

**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE NICARAGUA**  
**Recinto Universitario Rubén Darío "RURD"**  
**Facultad de Humanidades y Ciencias Jurídicas**  
**Departamento de Derecho**



**Tema:**

Análisis de los Recursos Administrativos interpuestos por los contribuyentes ante la Dirección General de Ingresos tras una resolución administrativa durante el segundo semestre del año 2013 en el municipio de Managua.-

**Integrantes:**

Denis Antonio Estrada.

Josehp Ismael Vallejos.

Arón Orozco Calero

**Tutora:** Dra. María del Socorro Ríos Trejos.

Managua, enero de 2015.

## Contenido

<b>DEDICATORIA .....</b>	<b>5</b>
<b>AGRADECIMIENTO .....</b>	<b>6</b>
<b>VALORACIÓN DEL DOCENTE.....</b>	<b>7</b>
<b>RESUMEN.....</b>	<b>8</b>
<b>INTRODUCCIÓN .....</b>	<b>9</b>
<b>ANTECEDENTES.....</b>	<b>12</b>
<b>JUSTIFICACIÓN.....</b>	<b>14</b>
<b>OBJETIVOS.....</b>	<b>15</b>
Objetivo General: .....	15
Objetivos específicos: .....	15
<b>CAPITULO I. GENERALIDADES DEL DERECHO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO.....</b>	<b>16</b>
1. Origen y evolución de los tributos .....	16
2. Conceptos de interés .....	20
3. Principios del Derecho Administrativo tributario.....	22
4. Características del Derecho Administrativo .....	26
5. Acto Administrativo .....	27
6. Elementos del Acto Administrativo .....	28
7. Requisitos de validez del Acto administrativo. ....	30
<b>CAPITULO II. FUNDAMENTOS JURÍDICOS DE LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS ANTE LA DGI .....</b>	<b>32</b>
1. La Constitución Política de la República de Nicaragua .....	32
2. Ley No. 562, “Código Tributario de la República de Nicaragua” y sus Reformas .....	33

3. Decreto No. 88-2000 “Reglamento de la Ley Creadora de la Dirección General de Servicios Aduaneros y de Reforma a la Ley Creadora de la Dirección General de Ingresos (ley no.339). .....	38
4. Ley No. 802, Ley Creadora Del Tribunal Aduanero Y Tributario administrativo y su Reglamento.....	41
5. Ley No. 350, Ley de regulación de la jurisdicción de lo contencioso – administrativo .....	42
6. Plan Nacional de Desarrollo Humano .....	46

### **CAPITULO III: PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO PARA LA INTERPOSICIÓN DE RECURSOS ANTE LA DGI..... 47**

1. Generalidades .....	47
2. Normas sobre gestión, actuación y tramitación del Código Tributario de la República de Nicaragua .....	48
a. Comparecencia.....	48
b. De las Notificaciones .....	49
c. Acceso a Expedientes .....	51
d. Medios de Prueba .....	52
3. Naturaleza Jurídica del recurso administrativo.....	53
4. Tipos de recursos.....	54
5. Recursos administrativos tributarios en nuestro ordenamiento jurídico .....	57
a. Recurso de reposición .....	57
b. Recurso de Revisión .....	59
c. Recurso de hecho .....	60

### **CAPITULO IV. EFICACIA DE LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS ..... 62**

1. La eficacia de la Ley .....	62
2. Parámetros de medición de la eficacia en los Recursos Administrativos.....	63
3. Ventajas y Desventajas del Proceso Administrativo .....	64
a. Ventajas del proceso administrativo.....	64
b. Desventajas de los Recurso Administrativos.....	65

### **CAPITULO V. LA FUNCIÓN ADMINISTRATIVA EN LA RESOLUCIÓN DE LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS..... 67**

1. La función administrativa .....	67
a. Marco jurídico aplicable .....	67
b. Áreas administrativas de la DGI .....	67
2. La prescripción de los Recursos Administrativos.....	75
3. El silencio administrativo.....	77

<b>CAPITULO VI. ANÁLISIS DE LA TRAMITACIÓN DE LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS PRESENTADOS ANTE LA DGI EN EL AÑO 2013 EN LA CIUDAD DE MANAGUA .....</b>	<b>79</b>
<b>1. Diseño Metodológico .....</b>	<b>79</b>
a. Paradigma de Investigación .....	79
b. Población y Muestra.....	79
c. Métodos.....	80
d. Matriz de descriptores .....	82
<b>Funcionarios de la DGI .....</b>	<b>82</b>
<b>2. Instrumentos a utilizar para la recolección de datos .....</b>	<b>85</b>
a. La encuesta.....	85
b. La entrevista .....	86
<b>3. Discusión y Análisis de los Resultados .....</b>	<b>86</b>
a. Antecedentes y generalidades: .....	86
b. Análisis de los diferentes actores presentes en la tramitación de los Recursos Administrativos.....	88
c. Sobre las generalidades del Derecho Administrativo .....	89
d. Fundamento jurídico aplicable en la interposición y tramitación de los recursos administrativos ante la DGI. 92	
e. Del procedimiento administrativo para la interposición de recursos ante la DGI .....	96
f. De la eficacia de los Recursos Administrativos.....	97
g. De la Función Administrativa en la resolución de los Recursos Administrativos .....	99
h. Del análisis de la tramitación de los recursos administrativos presentados ante la DGI en el año 2013 en la ciudad de Managua.....	101
<b>CONCLUSIONES.....</b>	<b>104</b>
<b>RECOMENDACIONES.....</b>	<b>106</b>
<b>BIBLIOGRAFÍA .....</b>	<b>107</b>
<b>ANEXOS .....</b>	<b>110</b>
Anexo 1.- ENCUESTA.....	111
Anexo2.- ENTREVISTA.....	113
Anexo 3. Grafica de jerarquía de las leyes.....	115
Anexo 4.- Cuadro de los Recursos y los Plazos. ....	116
Anexo 5.- Resolución del Tribunal Aduanero y Tributario Administrativo .....	117
Anexo 6.- Glosario de Siglas Utilizadas.....	133

## DEDICATORIA

A nuestro gran padre Dios, por darnos las fuerzas necesarias para poder seguir adelante en cada uno de los obstáculos enfrentados.

De manera especial, de parte de Denis Estrada; ante tu reciente partida madrecita, de manera póstuma te dedico el fruto de un ciclo lleno de esfuerzos, el que ya no pudiste ver pero que cultivaste con tu humildad y sencillez, con el ejemplo personal del día a día, que le distes a cada uno de tus hijos y que ese espíritu de lucha, de esfuerzo y de ser cada vez mejores nos continúe guiando en el camino de la vida, gracias mamá.

A nuestras familias y amigos.

A nuestra tutora, Doctora María del Socorro Ríos Trejos, por su gran apoyo en este trabajo, por su calidad personal, que nos exigió en cada etapa de este trabajo que hoy les presentamos objetividad y calidad en la información y análisis vertidos en el mismo.

## **AGRADECIMIENTO**

A todas las personas que hicieron posible este trabajo, gracias, en especial a nuestras familias y tutora.

Agradecimientos sinceros a nuestros maestros, que siendo la base de nuestro aprendizaje, con su ejemplo nos han dado una lección de vida en cada una de sus enseñanzas no solo como docentes, sino también como amigos y compañeros en los momentos difíciles de nuestra lucha por coronar esta carrera profesional.

