha existido en su perjuicio, error material, aritmético o de hecho en la determinación de la deuda que se exige. 3. En el caso de reclamación económico–administrativa, la solicitud de suspensión del procedimiento de apremio se deducirá ante los correspondientes Tribunales, y se resolverá por éstos conforme a lo dispuesto en el Reglamento de procedimiento en la materia. En los restantes casos, la solicitud de suspensión se deducirá ante el Delegado de Hacienda. 4. Los acuerdos que se dicten concediendo o denegando la suspensión del procedimiento se pondrá en conocimiento del Recaudador y se notificarán al interesado. 5. Los acuerdos de los Delegados de Hacienda Resolutorios de las peticiones de suspensión del procedimiento de apremio se dictarán dentro del plazo máximo de diez días siguientes al de la presentación de las mismas. Cuando se acuerde la suspensión ésta surtirá efecto desde la última fecha.

La suspensión provoca tan sólo una paralización temporal del procedimiento; pero si prospera la reclamación entablada por el oponente, esa situación de interinidad desemboca en la cancelación definitiva o extinción de la acción recaudatoria, o en la reanudación del procedimiento de apremio, si la reclamación interpuesta se resolviera en forma favorable al reclamante.

Extinción

La extinción supone la paralización definitiva de la acción recaudatoria. No se trata, pues, de una mera interrupción temporal sino de una cancelación de las actuaciones recaudatorias.

En efecto, el procedimiento se extinguirá cuando el deudor obtenga, en caso de haber impuesto reclamación económico–administrativa, una resolución de fondo favorable.

Efectivamente, el procedimiento de cobro pierde su fundamento cuando sobreviene, un procedimiento declarativo, una resolución en la que se decreta la inexistencia del crédito que haya dado origen a la acción recaudatoria. En todo caso, habrá de ser la autoridad financiera de la providencia – es decir, el Delegado de Hacienda – quien dicte la orden de extinción o paralización definitiva de las actuaciones Recaudatorias.

El efecto fundamental de la extinción del procedimiento, en el caso de que éste no se extinga por la ultimación de todas las actuaciones que lo integran, consistirá en la liberación de los bienes embargados, sobre los que el deudor recuperará una plena disponibilidad.

Reclamación Tributaria

Los actos de determinación de las bases de deudas tributarias sólo pueden destruirse mediante revisión, revocación o anulación practicadas de oficio o en virtud de los recursos pertinentes.

Una vez admitido el principio de revisión de ambas vías, administrativa y judicial, de la actividad administrativa de gestión de los tributos, cada uno de los sistemas jurídicos de régimen administrativo estructural la impugnación de dicha actividad de diferentes formas de acuerdo con muy diversas razones (reminiscencia histórica, economía procesal, seguridad jurídica, cantidad de litigios, etc.), el régimen de impugnación de los actos administrativos de naturaleza tributaria puede organizarse desde su más total asimilación con la restante actividad administrativa hasta la especialización más absoluta en punto al número de recursos, al procedimiento a seguir, a la configuración de los órganos de resolución, etc.

D.- Recurso de Revisión

El recurso extraordinario de revisión, es un medio de excepcional de impugnación que se otorga, sea en vía judicial, sea en vía administrativa, contra actos, resoluciones o sentencias que han ganado firmeza.

El órgano competente para conocer de este recurso es el Tribunal Económico – Administrativo central.

Están legitimados para formular el recurso extraordinario de revisión: 1. Los titulares de un derecho subjetivo o de un interés directo, personal y legítimo en el asunto, y 2. La representación del Estado (El interventor general de la administración General del Estado y sus delegados, incluso los segundos jefes de Aduanas; los directores generales del Ministerio de Hacienda, respecto de las materias cuya gestión les corresponde).

Para que el recurso extraordinario de revisión pueda ejercitarse es indispensable que respecto al acto o resolución firme que se recurra concurra alguna de las siguientes circunstancias:

1. Que al dictarlas se hubiera incurrido en manifiesto error de hecho que resulte de los propios documentos incorporados al expediente.
2. Que aparezcan documentos de valor esencial para la resolución de la reclamación, ignorado al dictarse o de imposible aportación entonces al expediente.
3. Que en la resolución hayan influido esencialmente documentos o testimonios declarados falsos por sentencia judicial firme anterior o posterior a aquella resolución, siempre que, en el primer caso, el interesado desconociese la declaración de falsedad, y
4. Que la resolución se hubiese dictado como consecuencia de prevaricación, cohecho, violencia u otra maquinación fraudulenta y se haya declarado así en virtud de sentencia judicial firme.

Procedimiento

El procedimiento se inicia mediante interposición del recurso.

El plazo para la interposición varía según cual sea el motivo de revisión que en el recurso se alegue. Así: 1°. Si concurre la circunstancia de que en el acto o resolución cuya revisión se pretenda se hubiere incurrido en manifiesto error de hecho que resulte de los propios documentos incorporados al expediente, el plazo será el de los cuatro años siguientes a la fecha de notificación del acto o resolución impugnada, y 2°. En los demás casos el plazo será de tres meses, contando desde el día en que hubieren sido descubiertos los documentos ignorados o desde la fecha en que se hubiera hecho firme la sentencia que declare la falsedad de los documentos o del testimonio o el delito en virtud del cual se hubiera dictado el acto o resolución objeto del recurso.

La tramitación del recurso de revisión se ajustará a lo establecido para las reclamaciones en única instancia.

La interposición del recurso extraordinario de revisión no suspenderá en ningún caso la ejecución del acto o resolución contra el que se dirija.

Si el Tribunal central estima procedente el recurso, se limitará a declarar la nulidad o acordar la nulidad en todo o en parte del acto o resolución impugnado, devolviendo el expediente, con copia certificada de la resolución, para que se practiquen de oficio las diligencias que procedan, y en todo caso habrán de servir de base en los nuevos actos de gestión o reclamaciones económico – administrativas de las declaraciones que se hubieren hecho en la resolución del recurso extraordinario de revisión, las cuales no podrán ya ser discutidas.

Contra la resolución que se dicte en el recurso de revisión no se dará ningún otro recurso en vía administrativa, pero podrá entablarse recurso contencioso- administrativo ante la autoridad judicial.

Cuando el Tribunal central desestime el recurso y apreciare que hubo temeridad o mala fe por el recurrente al promoverlo, podrá imponerle hasta el doble de la sanción señalada

(dicha sanción consiste en el pago de una cantidad que no exceda del 10 por 100 de la cuantía del asunto o que no exceda de 10.000 pesetas si la cuantía fuera inestimable.)

V.- LEGISLACIÓN TRIBUTARIA COSTARRICENSE

En la legislación Costarricense, el **CODIGO DE NORMAS Y PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS o Ley No. 4755 de 29 de abril de 1971**, es el que se aplica a todos los tributos y las relaciones jurídicas derivadas de ellos, excepto lo regulado por la legislación especial de cada tributo. El código consta de 179 artículos y sus disposiciones son de orden público, aplicables supletoriamente en defecto de norma expresa.

A.- GENERALIDADES

El artículo 4º del Código referido, señala las distintas obligaciones fiscales de los sujetos pasivos, dando las siguientes definiciones:

Son **tributos** las prestaciones en dinero (impuestos, tasas y contribuciones especiales), que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.

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

Tasa es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente; y cuyo producto no debe tener un destino ajeno al servicio que constituye la razón de ser de la obligación. No es tasa la contraprestación recibida del usuario en pago de servicios no inherentes al Estado.

Contribución especial es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales, ejercidas en forma

descentralizada o no; y cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o de las actividades que constituyen la razón de ser de la obligación.

El artículo 5º del Código en estudio, señala que en cuestiones tributarias solo a través de la ley se puede:

- a)** Crear, modificar o suprimir tributos; definir el hecho generador de la relación tributaria; establecer las tarifas de los tributos y sus bases de cálculo; e indicar el sujeto pasivo;
- b)** Otorgar exenciones, reducciones o beneficios;
- c)** Tipificar las infracciones y establecer las respectivas sanciones;
- d)** Establecer privilegios, preferencias y garantías para los créditos tributarios; y
- e)** Regular los modos de extinción de los créditos tributarios por medios distintos del pago.

Esto indica que las facultades antes referidas corresponden exclusivamente al Poder Legislativo, al igual que en nuestro sistema tributario.

En relación a **tasas**, cuando la ley no lo prohíba, el Reglamento de la misma puede variar su monto para que cumplan su destino en forma más idónea, previa intervención del organismo que por ley sea el encargado de regular las tarifas de los servicios públicos.

En el código de normas y procedimientos tributarios también se regula lo concerniente a la interpretación de las normas tributarias, disponiendo en el artículo 6º que éstas (normas tributarias) se deben interpretar con arreglo a todos los métodos admitidos por el Derecho Común, aclarando que la analogía solamente es admisible para llenar los vacíos legales, pero no para crear tributos ni exenciones, que es una de las facultades exclusivas del Poder Legislativo.

Con relación al hecho generador de la obligación tributaria, el artículo 8º del Código señala que cuando la norma relativa al mismo se refiera a situaciones definidas por otras ramas jurídicas, sin remitirse ni apartarse expresamente de ellas, el intérprete puede asignarle el significado que más se adapte a la realidad considerada por la ley al crear el tributo.

Cabe señalar que también se establece en esa legislación fiscal que las formas jurídicas adoptadas por los contribuyentes no obligan al intérprete, quien puede atribuir a las situaciones y actos ocurridos una significación acorde con los hechos, cuando de la ley tributaria surja que el hecho generador de la respectiva obligación fue definido atendiendo a la realidad y no a la forma jurídica.

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

Con relación al cómputo de los plazos, el artículo 10 del Código, estipula que los plazos legales y reglamentarios se deben contar de la siguiente manera:

- a)** Los plazos por años o meses son continuos y terminan el día equivalente del año o mes respectivo;
- b)** Los plazos establecidos por días se entienden referidos a días hábiles; y
- c)** En todos los casos, los términos y plazos que venzan en día inhábil para la Administración Tributaria, se extienden hasta el primer día hábil siguiente.

Cabe resaltar que los plazos no son prorrogables, salvo que la ley indique que sí pueden serlo.

El artículo 11 del código de normas y procedimientos tributarios define la **obligación tributaria** como “la obligación que surge entre el Estado u otros entes públicos y los sujetos pasivos en cuanto ocurre el hecho generador previsto en la ley; constituyendo un vínculo de carácter personal, aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía real o con privilegios especiales”.

En el artículo 13 de dicho cuerpo legal se establece que la obligación tributaria no se afecta por circunstancias relativas a la validez de los actos o a la naturaleza del objeto perseguido por las partes, ni por los efectos que los hechos o actos gravados tengan en otras ramas del

Derecho Positivo costarricense, por lo que no podrá ser invalidada alegando invalidez de dichos u objetos perseguidos, pues la obligación tributaria subsiste por sí misma.

Para efectos prácticos, es preciso señalar a los sujetos que intervienen en la relación jurídica tributaria, siendo éstos los siguientes:

a) Sujeto Activo: Es el ente acreedor del tributo, representado por la Administración Tributaria, ya sea que se trate del Fisco o de otros entes públicos, que estén encargados por la ley de percibir y fiscalizar los tributos; estando facultados para dictar normas generales para los efectos de la aplicación correcta de las leyes tributarias, dentro de los límites fijados por las disposiciones legales y reglamentarias pertinentes.

b) Sujeto Pasivo: Es la persona obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable.

En la legislación tributaria costarricense se establece la figura de la **solidaridad**, estipulándose en los artos. 15 y 16 del Código que están solidariamente obligadas aquellas personas respecto de las cuales se verifique un mismo *hecho generador* de la obligación tributaria. En los demás casos la solidaridad debe ser expresamente establecida por la ley.

Los efectos de la **solidaridad** son:

- a)** La obligación puede ser exigida total o parcialmente a cualquiera de los deudores, a elección del sujeto activo;
- b)** El pago efectuado por uno de los deudores libera a los demás;
- c)** El cumplimiento de un deber formal por parte de uno de los obligados no libera a los demás cuando sea de utilidad para el sujeto activo que los otros obligados lo cumplan;
- d)** La exención o remisión de la obligación libera a todos los deudores, salvo que el beneficio haya sido concedido a determinada persona. En este caso el sujeto activo puede exigir el cumplimiento a los demás con deducción de la parte proporcional del beneficiado;

- e) Cualquier interrupción de la prescripción, en favor o en contra de uno de los deudores, favorece o perjudica a los demás; y
- f) En las relaciones privadas entre contribuyentes y responsables, la obligación se divide entre ellos; y quien haya efectuado el pago puede reclamar de los demás el total o una parte proporcional, según corresponda.

Si alguno fuere insolvente, su porción se debe distribuir a prorrata entre los otros.

El artículo 17 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios estipula como Obligados por deuda propia a los **Contribuyentes**, entendiéndose como tales a “las personas respecto de las cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria.

Son **contribuyentes** las personas naturales, prescindiendo de su capacidad, según el Derecho Civil o Comercial; las personas jurídicas, fideicomisos y demás entes colectivos a los cuales otras ramas jurídicas atribuyen calidad de sujeto de derecho; y las entidades o colectividades que constituyan una unidad económica, dispongan de patrimonio y tengan autonomía funcional.

Todo contribuyente está obligado al pago de los tributos y al cumplimiento de los deberes formales establecidos por el Código de Normas y Procedimientos Tributarios o por normas especiales, y en virtud de tal obligación, conforme el artículo 19 del Código en estudio, “los derechos y obligaciones del contribuyente fallecido deben ser ejercitados o, en su caso, cumplidos por su sucesión, o sus sucesores, entendiéndose que la responsabilidad pecuniaria de estos últimos se encuentra limitada al monto de la porción hereditaria recibida”.

Por otra parte, se establece la figura del **responsable**, que no es más que la persona “obligada por deuda tributaria ajena, o sea, que sin tener el carácter de contribuyente debe, por disposición expresa de la ley, cumplir con las obligaciones correspondientes a éstos”.

Como norma general, están obligados a pagar los tributos al Fisco, con los recursos que administren o de que dispongan, como responsables del cumplimiento de la deuda tributaria

inherente a los contribuyentes, en la forma y oportunidad que rijan para éstos o que especialmente se fijan para tales responsables, las personas que a continuación se enumeran:

- a)** Los padres, lo tutores y los curadores de los incapaces;
- b)** Los representantes legales de las personas jurídicas y demás entes colectivos con personalidad reconocida;
- c)** Los fiduciarios de los fideicomisos y los que dirijan, administren o tengan la disponibilidad de los bienes de los entes colectivos que carecen de personalidad jurídica;
- d)** Los mandatarios, respecto de los bienes que administren y dispongan; y
- e)** Los curadores de quiebras o concursos, los representantes de las sociedades en liquidación y los albaceas de las sucesiones.

Las personas mencionadas en los incisos precedentes están además obligadas a cumplir a nombre de sus representados y de los titulares de los bienes que administren o liquiden, los deberes que el Código y las leyes tributarias imponen a los contribuyentes, para los fines de la determinación, administración y fiscalización de los tributos.

En el sistema tributario costarricense se consigna en el artículo 23 del Código Tributario, la figura del *Agente de retención o de percepción* y sus responsabilidades, estableciendo como tales a las personas designadas por la ley, que por sus funciones públicas o por razón de su actividad, oficio o profesión, intervengan en actos u operaciones en los cuales deban efectuar la retención o percepción del tributo correspondiente.

Efectuada la retención o percepción del tributo, el agente es el único responsable ante el Fisco por el importe retenido o percibido; y si no realiza la retención o percepción, responde solidariamente, salvo que pruebe ante la Administración Tributaria que el contribuyente ha pagado el tributo.

Si el agente, en cumplimiento de esta solidaridad, satisface el tributo, puede repetir del contribuyente el monto pagado al Fisco.

El agente es responsable ante el contribuyente por las retenciones efectuadas sin normas legales o reglamentarias que las autoricen; y en tal caso el contribuyente puede repetir del agente las sumas retenidas indebidamente.