Gracias a esa espinita de la justicia y el derecho, que se nos implanto en el alma, a esas barreras que crecían y que nos obligaron a ser cada día mejores, a ser más capaces, para sólo de esa manera poder ofrecerles a los que nos rodean la satisfacción de ver en cada uno de nosotros profesionales llenos de principios y valores.

Gracias a la rectoría de la UNAN- Managua, por habernos brindado la oportunidad de tener grandes docentes tales como: María del Socorro Ríos Trejos, María José Mejía, Andrés Chavarría, Apolinar Vanegas, Jaime López Lowery, entre otros tantos.-

## VALORACIÓN DEL DOCENTE

**Doctora**

**Astralia Cruz Picón**

**Directora**

**Departamento de Derecho**

**Su Despacho**

Estimada Dra.

Es de mi agrado comunicar a Usted que he revisado el informe final de la modalidad de Graduación en Seminario de Graduación titulada **“Análisis de los Recursos Administrativos interpuestos por los contribuyentes ante la Dirección General de Ingresos tras una resolución administrativa durante el segundo semestre del año 2013 en el municipio de Managua”**, elaborado por los estudiantes de Derecho:

**Denis Antonio Estrada.**

**Josehp Ismael Vallejos.**

**Arón Orozco Calero**

La revisión de dicho informe me ha permitido valorar el cumplimiento de los requisitos académicos establecidos por esta Universidad para optar al título de Licenciatura en Derecho.

Por lo que, le manifiesto que los estudiantes están dispuestos a realizar la defensa de dicho informe en la fecha que su Autoridad lo establezca.

**María del Socorro Ríos Trejos**

**Tutora**

## RESUMEN

El presente trabajo de Seminario de Graduación sobre los Recursos Administrativos interpuestos por los contribuyentes y tramitados durante el segundo semestre del año 2013 por la Dirección General de Ingresos (D.G.I), analiza las diferentes situaciones legales que se dan en esa tramitación, especialmente en aplicación de resoluciones administrativas emitidas en el año 2013 en el municipio de Managua.

El contenido está organizado en seis capítulos que ofrecen al lector las bases legales y materiales de la tramitación de los recursos administrativos tributarios, para posteriormente presentar un análisis de dicha tramitación.

En el Capítulo I, realiza un breve recorrido por la historia del derecho administrativo, sus elementos característicos, principios del Derecho Tributario, además de una caracterización pormenorizada del acto administrativo.

En el Capítulo II, se hace un estudio de las principales leyes que tienen una relación directa con el tema estudiado, según su grado de prelación y aplicación.

En el Capítulo III, se expone el procedimiento administrativo para la interposición de recursos administrativos ante la DGI. El Capítulo IV, es perfecta armonía con el capítulo anterior, aborda la eficacia de los recursos administrativos tributarios, ya presentados.

En el Capítulo V, se expone la función administrativa en la resolución de los recursos administrativos, y se analiza la eficiencia administrativa en la tramitación de los recursos.

Finalmente, el Capítulo VI presenta estadísticas de los recursos administrativos tramitados ante la DGI en el año 2013, en la ciudad de Managua, en este acápite se hace una presentación de las estadísticas de los recursos, el análisis de la eficiencia de los recursos tramitados y además se hace un análisis de la eficacia de los diferentes actores presentes en la tramitación de los recursos administrativos.



## INTRODUCCIÓN

Managua, es el municipio principal y a su vez cabecera del departamento de Managua, capital de la República de Nicaragua. Ubicado en la Región del Pacífico, en este municipio se encuentran se sitúan las principales fuentes de recaudación del departamento de Managua y del resto del país, tanto a nivel de comercio, industrias, como las empresas que se dedican a la prestación y venta de bienes y servicios. De allí, que el hecho generador de cuya realización se deriva el nacimiento de la obligación tributaria se produzca mayor y más frecuentemente en el Municipio de Managua.

El presente estudio de los Recursos Administrativos interpuestos por los contribuyentes y tramitados durante el segundo semestre del año 2013 por la Dirección General de Ingresos (D.G.I), está dirigido a estudiantes de derecho, y público en general con necesidad de conocer sobre este tema y a las instituciones afines a esta problemática tan sensible dentro del desarrollo económico y social de nuestro país.

En el presente tema, se hace un análisis de: los Recursos Administrativos que fueron interpuestos por los contribuyentes ante la Dirección General de Ingresos (DGI) tras haberse emitido resoluciones administrativas durante el segundo semestre del año dos mil trece en el municipio de Managua tal como la resolución **RES-REC-REV-078-05/2013** de las nueve y diez minutos de la mañana del día doce de agosto del año dos mil trece, emitida por el Director General de la DGI, y llevada a conocimiento del Tribunal Aduanero, Tributario y Administrativo (TATA).

Partiendo del presupuesto que señala Sendin, Miguel Ángel, et al (2010, p. 110) que la Administración Pública en el Derecho Administrativo nicaragüense, se abroga un doble papel en cuanto a la tramitación de las causas que llegan a su conocimiento convirtiéndose en esta manera en Juez y Parte. Se ha analizado la posición que la Dirección General de Ingresos adopta en la tramitación y resolución de las diferentes pretensiones de los administrados.

Para tener un conocimiento objetivo del tema y que nos permita llegar a conclusiones valederas y consistentes con la realidad, hemos desarrollado este trabajo en los siguientes seis capítulos que exponen:

Las Generalidades del Derecho Administrativo; en el cual los interesados en este tema podrán encontrar un breve recorrido por la historia del derecho administrativo, su aparición y sus elementos característicos, además de sus características y la definición de acto administrativo entre las que se destacan las definiciones realizadas por tratadistas y estudiosos del derecho administrativo tales como: Sendin, Miguel Ángel, Villagra Gutiérrez, William, y Bautista Arrien, Juan.

Posteriormente, se hace un estudio de las principales leyes que tienen una relación directa con el tema estudiado, siguiendo el orden de prelación señalado por Kelsen en cuanto al orden de los diferentes cuerpos normativos. Este marco jurídico, nos aportará las bases para exponer el procedimiento administrativo que se aplica para la interposición de recursos administrativos ante la DGI, haciendo una exposición de los procedimientos administrativos, su naturaleza jurídica y de las ventajas y las desventajas que presupone el procedimiento administrativo.

La temática antes relacionada será la antesala del Capítulo IV, que aborda la eficacia de los recursos administrativos, en cuanto a la eficacia de la ley, del proceso y sus parámetros de medición.

En el Capítulo V, se expone la función administrativa en la resolución de los recursos administrativos, para lo cual se hace necesario estudiar las funciones de la administración tributaria en materia de su competencia la aplicación de hecho en la tramitación de los recursos, la eficiencia administrativa en la tramitación de los recursos, lo relativo a la prescripción cuando el proceso ha caducado por falta de impulso de las partes y silencio administrativo, que se entiende positivo en cuanto opera a favor de los contribuyentes recurrentes, y negativo para la administración pública.

Asimismo, se pretende exponer con este trabajo el análisis de la tramitación de los recursos administrativos presentados ante la DGI en el año 2013, en la ciudad de

Managua, presentando estadísticas de los recursos, el análisis de la eficiencia de los recursos tramitados y además hacer un análisis de la eficacia de los diferentes actores presentes en la tramitación de los recursos administrativos.