Para todos los efectos tributarios, se presume que el domicilio en la república de Costa Rica, de las personas naturales es:

- a) El lugar de su residencia habitual, la cual se presume cuando permanezca en ella más de seis meses en el período fiscal;
- b) El lugar donde desarrollen sus actividades civiles o comerciales o tengan bienes que den lugar a obligaciones fiscales, en caso de no conocerse la residencia o de existir dificultad para determinarla;
- c) El lugar donde ocurra el hecho generador de la obligación tributaria, a falta de los anteriores; y
- d) El que elija la Administración Tributaria, en caso de existir más de un domicilio de los contemplados en este artículo.

En el caso de las personas jurídicas, el domicilio fiscal es:

- a) El lugar donde se encuentre su dirección o su administración central;
- b) El lugar donde se halle el centro principal de su actividad en Costa Rica,
- c) El lugar donde ocurra el hecho generador de la obligación tributaria, a falta de los anteriores; y
- d) El que elija la Administración Tributaria, en caso de existir más de un domicilio de los contemplados en este artículo.

Estas mismas disposiciones se aplican también a las sociedades de hecho, fideicomisos, sucesiones y entidades análogas que no sean personas naturales.

Los contribuyentes y los responsables pueden fijar un domicilio especial para los efectos tributarios con la conformidad expresa de la Administración Tributaria, la cual sólo puede negar su aceptación mediante resolución fundada firme, si resulta inconveniente para el correcto desempeño de las tareas de determinación y recaudación de los tributos.

La aceptación de dicha Administración se presume, si no manifiesta oposición dentro de los treinta días, y el domicilio especial así constituido es el único válido para todos los efectos tributarios.

La Administración Tributaria puede en cualquier momento exigir la constitución de un domicilio especial o el cambio del ya existente, cuando, a través de una resolución fundada firme, demuestre que es un inconveniente para el correcto desempeño de las tareas de determinación y recaudación de los tributos.

No obstante a lo antes referido, los contribuyentes y los responsables tienen la obligación de comunicar a la Administración Tributaria su domicilio fiscal, dando las referencias necesarias para su fácil y correcta localización.

Según el artículo 31 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, el hecho generador de la obligación tributaria “es el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación”.

Se considera ocurrido el hecho generador de la obligación tributaria y existente sus resultados:

- a) En las situaciones de hecho, desde el momento en que se hayan realizado las circunstancias materiales necesarias para que produzca los efectos que normalmente le corresponden; y
- b) En las situaciones jurídicas, desde el momento en que estén definitivamente constituidas de conformidad con el derecho aplicable.

Conforme el artículo 33 del Código antes referido, si el hecho generador de la obligación tributaria es un acto jurídico condicionado, se le debe considerar perfeccionado: En el momento de su celebración, si la condición es resolutoria; y al producirse la condición, si ésta es suspensiva.

En caso de duda se debe entender que la condición es resolutoria. Pero si el hecho generador de la obligación tributaria está condicionado por la ley, se debe considerar perfeccionado en el momento de su acaecimiento y no en el del cumplimiento de la condición.

Conforme el arto. 59 del Código de Normas y procedimientos Tributarios, los créditos por tributos, intereses, recargos y sanciones pecuniarias, gozan de privilegio general sobre todos los bienes y las rentas del sujeto pasivo y, aún en caso de concurso, quiebra o liquidación, tendrán prelación para el pago sobre los demás créditos, con excepción de:

- a) Los garantizados con derecho real, salvo cuando existiere, anotado o inscrito en el respectivo Registro Público, un gravamen o medida cautelar, decretado para garantizar el pago de los tributos adeudados o en discusión, según el caso, a la fecha de inscripción de la correspondiente garantía real.
- b) Las pensiones alimenticias, el preaviso, la cesantía, los salarios, los aportes de seguridad social y los demás derechos laborales.

En los casos de créditos por tributos con privilegio especial sobre determinados bienes, se deben aplicar las disposiciones de los artículos conducentes del Código de Comercio, Código Civil y Código Procesal Civil.

B.- PROCEDIMIENTOS ANTE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

De conformidad al arto. 104 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, para facilitar la verificación oportuna de la situación tributaria de los contribuyentes, la Administración Tributaria podrá requerirles la presentación de los libros, los archivos, los

registros contables y toda otra información de trascendencia tributaria, que se encuentre impresa en forma de documento, en soporte técnico o registrada por cualquier otro medio tecnológico.

Sin perjuicio de estas facultades generales, la Administración podrá solicitar a los contribuyentes y los responsables:

- a) Copia de los libros, los archivos y los registros contables.
- b) Información relativa al equipo de cómputo utilizado y a las aplicaciones desarrolladas.
- c) Copia de los soportes magnéticos que contengan información tributaria.

Los gastos por la aplicación de los incisos anteriores correrán por parte de la Administración Tributaria.

Conforme el artículo 105 del Código antes referido, toda persona, física o jurídica, pública o privada, estará obligada a proporcionar a la Administración Tributaria, la información de trascendencia tributaria, deducida de sus relaciones económicas, financieras y profesionales con otras personas. La proporcionará como la Administración lo indique por medio de reglamento o requerimiento individualizado. Este requerimiento de información deberá ser justificado, debida y expresamente, en cuanto a la relevancia tributaria.

De igual forma, los funcionarios públicos de cualquier dependencia u oficina pública, los de las instituciones autónomas, semi-autónomas, empresas públicas y las demás instituciones descentralizadas del Estado y los de las municipalidades, estarán obligados a suministrar, a la Administración Tributaria, cuantos datos y antecedentes de trascendencia tributaria recaben en el ejercicio de sus funciones.

B.1.-Determinación voluntaria de la Deuda Fiscal

Ocurridos los hechos previstos en la ley como generadores de una obligación tributaria, los contribuyentes y demás responsables deben cumplir dicha obligación por sí mismos, cuando no proceda la intervención de la Administración Tributaria; pero si esta última

interviniere, deben indicarle los hechos y proporcionar la información necesaria para la determinación del tributo.

Cuando no proceda la intervención de la Administración Tributaria, los contribuyentes y responsables deberán presentar las respectivas declaraciones juradas en el tiempo y las condiciones establecidas por la Administración Tributaria, sobre la cual se efectuará la determinación del tributo. Cabe señalar que la declaración debe presentarse en los formularios oficiales aprobados por la Administración.

Mediante resolución general, la administración podrá disponer el empleo de otros medios según el desarrollo tecnológico existente. Cuando se utilicen medios electrónicos, se usarán elementos de seguridad tales como la clave de acceso, la tarjeta inteligente u otros que la administración le autorice al sujeto pasivo y equivaldrán a su firma autógrafa. Sin perjuicio de que la administración pueda disponer el uso obligatorio de estos medios, estará autorizada para otorgar, a su discreción, incentivos a quienes los utilicen dentro de una escala de porcentajes de descuento del impuesto por pagar, diferenciada por rangos de contribuyentes, cuyo porcentaje máximo de descuento no podrá exceder del cinco por ciento (5%).

Según el arto. 122, párrafo 3°, del Código de Normas y Procedimientos Fiscales, debe entenderse por declaración jurada, la determinación de la obligación tributaria efectuada por los contribuyentes y responsables, bajo juramento, en los medios aludidos en los párrafos anteriores, con los efectos y las responsabilidades que determina este Código.

Los agentes de retención y percepción señalados en las leyes tributarias respectivas, también deberán presentar una declaración jurada en los medios que para tal efecto disponga la Administración Tributaria, por las retenciones o percepciones realizadas. El plazo para presentar la declaración jurada e ingresar los valores retenidos o percibidos será el que establezcan las leyes respectivas.

Las declaraciones juradas o manifestaciones que formulen los sujetos pasivos se presumen fiel reflejo de la verdad y responsabilizan al declarante por los tributos que de ellas resulten, así como por la exactitud de los demás datos contenidos en tales declaraciones; todo de conformidad al arto. 130 del Código en estudio; por tal razón, los sujetos pasivos pueden rectificar sus declaraciones tributarias.

El artículo precitado prevé que si en el momento de presentarse una declaración rectificativa se ha notificado el inicio de un procedimiento fiscalizador sobre el impuesto y período objeto de esta, automáticamente dicha declaración formará parte del procedimiento, siempre que este no haya concluido. Para estos efectos, el sujeto fiscalizado deberá poner en conocimiento de los funcionarios actuantes la existencia de la declaración rectificativa, la cual será considerada para la liquidación definitiva de la obligación tributaria. Una vez emitida el acta de conclusión de actuación fiscalizadora, no procederá presentar declaraciones rectificativas referidas a los períodos e impuestos objeto de dicha actuación fiscalizadora.

La rectificación de las declaraciones a que se hace referencia en los párrafos anteriores, no impide el ejercicio posterior de las facultades de la Administración Tributaria para fiscalizar o verificar.

Dispone el arto. 123 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios que las declaraciones juradas presentadas por los contribuyentes y responsables y cualesquiera libros, escrituras y demás documentos, en cuanto en ellos deba constar la información relativa a la liquidación o al pago de los tributos, están sujetos a la comprobación de la Administración Tributaria. Para tal efecto ésta puede practicar, dentro de la ley y por intermedio de los funcionarios debidamente autorizados, todas las investigaciones, diligencias y exámenes que considere necesarios y útiles para comprobar dichas declaraciones juradas y los datos contenidos en los libros, escrituras y demás documentos antes mencionados.

Efectuada la verificación se debe cobrar la diferencia de tributo que resulte a cargo del contribuyente o responsable declarante; o, en su caso, de oficio se le debe devolver el exceso que haya pagado.

Pago de los Tributos

La Administración Tributaria para ejercer su función fiscalizadora, podrá revisar la información relativa al cumplimiento de las obligaciones tributarias que el sujeto pasivo le proporcione bajo su requisitoria; y en tal sentido éstos deberán mantener toda la documentación contable y los respectivos comprobantes, en el domicilio fiscal o en el lugar que expresamente les autorice la Administración Tributaria.

En virtud de lo antes señalado, el artículo 111 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios faculta a la Administración Tributaria para realizar inventarios, fiscalizar su levantamiento o confrontarlos, con las existencias reales, procurando en lo posible no afectar las operaciones del sujeto pasivo; diligencias sobre las que levantará un acta y de la que entregará copia al sujeto pasivo.

Conforme el artículo 116 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, la Administración Tributaria en su función de fiscalización puede utilizar como elementos para la verificación y en su caso, para la determinación de la obligación tributaria de los contribuyentes y de los responsables:

- a) Los libros y registros de contabilidad y la documentación que compruebe las operaciones efectuadas; y
- b) A falta de libros y registros, de documentación o de ambos, o cuando a juicio de la Administración los mismos fueran insuficientes o contradictorios, se deben tener en cuenta los indicios que permitan estimar la existencia y medida de la obligación tributaria.

Para estos efectos, sirven especialmente como indicios: el capital invertido en la explotación; el volumen de las transacciones de toda clase e ingresos de otros períodos; la

existencia de mercaderías y productos; el monto de las compras y ventas efectuadas; el rendimiento normal del negocio o explotación objeto de la investigación o el de empresas similares ubicadas en la misma plaza; los salarios, alquiler del negocio, combustibles, energía eléctrica y otros gastos generales; el alquiler de la casa de habitación; los gastos particulares del contribuyente y de su familia; el monto de su patrimonio y cualesquiera otros elementos de juicio que obren en poder de la Administración Tributaria o que ésta reciba o requiera de terceros.

Así mismo, se dispone en el arto. 112 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios que la Administración Tributaria podrá citar a los sujetos pasivos y a terceros relacionados con la obligación tributaria correspondiente, para que comparezcan en las oficinas de la Administración Tributaria, con el fin de contestar, oralmente o por escrito, las preguntas o los requerimientos de información necesarios para verificar y fiscalizar las obligaciones tributarias respectivas, con apego al debido proceso. De toda comparecencia, deberá levantarse acta. Y conforme el arto. 113 del Código antes referido, cuando sea necesario para determinar o fiscalizar la situación tributaria de los sujetos pasivos, podrá inspeccionar locales ocupados, por cualquier título, por el sujeto pasivo respectivo. En caso de negativa o resistencia, la Administración, mediante resolución fundada, deberá solicitar a la autoridad judicial competente, la autorización para proceder al allanamiento, el cual quedará sujeto a las formalidades establecidas en el Código de Procedimientos Penales.

De igual forma, cuando la Administración lo considere necesario, podrá solicitar, mediante resolución fundada, a la autoridad judicial competente, autorización para el secuestro de documentos o bienes cuya preservación se requiera para determinar la obligación tributaria o, en su caso, para asegurar las pruebas de la comisión de una infracción o un acto ilícito tributario. Esta medida tiene el propósito de garantizar la conservación de tales documentos o bienes y no podrá exceder de treinta días naturales prorrogables por igual plazo; y al practicarse esta diligencia, deberán levantarse un acta y un inventario de los bienes secuestrados y nombrarse un depositario judicial. El secuestro de bienes estará sujeto a las formalidades establecidas en el Código de Procedimientos Penales; todo conforme lo dispuesto en el arto. 114 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

La información obtenida o recabada sólo podrá usarse para fines tributarios de la propia Administración Tributaria, la cual está impedida para trasladarla o remitirla a otras oficinas, dependencias o instituciones públicas o privadas; o sea, tienen carácter confidencial. En caso que no se observe esta disposición, según el arto. 115 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios (se divulgue la información para fines distintos), se constituirá el delito de divulgación de secretos, tipificado en el artículo 337 del Código Penal Costarricense.

No obstante a lo referido en el párrafo anterior, esto no impide trasladar ni utilizar la información necesaria requerida por los tribunales comunes; siendo en este caso la única institución a la que se le puede trasladar la información recabada para verificarla.

B.2.- Determinación oficiosa de la Deuda Fiscal

Cuando no se hayan presentado declaraciones juradas, o cuando las presentadas sean objetadas por la Administración Tributaria por considerarlas falsas, ilegales o incompletas, dicha Administración puede determinar de oficio la obligación tributaria del contribuyente o responsable, sea en forma directa, por el conocimiento cierto de la materia imponible, o mediante estimación, si los elementos conocidos sólo permiten presumir la existencia y magnitud de aquélla. Esto es lo que dispone el arto. 124 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, y también lo que sigue a continuación:

La determinación de la deuda tributaria por la Administración Tributaria es el acto que declara la existencia y cuantía de un crédito tributario o su inexistencia. Asimismo, aunque se haya presentado la declaración jurada, la Administración Tributaria puede proceder a la estimación de oficio si ocurre alguna de las circunstancias siguientes:

- a) Que el contribuyente no lleve los libros de contabilidad y registros
- b) Que no se presenten los documentos justificativos de las operaciones contables, o no se proporcionen los datos e informaciones que se soliciten; y

c) Que la contabilidad sea llevada en forma irregular o defectuosa, o que los libros tengan un atraso mayor de seis meses.

Para los efectos de las disposiciones anteriores, se consideran indicios reveladores de la existencia y cuantía de la obligación tributaria, la falta de libros y registros, de documentos o de ambos o cuando, si existiesen, los mismos fueran insuficientes y contradictorios.

La determinación por la Administración Tributaria se debe realizar aplicando los siguientes sistemas:

a) Como tesis general sobre base cierta, tomando en cuenta los elementos que permitan conocer en forma directa los hechos generadores de la obligación tributaria; y

b) Si no fuere posible, sobre base presunta, tomando en cuenta los hechos y circunstancias que, por su vinculación o conexión normal con el hecho generador de la obligación tributaria, permitan determinar la existencia y cuantía de dicha obligación.

Según el arto. 127 del Código en estudio, las liquidaciones o determinaciones tributarias de oficio serán previas o definitivas. Tendrán consideración de definitivas todas las practicadas mediante la comprobación por parte de los órganos de la fiscalización, de los hechos imponibles y su valoración, exista o no liquidación previa. Todas las demás tendrán carácter de determinaciones o liquidaciones previas.