## ANTECEDENTES

La Dirección General de Ingresos (DGI) nace el día 29 de junio de 1957, mediante la publicación del Decreto No. 243 "Ley creadora de la Dirección General de Ingresos", en La Gaceta, Diario Oficial No. 144, y casi medio siglo después es susceptible de su primera gran reforma con la Ley Creadora de la Dirección General de Aduanas y reforma a la Ley creadora de la Dirección General de Ingresos publicada en la gaceta No. 69 del 6 de abril del dos mil dos. El 23 de Enero de 1991 se inicia un proceso de desconcentración para la ciudad de Managua, al crearse la Dirección de Grandes Contribuyentes (hoy Dirección de Grandes Contribuyentes), mediante la publicación del Decreto No. 1-2005 que reformó y adicionó al Decreto 20-2003 *“De Reformas e Incorporaciones al Reglamento de la Ley Creadora de la Dirección General de Servicios Aduaneros y de Reforma a la Ley Creadora de la Dirección General de Ingresos, Ley No. 339”*.

Posteriormente se crearon las Administraciones de Rentas de Sajonia, Centro Comercial Managua y Linda Vista. En Noviembre de 1996, conforme Disposición Administrativa 08-96, se creó la Administración de Rentas de Pequeños Contribuyentes, para administrar exclusivamente a los Contribuyentes de Cuota Fija.

En el presente *“Análisis de los Recursos Administrativos interpuestos por los contribuyentes ante la DGI tras una resolución administrativa durante el segundo semestre del año 2013 en el municipio de Managua”*, tiene antecedentes en estudios afines realizados por estudiantes de la UNAN- Managua, además de trabajos realizados por autores y juristas nacionales, que desarrollan el tema desde una perspectiva integral.

Entre los estudios realizados por los estudiantes de la UNAN- Managua, se logra establecer una relación indirecta, los que tienen vinculación con el tema en estudio, entre los que más se destacan tenemos:

- BrautigamBeer, Leonel. (1974), Organización de la Administración Tributaria Indirecta en Nicaragua. En esta temática se logra establecer que la mayor

parte de los problemas que presentan los administrados, y que los hace sujetos activos de sanciones por parte de la administración tributaria, son los impuestos indirectos. (p. 189)

- Álvarez Medina, Yura. Et al; (1998). Evasión fiscal del Impuesto Sobre la Renta en la ciudad de Managua durante el Periodo fiscal 1997. En este estudio se logra establecer que la evasión fiscal trae como consecuencia sanciones por parte de la Administración Tributaria. Y demuestra que no existe una educación y costumbre tributaria por parte de los contribuyentes, al hacer efectivo el pago de sus obligaciones. Por otra parte, el estudio refleja que no hay una confianza por parte de los contribuyentes en la forma en cómo se gasta el dinero recaudado. (p. 83)
- Martínez Bello, Haren. Et al. (2008). Alcances e incidencias de los recursos establecidos por la ley en el Derecho Penal, Laboral y Administrativo en Nicaragua durante el periodo comprendido entre los años 1997- 2007. En este estudio se logra establecer que hay un incumplimiento en los términos de la tramitación de los recursos, en cuanto a lo señalado por la ley, por lo que se atraviesa por un grave problema de celeridad procesal. (p. 94)

Por lo expuesto, el presente trabajo de investigación presenta novedad en cuanto al enfoque principal de nuestro tema, que pretende analizar la tramitación de los Recursos administrativos en la Dirección General de Ingresos al amparo de un nuevo cuerpo normativo y en un período actual.

## JUSTIFICACIÓN

El presente trabajo “Análisis de los Recursos Administrativos interpuestos por los contribuyentes ante la Dirección General de Ingresos tras una resolución administrativa durante el segundo semestre del año 2013 en el municipio de Managua”, tiene como finalidad determinar la eficiencia de la Administración Tributaria en la tramitación de los Recursos Administrativos interpuestos por los contribuyentes ante la Dirección General de Ingresos. Siendo nuestro interés poder diagnosticar la aplicabilidad de las normas de la materia y la eficacia de las mismas en cuanto a la resolución de los agravios causados por esta Administración. A la vez pretendemos que sea un estudio de fácil acceso y manejo para quienes tengan la oportunidad de beneficiarse del mismo.

Con el presente trabajo, esperamos que sean beneficiadas de manera directa las autoridades y personal encargado de la Administración Tributaria. Y que además les sirva como un referente teórico para mejorar o potenciar aquellas áreas en las que esta entidad del Estado se encuentre deficiente al tramitar los recursos presentados por los contribuyentes.

Nos hemos propuesto que nuestro trabajo contribuya con las personas interesadas en temas relacionados con el Derecho Tributario, como material de consulta ya sea a nivel particular o institucional que les permita reconocer cuales son las principales fortalezas y debilidades que tiene el contribuyente al momento de interponer y tramitar un recurso administrativo ante las instancias de la DGI. Además de proveer de las herramientas legales necesarias para resolver estos recursos.

## **OBJETIVOS**

### **Objetivo General:**

Analizar los Recursos Administrativos interpuestos por los contribuyentes ante la Dirección General de Ingresos DGI tras una resolución administrativa durante el segundo semestre del año 2013 en el municipio de Managua.

### **Objetivos específicos:**

1. Definir las generalidades del Derecho Administrativo.
2. Definir el fundamento o marco jurídico aplicable en la interposición y tramitación de los recursos administrativos ante la DGI.
3. Determinar el procedimiento administrativo que debe seguirse para la interposición y tramitación de los recursos administrativos ante la DGI
4. Valorar la efectividad de los diferentes tipos de recursos administrativos que se interponen ante la DGI
5. Inferir respecto de la eficacia y eficiencia de la función administrativa, en cuanto a la resolución de los recursos interpuestos en el año 2013 ante la DGI por los contribuyentes del municipio de Managua.
6. Analizar la tramitación de los Recursos Administrativos presentados ante la DGI en el año 2013.

## **CAPITULO I. Generalidades del Derecho Administrativo Tributario**

El estudio de la cuestión impositiva, tanto en su ángulo teórico y doctrinario como desde la perspectiva del derecho positivo vigente, aconseja iniciarlo examinando los ingresos desde el punto de vista de la disciplina que los regula – el Derecho Tributario – y a la vez de su forma esencial de expresión financiera – el tributo-.Báez Cortés, Julio Francisco, et al (23; 2011)

### **1. Origen y evolución de los tributos**

El origen del tributo se remonta a tiempos en que implicaba sumisión y humillación, dado que era pagado por los derrotados a los vencedores de las contiendas bélicas. Así, al respecto Osvaldo Soler en su obra Derecho Tributario, Económico, Constitucional, Sustancial, Administrativo, Penal. (2005) nos dice que:“Los impuestos extraordinarios aplicados en tiempos de guerra se fueron transformando en permanentes en razón de los frecuentes conflictos bélicos”. (p 58)

Por lo que la obligación de tributar para los habitantes de un determinado territorio era parte de la dominación que ejercían pueblos con más desarrollo o con algún tipo de ventaja sobre otro.

En cada uno de los momentos de la historia de la humanidad se ha podido apreciar la imposición de tributos, que es precisamente el concepto esencial del Derecho Tributario. Tributos que no siempre han tenido una expresión legal, es decir, que no han estado determinados por la existencia de un cuerpo normativo, sino que se imponían simplemente, sea esa porque existía una relación de prevalencia o porque simplemente existía alguien que deseaba rendirlos.