También dispone que las obligaciones de los contribuyentes, determinada de oficio por la Administración Tributaria, solo podrán modificarse en contra del sujeto pasivo, cuando correspondan a determinaciones o liquidaciones previas. En estos casos deberá dejarse constancia expresa del carácter previo de la liquidación practicada, los elementos comprobados y los medios de prueba concretos que se utilizaron.

Cuando los contribuyentes o responsables no presenten declaraciones juradas por uno o más períodos fiscales y la Administración Tributaria conozca por declaraciones o

determinación de oficio la medida en que les ha correspondido tributar en períodos anteriores, los debe emplazar para que dentro de un término de treinta días presenten las declaraciones juradas y paguen el impuesto correspondiente. Para este efecto, la determinación puede hacerse de forma provisional. (Arto. 127 del Código)

Si dentro de dicho plazo los contribuyentes o responsables no regularizan su situación, la Administración Tributaria, sin otro trámite, puede iniciar el procedimiento de ejecución para que paguen, a cuenta del tributo que en definitiva les corresponda enterar, una suma equivalente a tantas veces el total del tributo declarado o determinado por el último período fiscal, cuantos sean los períodos por los cuales dejaron de presentar declaraciones juradas. En este caso sólo proceden las excepciones extintivas de la obligación tributaria prevista en el artículo 35 del Código, o la presentación de la o las declaraciones juradas juntamente con el pago del impuesto conforme a las mismas.

Los sujetos pasivos que paguen los tributos determinados por ellos mismos, después del plazo fijado legalmente, deberán liquidar y pagar una multa equivalente al uno por ciento (1%) por cada mes o fracción de mes transcurrido desde el momento en que debió satisfacerse la obligación hasta la fecha del pago efectivo del tributo. Esta sanción se aplicará, también, en los casos en que la Administración Tributaria deba determinar los tributos por disposición de la ley correspondiente.

Esta sanción se calculará sobre la suma sin pagar a tiempo y, en ningún caso, superará el veinte por ciento (20%) de esta suma. No se aplicará la sanción ni se interrumpirá su cómputo cuando se concedan los aplazamientos o fraccionamientos indicados en el artículo 38 del Código.

C.- PROCEDIMIENTO A SEGUIR EN CASO DE INSOLVENCIA DE LA DEUDA FISCAL

Para realizar la determinación de la deuda fiscal de oficio, deberán efectuarse las actuaciones fiscalizadoras o de comprobación abreviada que se entiendan necesarias. Concluidas estas actuaciones, los órganos actuantes de la Administración deberán

proponerle al sujeto pasivo, mediante el procedimiento definido por reglamento, la regularización que corresponda. En el supuesto de que este sujeto pasivo no regularice su situación, se continuará el procedimiento trasladándole las observaciones o los cargos que se le formulen; sin embargo, el contribuyente podrá pagar, bajo protesta, el monto del tributo y sus intereses determinados en el traslado de cargos u observaciones. Por ninguna circunstancia, dicho pago se considerará como una rectificación de la declaración ni como una aceptación de los hechos imputados en el traslado. En este caso, el contribuyente podrá impugnar el traslado de cargos. (arto. 144)

C.1.- Impugnación por el contribuyente o responsable.

Dentro de los treinta días siguientes a la fecha de notificación del traslado para la regularización que corresponda, el contribuyente o responsable puede impugnar por escrito las observaciones o cargos formulados por los departamentos u oficinas a que alude el mismo artículo, debiendo en tal caso especificar los hechos y las normas legales en que fundamenta su reclamo y alegar las defensas que considere pertinentes con respecto a las infracciones que se le atribuyan, proporcionando u ofreciendo las pruebas respectivas. (arto. 145)

Vencido el plazo de treinta días, no cabe ningún recurso.

C.2.- Resolución de la Administración Tributaria

Interpuesta o no la impugnación dentro del plazo de treinta días referido en el párrafo anterior, el director general de la Administración Tributaria o los gerentes de las administraciones tributarias en quienes él delegue, total o parcialmente, deberán resolver el reclamo, así como dictar y firmar la resolución que corresponda, sobre las cuestiones debatidas.

La resolución determinativa deberá dictarse dentro de los tres meses siguientes al vencimiento del plazo para interponer el reclamo. Cuando no se interponga impugnación, la

resolución deberán dictarla el director general de la Administración Tributaria o los funcionarios en quienes él delegue, total o parcialmente, dentro de los tres meses siguientes al vencimiento del plazo indicado. (arto. 146)

Para efectos de la Administración Tributaria y de la responsabilidad de los funcionarios, este plazo será ordenatorio.

En el evento de que la impugnación del contribuyente sea declarada, total o parcialmente, con lugar en sede administrativa o jurisdiccional, la Administración deberá reintegrar al contribuyente las sumas pagadas bajo protesta, junto con los intereses generados por estas desde la fecha del pago hasta la fecha del crédito, o desde el día en que se ponga a disposición del sujeto pasivo. La tasa de interés que deberá reconocer la Administración será la equivalente al promedio simple de las tasas activas de los bancos estatales para créditos del sector comercial y , en ningún caso , no podrá exceder en mas de diez puntos de la tasa básica pasiva fijada por el Banco Central de Costa Rica. (arto. 144, último párrafo)

C.3.- Sanciones Administrativas

En todos los casos, a la Administración Tributaria le corresponde acreditar, según el principio de libre valoración de la prueba y mediante el procedimiento sancionador referido, que el sujeto pasivo es el autor de las infracciones; respetándose siempre el derecho de defensa. (arto. 148)

C.4.- Órganos competentes para sancionar y su procedimiento.

Las sanciones administrativas tributarias serán impuestas por los órganos de la Administración Tributaria que dicten los actos administrativos mediante los cuales se determinen los tributos o, en su caso, los ingresos por retenciones a cuenta de ellos.

El expediente sancionador se iniciará mediante una propuesta motivada del funcionario competente o del titular de la unidad administrativa donde se tramite el expediente, o bien, con la propuesta motivada de los funcionarios de la Administración Tributaria, cuando en las actas o las diligencias consten las acciones o las omisiones constitutivas de infracciones tributarias.

La resolución tendrá recurso de revocatoria ante el órgano que dictó el acto, con apelación en subsidio para ante el Tribunal Fiscal Administrativo. Ambos recursos deberán interponerse dentro del plazo de tres días hábiles, contados a partir de la notificación. Este Tribunal deberá resolver dentro del término máximo de un año.

También se aplicará el régimen general de impugnación en la vía contencioso-administrativa, previsto en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios y en la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa; sin embargo, no será aplicable la norma del inciso 9) del artículo 83 de esta última ley. Con respecto a la suspensión de la ejecución del acto administrativo sancionatorio, se aplicará el régimen general de los artículos 91 y siguientes de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa. (arto. 150)

En todos los casos, la imposición de sanciones requerirá la resolución expresa del órgano competente y surtirá efecto a partir del día siguiente a la fecha de la notificación al sujeto infractor.

C.5- Inicio de causa

Conforme el arto. 153 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, para iniciar la causa, no será necesario que el procedimiento de determinación de los tributos haya agotado la vía administrativa.

En los informes o las actas de inspección, deben consignarse las circunstancias de la infracción que se imputa. El interesado debe firmar el acta y en ella puede dejar las

constancias que estime conveniente. Cuando se niegue a firmarla o no pueda, el funcionario actuante debe dejar constancia de ello.

En materia de procedimiento, a falta de norma expresa del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, se deben aplicar las disposiciones generales de procedimiento administrativo y en su defecto, las de los Códigos de Procedimientos Civiles o Penales, según el caso de que se trate.

D.- COBRO JUDICIAL Y EXTRAJUDICIAL

Con respecto al Cobro Judicial y Extrajudicial, que se regula en el Título VI, Capítulo I del Código de Normas y Procedimientos Tributarios Costarricense, encontramos las siguientes normas:

La Oficina de Cobros del Ministerio de Hacienda debe cobrar los impuestos, tasas, contribuciones, derechos fiscales, rentas por arrendamiento de bienes del Poder Central no sujetos a leyes especiales, y de toda clase de créditos a favor de éste, mediante el procedimiento instituido por la ley N° 2393 de 11 de julio de 1959, reformada por ley N° 3493 de 29 de enero de 1965 y por las disposiciones de este Título.