De tal forma que los tributos han existido siempre y han evolucionado en la misma forma que lo ha hecho la humanidad, pasando éste por las distintas etapas de las civilizaciones, así tenemos:



En Grecia, en siglo VI, los griegos conocieron los impuestos indirectos sobre los consumos y debido a la concepción imperante en relación a la libertad individual, el pago de gravámenes personales era voluntario.,

Para Oswaldo Humberto Soler, (2005), al referirse al Derecho Tributario señala que la carga tributaria en el Estado-Ciudad de los Griegos no era elevada debido al reducido gasto público corrientes imperando un sistema de “liturgias” o prestaciones voluntarias a cargo de ciertos ciudadanos pudientes, que costeaban parte de los gastos públicos.(p.57)

En Roma, bajo el signo de la República, como producto de las conquistas bélicas se produjo un incremento en las fuentes de recursos y con ello el enriquecimiento técnico de los instrumentos impositivos los que fueron perfeccionados con un marco Jurídico regulatorio, cuyo objetivo era establecer y mantener su hegemonía mediante la explotación tributaria de las poblaciones sometidas. Es decir, los impuestos no se cobraban a los ciudadanos, sino, al enemigo vencido. Siendo modificada esta política en vísperas del derrumbe del imperio.

En tiempos de Augusto se produjo una reforma fiscal que se sustentaba en el equilibrio presupuestario y que tenía como objetivos:

- La unificación financiera suprimiendo los privilegios tributarios que favorecían a ciertas ciudades e incorporándolas al sistema general.
- Determinación exacta de la materia imponible, siendo esto posible gracias a la confección de los censos que permitió registrar y clasificar la riqueza territorial y mobiliaria del imperio, constituyéndose en la base de la imposición directa en las provincias.

Durante el reinado de los Visigodo en España, Encontraron instituciones financieras que habían sido establecidas por Dioclesiano (emperador romano). Sainz de Bujanda (1955) refiere:

“El despotismo romano había conducido a la confusión de los recursos públicos con la fortuna privada del emperador, no existiendo límite entre el patrimonio del Estado y los bienes particulares del soberano”  
(p.184)

De tal forma que la Hacienda Pública, bajo la dominación romana era una pieza de la Hacienda Imperial, en cambio en la época de los Visigodos, la Hacienda Pública se planteó el propósito de ser un instrumento de aglutinación nacional.

El sistema tributario visigótico estaba destinado a cubrir los gastos de un cuerpo nacional en estación e introdujeron dos novedades importantes:

- La autonomía del patrimonio fiscal;
- La fundamentación del deber de contribuir en el vínculo general del súbdito.

Ambas ideas inspiradas en las ideas políticas germánicas y eclesiásticas, no obstante, el sistema financiero no llegó a consolidarse en España, debido principalmente a la debilidad del poder político y a la fragilidad del Estado

En el período de la Edad Media: Transcurrido el tiempo desde la caída del imperio romano hasta la Revolución Francesa que abarca los dos periodos que en la historia se conocen con la denominación de Edad Media y Edad Moderna, se produjeron cambios en los impuestos.

La organización política también se sometía a cambios fundamentales ya que el poder se repartía entre los reyes y señores feudales, coexistiendo dos tipos de imposiciones, las que se debían al señor feudal y las que se debían al rey como soberano, lo que trajo como consecuencias de ésta evolución:

- la desaparición de los impuestos territoriales que se convirtieron en censos, percibidos por los señores como propietarios del suelo.
- Creación de imposiciones particulares a algunas ciudades que tenían comercio desarrollado,
- y la existencia de las primeras convocatorias reales para contribuir a la financiación de gastos extraordinarios (fundamentalmente guerras), dando origen a un incipiente parlamentario.

En el derecho medieval el impuesto se establece con un carácter personal privilegiado, sin tomar en cuenta a la renta. En éste régimen clases enteras no sólo viven de lo que producen los siervos, sino que están exentos de la obligación de

concurrir con sus aportes a la manutención de las cargas comunes. En este ambiente falta, desde luego, toda proporcionalidad contributiva.

Al producirse el desaparecimiento del feudalismo se producen cambios, tales como:

- Los señores pierden la autonomía que ejercían sobre sus posesiones
- Se constituyen las primeras naciones europeas, organizadas en Estados.
- Se fortalece el poder monárquico cediendo la economía urbana su lugar a la economía nacional.

Estos cambios constituyen el surgimiento de la modernidad y con ello la configuración de los Estados Nacionales, así como el surgimiento de gobiernos fuertemente centralizados. Estos cambios aumentaron considerablemente:

- las necesidades de ingresos y gastos por el deseo de predominio,
- el surgimiento de una excesiva burocracia
- multiplicación de rivalidades entre los diversos Estados, que condujo a constantes guerras y determinó la creación de ejércitos cada más grandes y poderosos.

Es decir, la tributación en esta etapa, se caracteriza, por el acento absolutista de los regímenes implementados y la lenta evolución de una tributación con predominio de gravámenes indirectos, hacia otra en la que prevalecieron los impuestos directos.

En el siglo XVIII dos principios fundamentales referidos a la organización del Estado, prevalecen: la soberanía popular y la separación de poderes, los que se derivan en el reconocimiento expreso de que la supremacía política corresponde al órgano del Estado en tanto que representa la voluntad general.

Motivando a las Asambleas Legislativas dictar la Constitución del Estado, declarar los derechos y garantías individuales y ejercitar todas las actividades superiores necesarias para la existencia del Estado. Es precisamente con la Revolución francesa y con el propósito de mantener las guerras entre Francia y Gran Bretaña se establece en éste último país el primer impuesto a la renta

El régimen constitucional que se establece a partir de la Revolución Francesa le da a los Estados de Derecho característica diferente a la que tuvieron en otras épocas, en tanto que:

- La ley es el producto de la voluntad general, inspirada por la razón,
- El sometimiento al derecho no afectó sólo a los súbditos sino también al Rey e incluso al propio Estado,
- La ley disciplinó casi enteramente los movimientos de la Administración, convirtiendo a estos en una actividad reglada, bajo el signo primordial de garantizar los derechos del individuo frente al Poder Público.

Si bien los impuestos han estado presentes prácticamente en todos los tiempos en que el hombre se integra en comunidades más o menos organizadas, es en el Siglo XVIII cuando se generalizó la opinión de que los impuestos son cargas indispensables para la vida del Estado desarrollándose, paralelamente, la teoría del Estado de Derecho por el cual éste surge de un contrato que liga a los súbditos entre sí y también con las autoridades en respuesta a necesidades políticas y también económicas y sociales

## **2. Conceptos de interés**

Sendin, Miguel Ángel, et al (2011) parafrasea a Valdés Cortes que en este sentido expone:

“Es la rama del derecho Financiero que estudia el aspecto jurídico de la tributación en sus diversas expresiones; Como actividad del Estado, en las relaciones de éste con los contribuyentes, y en las que se suscitan entre particulares. El Derecho Tributario es la única disciplina del Derecho donde el Estado asume la triple función de creador de la obligación, acreedor de ella y juez de los conflictos que se presentan” (p. 23).

Pérez de Ayala, citando a Giannini, establece que el Derecho Tributario es una parte del Derecho Financiero; pero se puede adoptar para un criterio sistemático más exacto adoptar como objeto de una disciplina diferenciada tan solo aquella parte del Derecho Financiero que se refiere a la imposición y a la recaudación de los tributos,

cuyas normas son efecto susceptibles de coordinarse en un sistema científico por ser las que regulan de un modo orgánico una materia bien definida, la relación jurídica tributaria desde su origen hasta su realización.(p.9)

La definición del Derecho tributario hecha por los distintos autores coinciden, en el sentido que se ha desarrollado sobre el instituto jurídico que constituye la columna vertebral de éste sector del ordenamiento jurídico: el tributo.