Para el cobro judicial o extrajudicial que le compete, la Oficina de Cobros debe estar integrada por:

- a)** Un jefe, quien debe ser abogado, cuyas funciones son atender todo lo referente a la dirección, coordinación, supervisión y ejecución de las actividades y programas de la dependencia y ejercer las demás atribuciones que para tales efectos le correspondan;
- b)** Un cuerpo de abogados que debe integrar la planta estable de la Oficina; y
- c)** Un cuerpo de Fiscales Específicos, integrado también por abogados, que puede designar el Ministerio de Hacienda en el número que considere apropiado. El Poder Ejecutivo podrá reducir o aumentar el número de fiscales específicos, cuando así lo considere necesario el

Ministerio de Hacienda. El nombramiento de ellos se hará mediante Decreto Ejecutivo, previa realización de un concurso de antecedentes.

El Jefe de la Oficina y los abogados del cuerpo a que se refiere el inciso b) deben ser nombrados por el Ministerio de Hacienda, de acuerdo con las regulaciones del Estatuto de Servicio Civil.

También debe contar dicha Oficina con el personal administrativo que requieran las necesidades del servicio a su cargo.

Para atender el cobro de los créditos a favor del Poder Central a que se refiere el artículo anterior, la Oficina de Cobros está específicamente facultada para:

- a)** Disponer el ejercicio de la acción de cobro:
- b)** Decretar las medidas cautelares contenidas en este Título, cuando se trate de créditos a favor del Poder Central originados en tributos regulados por el presente Código, sus intereses, recargos y multas y solicitar esas medidas a los órganos jurisdiccionales en los casos de otros créditos; y
- c)** Ejercer la inmediata vigilancia sobre la gestión cobratoria del Cuerpo de Abogados de la Oficina y de los Fiscales Específicos.

Asimismo, la Oficina de Cobros puede disponer, de oficio o a petición de parte, la cancelación de los créditos indicados en el artículo 157 del código, cuando los términos de prescripción correspondientes estén vencidos o se trate de cuentas o créditos incobrables. La resolución que así lo disponga deberá contar con la aprobación de la Dirección General de Hacienda y deberá ponerse en conocimiento de la Contabilidad Nacional y los organismos correspondientes para que cancelen, en sus registros o libros, las cuentas o los créditos respectivos. Contra la resolución que deniegue la cancelación, cabrá recurso ante el Tribunal Fiscal Administrativo.

Las oficinas que controlen ingresos o créditos a favor del Poder Central, dentro de los tres meses siguientes a la expiración del término legal de pago, deben preparar las

certificaciones de lo pendiente de cobro y ordenar, en su caso, el retiro de los respectivos recibos de los Bancos y demás oficinas recaudadoras.

No deben certificarse los créditos fiscales originados en tributos regulados por el presente Código, sus intereses y recargos que hayan sido objeto de impugnación por el interesado en el trámite administrativo, hasta tanto el Tribunal Fiscal Administrativo no haya dictado resolución y, en tratándose de multas, no exista sentencia ejecutoria.

Antes de remitir las certificaciones a la Oficina de Cobros, las oficinas que controlen los ingresos o créditos a que se alude en el párrafo primero de este artículo, deben notificar al deudor por cualesquiera de los medios que autoriza el Código, al domicilio que conste en sus registros, que se le concede un plazo de quince días, contado a partir de su notificación, para que proceda a la cancelación del crédito fiscal impago.

Si vencido el plazo señalado el deudor no regulariza su situación, dichas certificaciones deben ser enviadas de inmediato a la Oficina de Cobros para los efectos de ejercer la respectiva acción judicial o extrajudicial de cobro.

Las certificaciones de adeudo expedidas por las oficinas señaladas en este artículo, deberán ser firmadas por los gerentes de las administraciones tributarias y de grandes contribuyentes. Tendrán el carácter de título ejecutivo suficiente para iniciar el cobro judicial.

Los titulares de las oficinas que controlen ingresos o créditos a favor del Poder Central, deben cumplir las obligaciones que le señala el artículo anterior, bajo pena de amonestación en caso de que incumplan por una sola vez; de suspensión de sus puestos sin goce de salario hasta por ocho días, cuando haya reincidencia, y de destitución en la hipótesis de multirreincidencia. Estas sanciones deben aplicarse conforme a lo dispuesto en el Estatuto de Servicio Civil.

Conforme la Oficina de Cobros reciba las certificaciones, su Jefe las debe distribuir entre los abogados del cuerpo permanente respectivo y/o los Fiscales Específicos para que ejerzan la acción de cobro.

Dichos profesionales deben gestionar el pago de los créditos que se les encomienden mediante los trámites a que se refiere este Título, pero antes de iniciar la ejecución, deben dirigir al deudor una nota de cobro por medio del correo o bien entregársela personalmente, concediéndole un plazo de ocho días, para que proceda a la cancelación del crédito fiscal impago, bajo apercibimiento que de no hacerlo, se le van a embargar bienes suficientes para hacer efectivo dicho crédito y sus accesorios legales.

En todo caso, están obligados a iniciar los trámites respectivos, a más tardar, dentro del mes siguiente al recibo de los documentos correspondientes.

En caso de responsabilidad solidaria, para iniciar el procedimiento de cobro en contra de un responsable solidario por un crédito fiscal, es necesario hacerle modificación, en la que debe expresarse:

- a)** El nombre del deudor;
- b)** La resolución o documento de que se derive el crédito fiscal y el monto de éste;
- c)** Los motivos y fundamentos por los que se le considera responsable del crédito; y
- d)** El plazo para el pago que debe ser el establecido en el artículo 171 de este Código.

Con anterioridad a la interposición de la demanda, la Oficina de Cobros puede decretar las *medidas cautelares* que se indican en los artículos 174 y 175 siguientes para la percepción de los créditos a favor del Poder Central originados en tributos regulados por el presente Código, sus intereses, recargos y multas, en los casos siguientes:

- a)** Cuando transcurre el plazo señalado en el artículo 171 de este Código, si el deudor no ha cancelado totalmente el crédito fiscal, cuya certificación se hubiere emitido con base en documentos emanados del mismo deudor o en resolución que agote la vía administrativa;

- b)** Cuando exista, en caso de multas, sentencia ejecutoria, y si transcurrido el plazo a que alude el inciso anterior no se hubiere pagado el importe de la multa correspondiente;
- c)** Cuando lo pida el propio interesado, para garantizar su deuda fiscal; y
- d)** Cuando esté en vías de determinación un crédito fiscal y, a juicio de la autoridad administrativa competente, exista peligro de que el obligado se ausente, enajene u oculte sus bienes o realice cualquier maniobra tendiente a dejar insoluto el crédito.

En estos casos, dicha autoridad debe solicitar a la Oficina de Cobros que decrete la correspondiente medida cautelar, e iniciar seguidamente el procedimiento necesario para determinar y liquidar el crédito fiscal en un plazo que no debe exceder de treinta días. Si el crédito fiscal se cubre dentro del término de quince días siguientes a la notificación de dicha liquidación, el deudor no está obligado a pagar gastos de ejecución.

Si pasados treinta días de practicado el embargo, no se ha notificado la determinación y liquidación del crédito fiscal, la Oficina de Cobros debe proceder a levantar dicho embargo.

Cuando se trate de créditos fiscales no regulados por el Código, estas medidas cautelares deben solicitarse a los órganos jurisdiccionales competentes.

En los casos que autoriza el Código de Normas y Procedimientos Tributario, la Oficina de Cobros puede ordenar que el importe del crédito fiscal impago se retenga a favor del Fisco de los salarios, dietas, pensiones, jubilaciones, comisiones, y de cualquier otra remuneración o crédito en dinero efectivo que deba percibir o de que fuere acreedor el deudor.

Las retenciones antes dichas deben ser practicadas, a título de embargo, sobre los pagos parciales o totales que se efectúen después de recibida la comunicación, hasta cancelar la deuda que el moroso tenga con el Fisco, por los patronos, entidades u oficinas públicas o privadas que realicen los pagos.