Pérez de Ayala, citando a Giannini, establece que el Derecho Tributario es una parte del Derecho Financiero; pero se puede adoptar para un criterio sistemático más exacto adoptar como objeto de una disciplina diferenciada tan solo aquella parte del Derecho Financiero que se refiere a la imposición y a la recaudación de los tributos, cuyas normas son efecto susceptibles de coordinarse en un sistema científico por ser las que regulan de un modo orgánico una materia bien definida, la relación jurídica tributaria desde su origen hasta su realización.(p.9)

Por otra parte, se define El Derecho tributario o Derecho fiscal como una rama del Derecho público, dentro del Derecho financiero, que estudia las normas jurídicas a través de las cuales el Estado ejerce su poder tributario con el propósito de obtener de los particulares ingresos que sirvan para sufragar el gasto público en áreas a la consecución del bien común.

La definición del Derecho tributario hecha por los distintos autores coinciden, en el sentido que se ha desarrollado sobre el instituto jurídico que constituye la columna vertebral de éste sector del ordenamiento jurídico: el tributo

Así, para DinoJarach, (1969) "Llamamos Derecho Tributario al conjunto de normas y principios del Derecho que atañe a los tributos y, especialmente, a los impuestos". (p. 27).

Belisario Villegas (2005), nos dice que Derecho Tributario "Es el conjunto de normas jurídicas que regulan los tributos en sus distintos aspectos" (p.187)

Kuri de Mendoza, (1993), define: "El Derecho Tributario es la rama del Derecho Financiero que tiene por objeto de estudio el ordenamiento jurídico que regula el establecimiento y aplicación de los tributos" (p .21)

Al respecto, el Código Tributario (2005) de Nicaragua en el artículo 9 define

Tributo: De acuerdo a lo expresado en el artículo 9 de la Ley Número 562 (Código Tributario de la República de Nicaragua). "Son las prestaciones que el Estado exige mediante ley con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines. Los tributos se clasifican en impuestos, tasas y contribuciones especiales."

Asimismo, el Código Tributario (2005) de Nicaragua en el artículo 10 señala: Impuesto: "Es el tributo cuya obligación surge al producirse el hecho generador contemplado en la ley y obliga al pago de una prestación a favor del Estado, sin contraprestación individualizada a favor del contribuyente."

El artículo 12 de dicho código define que: Tasa: "Es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en el usuario del servicio. Su producto no debe tener un destino ajeno al servicio que constituye el presupuesto de la obligación. No es tasa la contraprestación recibida del usuario en pago de servicios no inherentes al Estado."

El artículo 9 del precitado cuerpo normativo define: Contribuciones Especiales: Es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de determinadas obras públicas y cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de dichas obras o a las actividades que constituyen el presupuesto de la obligación.

### **3. Principios del Derecho Administrativo tributario**

- a. **Principio de legalidad:** "NULLUM TRIBUTUM SINE LEGE"; El arto. 115 Cn. define: Los impuestos deben ser creados por ley que establezca su incidencia, tipo impositivo y las ganancias a los contribuyentes. El estado no obligara a pagar impuestos que previamente no estén establecidos en una ley.- El principio

de legalidad guarda relación directa con el art. 114 de la Constitución Política De Nicaragua, y a la vez lo vinculamos con el art. 3 de nuestro Código Tributario De Nicaragua.- (Leer los artos. 27 y 138 Cn.)

El primer principio fundamental del Derecho Tributario Constitucional, lo que podríamos llamar la “partida de nacimiento” del Derecho Tributario, es el principio de legalidad, principio análogo al que rige el Derecho Penal si bien sus fundamentos son distintos llamado también principio de reserva.

La base histórica constitucional del principio es que los tributos representan invasiones del poder público en las riquezas particulares; en un estado de derecho estas invasiones deben hacerse únicamente a través de la ley.<sup>79</sup>

En materia tributaria, el principio de legalidad no significa solo que, por la importancia de la materia y por un principio de carácter histórico, deban ser los representantes del pueblo los que autoricen los actos del poder público tendientes a la recaudación, sino que establece que esto debe efectuarse a través de normas jurídicas

- b. **Principio de igualdad:** En su doble aspecto, concreta la igualdad ante la carga pública, y de la igualdad de las relaciones jurídicas tributarias, se le conoce como PRINCIPIO DE ISONOMIA. Se asegura el mismo tratamiento en este caso en materia tributaria. El art. 27 Cn. expresa taxativamente que “Todas las personas son iguales ante la ley y tienen derecho a igual protección...”.

Este principio no se refiere a la igualdad numérica que daría lugar a las mayores injusticias, sino a la necesidad de asegurar el mismo tratamiento a quienes se encuentran en analogía de situaciones, de modo que no constituye una regla férrea, porque permite la formación de distingos o categorías, siempre que esta sean razonables, con exclusión de toda discriminación arbitraria, injusta u hostil contra determinadas personas o categorías de personas.

- c. **Principio de generalidad:** No se trata de que todos deban pagar tributos, sino que nadie debe ser eximido por privilegios personales. El art. 24 Cn. señala en

este sentido que “toda persona tiene deberes para con la familia, la comunidad, la patria y la humanidad...” de allí que el gravamen se debe establecer en tal forma que cualquier persona, cuya situación coincida con la señalada como hecho generador, debe quedar sujeta a él. El beneficio legal de la dispensa de impuesto, constituye una excepción al principio de generalidad de la tributación.

- d. **Principio de capacidad contributiva:** También conocido como principio de proporcionalidad y equidad, que cada quien debe pagar el tributo de acuerdo a sus ganancias y capacidad económica. El art. 114 Cn. Señala “Corresponde exclusivamente y de forma indelegable a la Asamblea Nacional la potestad para crear, aprobar, modificar o suprimir tributos. El sistema tributario deberá de tomar en consideración la distribución de la riqueza y de las rentas.
  
- e. **Principio de tutela jurisdiccional:** Establece la necesidad de una jurisdicción independiente del PODER EJECUTIVO, para conocer y dilucidar las controversias entre la administración tributaria o sujeto activo y el sujeto pasivo. Nuestra constitución política no lo establece de manera expresa, aunque si lo hace de forma genérica a través de los principios y garantías del debido proceso consignados en los artos. 34 y 160 Cn, y el CODIGO TRIBUTARIO. En los que se señala respectivamente que “Todo procesado tiene derecho en igualdad de condiciones a gozar de garantías mínimas...” “La administración de la justicia garantiza el principio de la legalidad; protege y tutela los derechos humanos mediante la aplicación de la ley en los asuntos o procesos de su competencia”.
  
- f. **Principio de no confiscación:** El cobro de impuestos indebidos o no creados por ley constituye una confiscación del patrimonio de los contribuyentes. . El art. 114 Cn. Sostiene que “...Se prohíben los tributos e impuestos de carácter confiscatorio...” Según GIULIANI FONROUGE; El agravio de confiscación no puede progresar en caso de no demostrarse que el gravamen excede de la capacidad económica o financiera del contribuyente. El cobro de impuestos indebidos o no creados por ley constituye una confiscación.
  