Las personas o entidades a que se alude en el párrafo anterior deben depositar, dentro de los diez días siguientes al del pago total o de los pagos parciales, las sumas retenidas en una cuenta especial que en fondos de terceros debe llevar la Oficina de Cobros, con el contralor de la Tesorería Nacional.

Dichas sumas, una vez iniciada la ejecución judicial, deben trasladarse a la cuenta respectiva del Tribunal en el cual se encuentre en trámite la ejecución.

En caso de incumplimiento de las obligaciones antes referidas, se deben aplicar a tales personas o entidades las disposiciones que sobre responsabilidad solidaria determina el artículo 24 del Código y las sanciones previstas por el artículo 98 del mismo.

La Oficina de Cobros puede, asimismo, decretar y practicar embargo administrativo sobre toda otra clase de bienes del deudor, el que debe comunicar para su anotación en los Registros Públicos o entidades públicas o privadas competentes, cuando proceda.

Tratándose de un decreto de embargo, su anotación tiene un término de validez de tres meses y si dentro de este lapso no se presenta al embargo practicado para su inscripción, queda cancelada sin necesidad de declaratoria ni de asiento.

El embargo decretado y practicado por la Oficina de Cobros surte todos sus efectos en la acción judicial que llegue a establecerse contra el deudor, con la sola presentación de una copia simple del oficio de comunicación del embargo.

La práctica del embargo se debe efectuar aplicando en lo pertinente los procedimientos reglados por el Código de Procedimientos Civiles.

El embargo administrativo antes aludido, se debe practicar observando las limitaciones que establecen los artículos 984 del Código Civil y 172 del Código de Trabajo, pudiendo ser sustituido por garantía suficiente a juicio de la Oficina de Cobros.

Los honorarios de los abogados de la Oficina de Cobros se deben regir por lo que dispone el artículo 100 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

E.- RECURSOS

De acuerdo al arto. 156 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, contra las resoluciones administrativas relativas a la exigencia de fijar un domicilio especial o el cambio de uno ya existente por razones de conveniencia administrativa; o bien sobre la determinación de la obligación tributaria y sus intereses, sobre peticiones o recursos planteados por los interesados o consultas sobre la aplicación del derecho a una situación de hecho concreta y actual, o contra la resolución que deniegue la cancelación de los créditos tributarios vencidos, cabrá el recurso de apelación, el que deben interponer los interesados ante el Tribunal Fiscal Administrativo, dentro de los quince días siguientes a la fecha en que fueron notificados de la resolución que se trate.

La Administración Tributaria que conozca del asunto emplazará a las partes para que, dentro del plazo de quince días se apersonen ante el Tribunal Fiscal Administrativo, con el propósito de que presenten, si lo tienen a bien, los alegatos y las pruebas pertinentes en defensa de sus derechos.

Recibido el recurso con los antecedentes, el Tribunal Fiscal Administrativo lo pondrá en conocimiento del interesado para que presente los alegatos y las pruebas pertinentes en defensa de sus derechos, si lo tiene a bien.

Según el arto. 157 del Código antes mencionado, si la Apelación es denegada por la Administración Tributaria, el interesado puede acudir ante el Tribunal Fiscal Administrativo y *apelar de hecho*. En la sustanciación y trámite de dicha apelación se deben aplicar en lo pertinente las disposiciones de los artículos 877 a 882 inclusive, del Código de Procedimientos Civiles.

Los actos que resuelvan recursos interpuestos contra resoluciones determinativas de tributos, deben dictarse dentro de los seis meses siguientes al vencimiento del plazo para interponerlos, cuando se presenten los alegatos y las pruebas dentro del plazo señalado por arto. 156 del Código. En los casos en que los sujetos pasivos presenten pruebas de descargo fuera de dicho plazo, se dictará la resolución determinativa dentro de los seis meses posteriores a la recepción de estas.

Tramitación de actos o recursos ante la Administración Tributaria

E.1.- Comparecencia

En todos los actos administrativos que se relacionen con la aplicación de los tributos, incluso la interposición de recursos, los interesados pueden actuar personalmente o por medio de sus representantes debidamente autorizados por ellos; debiendo en este último caso acreditar su personería en forma legal quien invoque la representación, sea por medio de un poder suficiente o una autorización escrita debidamente autenticada, extendida por el representado.

De igual forma, los interesados están obligados a indicar su domicilio fiscal en el primer escrito o audiencia, siempre que no lo tengan registrado en la oficina correspondiente de la Administración Tributaria.

El artículo 136 del Código dispone que todos los trámites y actuaciones que se relacionen con la aplicación de los tributos a cargo de la Administración Tributaria, incluso los que correspondan a recursos interpuestos para ante el Tribunal Fiscal Administrativo, están exentos de los impuestos de papel sellado y timbres.

La fecha de presentación de un escrito se debe anotar en el mismo y entregarse en el acto constancia oficial al interesado, si éste la solicita.

E.2.- Notificaciones

Según el arto. 137 del Código antes mencionado, la Administración Tributaria puede utilizar las siguientes formas de notificación:

- a) Personalmente, cuando el interesado concurra a las oficinas de la Administración, en cuyo caso se debe dejar constancia de su notificación en el respectivo expediente;
- b) Por correspondencia efectuada mediante correo público o privado o por sistemas de comunicación telegráficos, electrónicos, facsímiles y similares, siempre que tales medios permitan confirmar la recepción.

- c) Por medio de carta que entreguen los funcionarios o empleados de la Administración o de las oficinas públicas o autoridades de policía a las que se encomiende tal diligencia. En estos casos, los notificadores deben dejar constancia de la entrega de la carta al interesado, requiriéndole su firma. Si el interesado no supiere o no le fuere posible hacerlo, puede firmar a su ruego un tercero mayor de edad. Si el interesado se negare a firmar o a recibir la notificación o no se encontrare en su domicilio, se debe entregar la carta a cualquier persona mayor de quince años que se encuentre en el domicilio del interesado, requiriéndole que firme el acta respectiva. En todo caso, el acta de la diligencia debe expresar la entrega de la carta o cédula y nombre de la persona que la reciba; si ésta no sabe o no quiere o no puede firmar, el notificador lo debe hacer constar así bajo su responsabilidad. El notificador, al entregar la carta o cédula, debe indicar al pie de la misma la fecha y hora de su entrega; y

- d) Por medio de un solo edicto publicado en el Diario Oficial o en un diario privado de los de mayor circulación en el país, cuando no se conozca el domicilio del interesado o, tratándose de personas no domiciliadas en el país, no fuera del conocimiento de la Administración la existencia de un apoderado en la República.

En estos casos se considera notificado el interesado a partir del tercer día hábil siguiente a la fecha de publicación del edicto.

Para futuras notificaciones el contribuyente o responsable debe señalar lugar para recibirlas y, en caso de que no lo haga, las resoluciones que recaigan quedan firmes veinticuatro horas después de dictadas.

Cuando se haga la notificación de una resolución, debe acompañarse copia literal de esta última.

Las notificaciones se deben practicar en día hábil. Si los documentos fueran entregados en día inhábil, la notificación se debe entender realizada el primer día hábil siguiente.

Salvo disposición especial en contrario, los términos comienzan a correr al empezar el día inmediato siguiente a aquel en que se haya notificado la respectiva resolución a los interesados.

E.3.- Medios de prueba

Con relación a las pruebas, el art. 140 del Código dispone que pueden invocarse todos los medios de prueba admitidos en Derecho Civil, con excepción de la confesión de funcionarios y empleados públicos.

Los interesados o sus representantes y sus abogados tienen acceso a las actuaciones relativas a aquéllos, inclusive a las actas donde conste la investigación de las infracciones y pueden consultarlas sin más exigencia que la justificación de su identidad o personería. (art. 141 del Código)

El término de prueba se rige por los artículos 231, 234 y 235 del Código de Procedimientos Civiles, así como por las demás disposiciones de este cuerpo legal, en lo que fueran aplicables supletoriamente. (art. 142)

En los asuntos de mero Derecho se debe prescindir de ese término de prueba, de oficio o a petición de parte; o sea que no hay apertura a pruebas.