- g. **Principio de irretroactividad:** El artículo 38 de la Cn. Establece que la ley no tiene efecto retroactivo, excepto en materia penal cuando favorezca al reo. Este



principio atañe al ámbito tributario cuando la base de determinación de la irretroactividad logra articular la vigencia de la norma con la realización del hecho generador. Los artos. 6, 12, 28 al 30, del Código Tributario De Nicaragua respaldan esta conceptualización.

El artículo 6 expresa que todas las obligaciones tributarias y derechos, causados durante la vigencia de disposiciones que se deroguen de manera expresa o tácita y que estén pendientes de cumplirse, deberán ser pagadas en la cuantía, forma y oportunidad que establecen dichas disposiciones, salvo que la ley establezca lo contrario.

Por su parte, los artículos 12 y 28 nos recuerda que la Obligación Tributaria es la relación jurídica que emana de la ley y nace al producirse el hecho generador, presupuesto establecido en la ley para determinar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.

- h. Derecho de petición:**El artículo 52 de la Cn. Consagra este principio aplicable a lo tributario sin restricción alguna: los ciudadanos tienen derecho de hacer peticiones, denunciar anomalías y hacer críticas constructivas, en forma individual o colectiva, a los poderes del estado o cualquier autoridad, y de obtener una respuesta y de que se le comunique lo resuelto en los plazos que la ley establece para tal fin.
- i. Exención impositiva:**Los tratadistas GIULIANI FONROUGE, BORGES Y SAIZ DE BUJANDA, lo exponen de manera sencilla y pedagógica: *“una consecuencia inevitable del poder de gravar es la potestad del desgravar, de eximir de la carga tributaria. Así como existen limitaciones constitucionales al poder tributario, hay límites que no pueden transponerse en el poder de eximir.”*

El arto. 3 del CODIGO TRIBUTARIO DE NICARAGUA, señala claramente: solo mediante ley se podrá, otorgar modificar, ampliar o eliminar exenciones, exoneraciones, condonaciones y demás beneficios tributarios.

- j. **Doble tributación:** Este límite al poder tributario evita gravar dos veces un mismo sujeto o actividad, por igual, concepto o causa y en el mismo periodo de tiempo. Los artos. 114 y 115 de nuestra CONSTITUCION POLITICA DE NICARAGUA, y el arto. 3 del CODIGO TRIBUTARIO DE NICARAGUA, advierten implícitamente sobre la improcedencia de la doble tributación, a pesar de que no lo consignan de manera expresa lo dejan claro de manera implícita.-

#### 4. Características del Derecho Administrativo

Uno de los rasgos más característicos del Derecho Administrativo de nuestros tiempos es su Costitucionalización la existencia de un substrato constitucional que contenga los principios y fundamentos básicos del régimen jurídico de la Administración es un presupuesto ineludible del estado de derecho constitucional. Tal a como lo señala M. R. Brito que mediante el Derecho Constitucional y la Constitución (...) surgen las reglas y principios básicos de la organización y funcionamiento de la Administración estatal en términos de servicio y eficacia...Sendin, Miguel Ángel, et al (28; 2010).

Según Bautista Arrien, (188; 2010), estas características se dividen en generales e individuales;

*Entre las generales se contemplan:*

- *Por su naturaleza son abstractas e impersonales, es decir, que al ser creadas se refieren a un número indeterminado de casos.*
- *Son permanentes, esto quiere decir, que tales situaciones, no se extinguen ni desaparecen con el ejercicio de los derechos y el cumplimiento de las obligaciones.*
- *Son modificables por un acto de la misma naturaleza, dictado siguiendo el mismo procedimiento.*

*Entre las individuales se contemplan:*

- *Son personales y concretas, los derechos y obligaciones que las constituyen solo existen y afectan a personas determinadas, con una extensión y contenido que varía de caso a caso.*
- *Son temporales, se extinguen con el ejercicio de los derechos que otorga o por el cumplimiento de las obligaciones que impone.*
- *No son modificables, esto que no pueden ser alteradas o extinguidas por un acto creador de situaciones jurídicas generales.(p. 188)*

## **5. Acto Administrativo**

Para Sendin, Miguel Ángel, et al (183; 2010). El acto administrativo es la declaración o manifestación de voluntad, juicio o conocimiento expresada en forma verbal o escrita o por cualquier otro medio que, con carácter general o particular, emitieren los órganos de la Administración Pública y que produjere o no pudiese producir efectos jurídicos.

Villagra Gutiérrez, William, (2007) señala que: otros autores exponen dos posiciones a saber; Una primer posición; plantea que actos administrativos son únicamente aquellos que tienen trascendencia jurídica, efectos administrativos legales frente a terceras personas, como los acuerdos administrativos, ordenes, resoluciones administrativas, reglamentos administrativos. Pero no son actos administrativos, aquellas actividades que estrictamente materiales del ejecutivo que tienen trascendencia jurídica. Una segunda posición; plantea que todo acto realizado por el poder ejecutivo es un acto administrativo, independientemente de que sea jurídico o material simplemente los actos administrativos (p. 55; 2007).

Por otra parte, Bautista Arrien, Juan, (2010). Define el acto administrativo como el medio de expresión de la voluntad de la Administración Pública con la finalidad de producir efectos jurídicos, lógicamente se produce en cumplimiento de lo estipulado en una normativa jurídica previa, en el ejercicio de una competencia administrativa, es decir en una actuación jurídica, que para materializar sus efectos necesita de una actuación material. (p. 16)

De aquí se desprenden algunos elementos propios del acto administrativo, que son comunes para cualquiera de las definiciones vertidas; que son emitidos por la Administración Pública en materia de su competencia, por cualquier medio y que estos actos producen efectos jurídicos.

El acto administrativo propiamente dicho, posee sus propias características, las que señala Bautista Arrien, Juan (22; 2010), tales como:

- Es un acto que se expresa en una declaración de voluntad.
- Es un acto de Derecho Público.
- Lo dicta la Administración Pública o algún otro órgano estatal en ejercicio de la función administrativa y de una competencia determinada por la norma jurídica.
- Persigue de manera directa o indirecta, mediata o inmediata, el interés público.
- Está destinado a producir efectos jurídicos, es decir crear, modificar o extinguir situaciones jurídicas concretas.
- De manera general es escrito, aunque como ya hemos podido ver nuestra ley reguladora de la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo reconoce la posibilidad de que el acto se emita de forma verbal.
- Solo los actos administrativos gozan del privilegio de la ejecutividad o presunción de validez y de la ejecutoriedad o posibilidad de hacerse ejecutar, incluso sin intervención judicial.

## **6. Elementos del Acto Administrativo**

El acto administrativo posee requisitos esenciales que si faltan o están viciados provocan la nulidad absoluta del acto y el decaimiento del mismo, ya que no es subsanable y se retrotrae todo a la situación anterior, como si no hubiese dictado acto alguno. Los elementos o requisitos esenciales del acto administrativo son:

**El sujeto:** En el acto administrativo operan a la vez dos tipos de sujetos: el sujeto activo y el pasivo. El primero será siempre un órgano de la administración pública

competente en la figura de un funcionario o empleado público con facultad expresa para dictar el acto. El segundo sujeto (el pasivo) es el administrado o persona sobre la cual recae el efecto del acto administrativo dictado. Al hacer eso de los medios de impugnación, el sujeto pasivo se puede transformar en sujeto activo, y viceversa.