El procedimiento debe ser impulsado de oficio por la autoridad administrativa, quien en cualquier estado del trámite, antes de dictar la resolución, puede disponer la evacuación de pruebas para mejor proveer, salvo en asuntos de mero derecho, donde se prescinde del término de pruebas. (arto. 143)

CONCLUSIÓN

Con el juicio ejecutivo tributario, el Estado persigue a través del fisco hacer efectivo el cumplimiento de una obligación fiscal no satisfecha -dentro del plazo establecido en la ley- en el menor tiempo posible, de manera sumaria y sin dilación alguna, siendo éste un juicio especial y expedito.

En Nicaragua actualmente se tramitan pocos juicios relacionados al cobro ejecutivo de las obligaciones tributarias, ya que el contribuyente una vez requerido de pago recurre a las oficinas de Administración de Rentas, ya sea a pagar el monto total de la deuda o a realizar un arreglo de pago, siendo este último mecanismo el más utilizado para pagar una deuda tributaria, puesto que el contribuyente al momento del cobro no posee la cantidad total de la deuda.

Tanto para el Fisco como para el contribuyente es más conveniente que se realice el pago de manera voluntaria y no proceder al cobro judicial, ya que ambos incurrirían en gastos imprevistos al llevarse a cabo el juicio ejecutivo (gastos y costas del juicio, intereses, etc.).

El Fisco como persona Jurídica de carácter público, tiene prerrogativas muy especiales que no se dan a la parte actora en los juicios ejecutivos ordinarios, de ahí la especialidad de este tipo de juicio, porque el Estado necesita, siempre en forma urgente, de los recursos monetarios provenientes de los tributos para nutrir las arcas de la Tesorería General de la República, la que los envía de forma directa a la cuenta de ingresos del Presupuesto General de la República.

Según los registros de la Dirección General de Ingresos, la cantidad de demanda es variable, existiendo un promedio de 24 juicios fiscales al año y de dos demandas por cada mes. Esto se debe a que el contribuyente moroso generalmente llega a un arreglo extrajudicial con la Dirección General de Ingresos. Pero si el contribuyente trata de eludir su

obligación, no se interpone el Juicio Ejecutivo Especial, sino que se hace uso de la acción penal por el delito de defraudación fiscal en contra del Estado.

Así mismo, debe anotarse que actualmente, desde que inicia el Juicio Ejecutivo Tributario, el Fisco está siempre en ventaja con respecto al contribuyente, ya que los términos que se le conceden a éste último para hacer uso de los recursos si lo consideran a bien para defensa de sus derechos, son perentorios; además de que en la practica no se hace uso de los mismos porque los contribuyentes no tienen fundamentos en que basar los mismos (recursos). Otro inconveniente para el sujeto pasivo es que para hacer un reclamo, debe pagar primero la suma que se le está conbrando, pues en caso contrario su reclamo es considerado improcedente, es decir que el pago es un requisito indispensable para atender el reclamo que se tenga a bien realizar.

Con el Código Tributario que se pretende aprobar en los próximos meses, se vendría a regular el sistema fiscal de nuestro país, ya que en él se establecen los parámetros de la tributación en términos de derechos y obligaciones, tanto para el contribuyente como para la institución recaudadora, reflejando equidad para ambas partes en relación a sus derechos, lo que en la actualidad no existe.

CONCEPTOS BÁSICOS:

Crédito fiscal es el derecho que tiene el fisco a una prestación en dinero o en especie que le deban en virtud de un impuesto, derecho, producto o aprovechamiento. Desde el mismo momento en que entra en vigencia la ley, se crea el crédito fiscal.

Contribuyente: persona natural o jurídica a quien la ley impone la carga tributaria de hecho imponible; o sea, el titular de la capacidad económica definida en el hecho imponible. Ejemplo: en el impuesto de sucesiones, la persona que se beneficia con la adquisición lucrativa igualmente descrita en su hecho imponible.

No contribuyente: Situación jurídica que determina que no corresponde a determinada persona pagar alguno o algunos impuestos, debido a que goza de exención legal o porque está en la situación de cuantía no gravada por la ley impositiva.

Deudor del crédito fiscal: Es toda persona natural o jurídica que, de acuerdo con la ley, está obligada al pago de una prestación a favor del Fisco.

Juicio Ejecutivo: Es aquél en que un acreedor con título legal, persigue a su deudor moroso o en el que se pide el cumplimiento de un acto por instrumento que según la ley tiene fuerza bastante para el efecto.

Juicio Ejecutivo Tributario: procedimiento ejecutivo por el que se trata de llevar a efecto, por venta de bienes embargados, el cobro de créditos fiscales que constan en el oficio emitido por del Director General de Ingresos.

Solvencia: Es la situación jurídica de los particulares que han satisfecho los créditos fiscales a que estuvieron obligados. El documento que sobre esa situación extiende la Dirección General de Ingresos se concierne con el nombre de solvencia y puede referirse a la totalidad o solo una parte de los créditos fiscales.

BIBLIOGRAFIA

- 1.- Asamblea Nacional. (1933). Código Civil de la República de Nicaragua. Tomo II. 3ra. edición. Managua, Nicaragua. Editorial Carlos Heubeger. Pp. 946.
- 2.- Asamblea Nacional. (1995). Código de Procedimiento Civil de la República de Nicaragua. 2da edición. Managua, Nicaragua. Edit. BITECSA. Pp. 384.
- 3.- Asamblea Nacional. (2000). Constitución Política de Nicaragua. 1ra. Edición. Managua, Nicaragua. Sin edit. Pp.83.
- 4.- Asamblea Nacional. (2003) Decreto N°. 46-2003. Reglamento a la Ley Número 453, Ley de Equidad Fiscal, tomado de la Gaceta, Diario Oficial N°. 109 y 110, del 12 y 13 de Junio del 2003, respectivamente. Managua, Nicaragua. Pp.40.
- 5.- Asamblea Nacional. (2003). Ley Número 453. Ley de Equidad Fiscal, tomado de la Gaceta Diario Oficial N°. 82 del 06 de Mayo del 2003. Impresiones "LA Universal". Primera Edición. Managua, Nicaragua. Pp. 110.
- 6.- Asamblea Nacional. (2005). Ley Número 528. Ley de Reformas y Adiciones a la Ley 453, Ley de Equidad Fiscal, del 15 de Marzo del 2005. Managua, Nicaragua. Pp. 8.
- 7.- Báez Cortes, Theódulo y Julio Francisco Báez Cortes. (1997). Todo sobre impuestos. 3ra. edición. Managua, Nicaragua. Edit. Imprimatur, Artes Gráficas. Pp. 700.
- 8.- Báez Cortes, Theódulo y Julio Francisco Báez Cortes. (2001). Todo sobre impuestos en Nicaragua. 5ta. edición. Managua, Nicaragua. Edit. Imprimatur, Artes Gráficas. Pp. 712.
- 9.- Cabanellas de Torres, Guillermo. (2003). Diccionario Jurídico Elemental. 16ta. Edición. Buenos Aires, Argentina. Edit. Heliasta. Pp. 422.

- 10.- Carrión, Mauricio. (2000). Manual Elemental de Derecho Financiero y Tributario. 1ra. Edición. Managua, Nicaragua. Edit. BITECSA. Pp. 216.
- 11.- Couture, J. Eduardo. (1993). Vocabulario Jurídico. 5ta. Edición. Buenos Aires, Argentina. Editorial Depalma. Pp. 575.-
- 12.- Fundación Tomás Moro y Espasa Calpe, S. A. (1999). Diccionario Jurídico Espasa. Madrid, España. Editorial BROSMAC, S. L. Pp.1010. |
- 13.- Ortiz Urbina, Roberto. (1995). Derecho Procesal Civil. Tomo I. 1ra. Edición. Managua, Nicaragua. Edit. BITECSA. Pp. 301.
- 14.- Poder Legislativo Costarricense. (2003). Versión Actualizada del Código de Normas y Procedimientos Tributarios de la República de Costa Rica, o Ley No. 4755. San José, Costa Rica. Pp. 76.
- 15.- Rodríguez Lobato, Raúl. (1998). Derecho Fiscal. 2da. Edición. México. Editorial Harla. Pp.309.

ANEXOS