**Motivación:** Es la expresión de las razones que han llevado al órgano administrativo a dictar el acto, así como la expresión de los antecedentes de hecho y de derecho (causas) que preceden y lo justifican. La falta de motivación equivale a una falta de fundamentación y puede afectar la validez del acto, ya que la Administración Pública no puede obrar arbitrariamente: sus decisiones deben expresar los motivos de hecho y de derecho que concurren para determinar la legitimidad del acto

**Objeto:** Es la resolución adoptada por la Administración Pública en el caso concreto, es el efecto práctico que se pretende obtener con el acto. El objeto debe cumplir con ciertas características:

Debe ser física y jurídicamente posible; es físicamente imposible cuando no es posible in rerum natura, es jurídicamente imposible cuando está prohibido por la ley.

Debe decidir todas las peticiones formuladas, pudiendo introducirse otras cosas no solicitadas. Si la Administración introduce una nueva cuestión, no puede resolver hasta tanto el administrado conteste por dicha cuestión ya que, en caso contrario, se estaría violando el derecho de réplica. Las nuevas cuestiones introducidas por la Administración no pueden afectar derechos adquiridos.

**Procedimientos:** Son los pasos que deben darse previamente a la emisión del acto (cuando se trata de pasos posteriores a la emisión del acto, se trata de lo que se entiende como forma). En los casos en que la resolución, es decir el acto, pudiere afectar derechos constitucionales, la Administración, previo dictado del acto, debe solicitar el dictamen que lo declare.

**Finalidad:** El fin del acto administrativo consiste en la satisfacción del interés público. Es el objetivo tenido en cuenta por el legislador al redactar la norma; no se pueden perseguir fines encubiertos, es decir que la finalidad no debe ser contraria a

la ley. Es muy difícil encontrar el vicio en la finalidad. El fin siempre está reglado de acuerdo a nuestro derecho positivo y la discrecionalidad puede ejercerse sólo con respecto al objeto del acto; es decir que la Administración Pública no puede, en ejercicio de sus facultades discrecionales, violar la finalidad del interés público señalada por la norma.

**Forma:** Se refiere al modo en que, posteriormente al dictado del acto, la resolución llega a conocimiento del administrado. Las formas, en derecho administrativo, cumplen fundamentalmente una función de garantía, tanto de los derechos de los administrados como de la legalidad que debe existir en la actividad administrativa. En general, el acto administrativo debe ser escrito, fechado y firmado por la autoridad emisora. Excepcionalmente pueden admitirse otras formas: verbal (es la forma generalmente usada cuando se trata de la actividad de policía), gráfica (por ejemplo, los carteles de señalización de tránsito).

## **7. Requisitos de validez del Acto administrativo.**

Para Villagra Gutiérrez, William (56: 2007), En esto se aplica toda teoría de la validez de cualquier acto de derecho, pero son relevantes los siguientes aspectos:

- Competencia: El acto administrativo debe ser emitido o realizado por el funcionario u organismo competente, como un requisito de validez fundamental.
- Cumplir con el procedimiento legal indicado en cuanto al tiempo, forma, notificación, procedimiento, firma, fecha, carácter con que comparecen quien dicta ese acto, en cuanto a la oportunidad, son algunos requisitos de fondo y forma que existen en derecho en los actos administrativos.
- Actuar constitucionalmente; esto implica que aquel acto administrativo no vaya en contra de ninguna disposición constitucional ni de ninguna ley secundaria. Normalmente los actos administrativos declarados nulos son por incompetencia, es decir por ejercer atribuciones y funciones que no le competen y por lo tanto puede ser cuestionado por la vía del amparo

administrativo. Esto no es excluyente que la inconstitucionalidad o falta de validez se declare por otros de los requisitos ya citados.

## **CAPITULO II. FUNDAMENTOS JURÍDICOS DE LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS ANTE LA DGI**

Para Monjarrez Salgado Luis (2005), el fundamento Jurídico de todo acto administrativo o jurisdiccional, tiene su soporte en la Constitución Política de la República, en las leyes, Reglamentos y normativas, tal a como lo señala Hans Kelsen en su Tesis respecto de la Jerarquía de las Normas Jurídicas:

*“Toda norma constituye, relativamente a la condicionante de que deriva, un acto de aplicación. El orden jurídico es una larga jerarquía de preceptos, cada uno de los cuales desempeña un papel doble, en relación con los supraordinados, es un acto de aplicación. Todas las normas poseen dos caras como la Testa de Jano. Si se les examina desde arriba, aparecen ante nosotros como actos de aplicación, si desde abajo, como normas.” (p. 132).*

### **1. La Constitución Política de la República de Nicaragua**

La Carta Magna de cada país contiene las normas básicas y generales que deben de ser cumplidas por todos los ciudadanos de un Estado y en consecuencia establece normas en cada una de las esferas del desarrollo social que le compete, por ende en materia Tributaria, también se establecen normas básicas las cuales deberán de ser atendidas. En Nuestra Constitución Política existen diferentes derechos, y garantías y normativas generales que regulan los procesos administrativos, entre las más relevantes podemos señalar:

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

*Se prohíben los tributos o impuestos de carácter confiscatorio.*



*Estarán exentas del pago de toda clase de impuesto los medicamentos, vacunas y sueros de consumo humano, órtesis y prótesis, lo mismo que los insumos y materia prima necesarios para la elaboración de esos productos de conformidad con la clasificación y procedimientos que se establezcan.*

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

*Artículo 182 La Constitución Política es la carta fundamental de la República; las demás leyes están subordinadas a ella. No tendrán valor alguno las leyes, tratados, decretos, reglamentos, órdenes o disposiciones que se le opongan o alteren sus disposiciones.*

*Artículo 183 Ningún Poder del Estado, organismo de gobierno o funcionario tendrá otra autoridad, facultad o jurisdicción que las que le confiere la Constitución Política y las leyes de la República.*

## **2. Ley No. 562, “Código Tributario de la República de Nicaragua” y sus Reformas**

El presente código aparece en la palestra legal normativa, como producto de la necesidad de lograr una aplicación equitativa de los tributos en un ambiente de seguridad jurídica, tal a como lo señala el considerando número Uno de este cuerpo de ley.

El Código Tributario, como la ley que regula la materia de este trabajo de investigación; establece acerca de los recursos administrativos una serie de disposiciones que se exponen a continuación:

*Arto. 63. Son derechos de los contribuyentes y responsables, los conferidos por la Constitución Política, por este Código, por las demás leyes y disposiciones específicas. Los derechos de los contribuyentes son irrenunciables.*

## *Capítulo II. Derechos de Oficio*

### *Asistencia.*

*Arto. 64. Los contribuyentes o responsables tienen derecho a un servicio oportuno que deben recibir de la Administración Tributaria, incluyendo la debida asesoría y las facilidades necesarias para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias; a ser atendidos por las autoridades competentes y obtener una pronta resolución o respuesta de sus peticiones, comunicándoles lo resuelto en los plazos establecidos en el presente Código.*

### *Derecho a ser notificado.*

*Arto. 65. Toda Resolución o acto que emita la Administración Tributaria y que afecte los derechos, deberes u obligaciones del contribuyente o responsables, debe ser notificado a estos por escrito dentro de los términos y procedimientos legales establecidos en este Código.*

### *Divulgación.*

*Arto. 66. Las normas de aplicación general que emita la Administración Tributaria, una vez cumplido su trámite de elaboración, aprobación y publicación conforme lo establecido en el artículo 5 de la presente Ley, serán divulgadas de cualquier forma, escrita, impresa u oral por la Administración Tributaria, o al menos trimestralmente por medio de boletines, sin detrimento de su publicación en La Gaceta, Diario Oficial. Igualmente la Administración Tributaria, publicará las resoluciones que sobre la materia emita el Tribunal Tributario Administrativo y la Corte Suprema de Justicia.*

### *Fiscalización. Derechos del Contribuyente.*

*Arto. 67. Para el ejercicio de la facultad fiscalizadora que ejerce la Administración Tributaria, los contribuyentes y responsables tendrán derecho a:*

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

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

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

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

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

*6. No ser fiscalizado o auditado por tributos, conceptos, ni períodos o ejercicios fiscales ya auditados integralmente por autoridad fiscal, salvo que la Administración tenga pruebas evidentes y suficientes de que se*

*ha cometido evasión o defraudación tributarias en el período ya revisado.*

*Derecho a la Confidencialidad.*

*Arto. 68. Los contribuyentes o responsables tienen derecho a la privacidad de la información proporcionada a la Administración Tributaria. En consecuencia, las informaciones que la Administración Tributaria obtenga de los contribuyentes y responsables por cualquier medio, tendrán carácter confidencial. Sólo podrán ser comunicadas a la autoridad jurisdiccional cuando mediare orden de ésta.*

*La Administración Tributaria mediante la normativa Institucional correspondiente, establecerá la implementación de programas de control y programas de computación específicos para la administración y control de la información de los contribuyentes y responsables.*

## **Capítulo V De los Recursos**

### **Impugnación.**

*Arto. 93. Los actos y resoluciones que emita la Administración Tributaria por los que sedeterminen tributos, multas y sanciones, o que afecten en cualquier forma losderechos de los contribuyentes o de los responsables, así como las omisiones, podrán ser impugnados por los afectados en las formas y plazos que estableceeste Código.*

*Contenido.*

*Arto. 94. Los recursos del contribuyente o Responsable se interpondrán por escrito en papel común, debiendo contener los requisitos siguientes:*

- 1. Indicación de la autoridad, funcionario o dependencia a que se dirigen;*
- 2. Número de Registro Único del Contribuyente o Responsable (RUC) y número de Cédula de Identidad;*
- 3. Nombres, apellidos y generales de ley del recurrente. Cuando no actúe en nombre propio, deberá acreditar su representación, acompañando escriturapública del Poder con una fotocopia;*

4. *Reseña del acto o disposición que se objeta y la razón de su impugnación con la relación de hechos;*
5. *Petición que se formula, exposición de los perjuicios directos o indirectos que se causan y bases legales y técnicas que sustentan el recurso;*
6. *Señalamiento de su domicilio tributario para notificaciones; y,*
7. *Lugar, fecha y firma del recurrente o su huella digital, en caso que no pueda firmar.*

*Los errores u omisiones de cualquiera de los requisitos antes descritos, no serán motivo para rechazar el recurso. La Administración Tributaria mandará a subsanar el escrito al contribuyente dentro del mismo plazo señalado para aportar las pruebas, después de la notificación que efectúe la Administración Tributaria. En el caso que el recurrente no subsane en tiempo y forma los errores indicados, la Administración Tributaria declarará de oficio la deserción del recurso presentado y se ordenará el archivo de las diligencias, indicando que por el periodo de un año con posterioridad a la fecha de esta resolución, el recurrente no podrá reintentar acción alguna que recaiga sobre los mismos hechos en que se fundó la acción sobre la ha recaído esta declaratoria de deserción y archivo mismo de las diligencias. La Administración Tributaria deberá advertir de este riesgo al contribuyente o responsable, en el mismo auto en el que se le mande a subsanar errores.*

#### *Efecto Suspensivo.*

*Arto. 95. La interposición de los recursos de reposición, revisión y apelación produce efecto suspensivo en lo que hace a la resolución recurrida, mediante solicitud expresa del recurrente. Para la interposición y tramitación de estos recursos, no será necesario ningún pago previo ni la constitución de garantías sobre los montos recurridos. En todos los recursos, los montos constitutivos de la deuda tributaria que no fueren impugnados por el recurrente, deberán ser pagados por éste en el plazo y forma establecidos por la Ley sustantiva de la materia, sin perjuicio de lo dispuesto por el artículo 38 de este Código.*

*Tipos de Recursos.*

*Arto. 96. Serán admisibles los siguientes recursos:*

*1. Recurso de Reposición. Se interpondrá ante el propio funcionario o autoridad que dictó la resolución o acto impugnado;*

*2. Recurso de Revisión. Se interpondrá ante el Titular de la Administración Tributaria;*

*3. Recurso de Apelación. Se interpondrá ante el Titular de la Administración Tributaria, quien a su vez lo trasladará ante el Tribunal Tributario Administrativo.*

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

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

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

### **3. Decreto No. 88-2000 “Reglamento de la Ley Creadora de la Dirección General de Servicios Aduaneros y de Reforma a la Ley Creadora de la Dirección General de Ingresos (ley no.339).**

Asimismo, y por el devenir y necesidades de la tramitación expedita de los recursos administrativos, se realizan reformas a la Ley Creadora de la DGI y de la DGA. Dichos aportes contribuyeron a definir la forma procedimental en que debía tramitar los recursos administrativos en materia tributaria, y son herramientas de suma importancia en el desarrollo del presente trabajo de seminario de Graduación.

*Arto.73. Recursos. Toda persona que se considere agraviada por las Resoluciones o actuaciones de las Autoridades Fiscales o Aduaneras, podrá*

*interponer los Recursos Administrativos establecido en las Leyes de la materia.*

*En lo que se respecta a la Dirección General de Ingresos (DGI) el Contribuyente en sus diferentes etapas conocerá:*

*a) Del Reparó*

*Para efectos de aplicación del arto.25 de la Ley, los Contribuyentes una vez que han sido notificados del Reparó por parte de la Administración de Rentas donde tributan y/o la División de Fiscalización Operativa, tendrá derecho de recurrir por escrito en audiencia en un plazo de tres (3) días posterior a la notificación del mismo, objetando los ajustes contables de éste y se les concederá por parte de las Autoridades Administrativas el plazo de ocho (8) días para presentar las pruebas de descargo al Reparó.*

*Posterior al vencimiento del plazo establecido para la presentación de las pruebas, las Autoridades Administrativas emitirán y notificación la Resolución de Reparó.*

*b) Recurso de Reposición*

*b.1 Interposición. Los Contribuyentes tendrán derecho a interponer por escrito el Recurso de Reposición ante la Autoridad que emitió.*

*b.2 El escrito de interposición del Recurso de reposición deberá contener los siguientes requisitos:*

*b.2.1. Nombres, apellidos y generales de ley del recurrente.*

*Cuando actué en nombre propio, deberá acreditar su personería.*

*b.2.2. Designación de la autoridad, funcionario o dependencia a que se dirija;*

*b.2.3. Reseña del acto o disposición que se recurre y la razón de su impugnación, con relación de los hechos;*

*b.2.4. Petición que se formula, exposición de los perjuicios directos o indirectos que se causan y base legal que se sustenta el recurso;*

*b.2.5. Aportación de las pruebas señaladas en la audiencia referente al Reparó y que no fueron presentadas en el período de pruebas de la audiencia por no contar el Contribuyente con las mismas por efectos que se encontraba fuera del país o por otras causas, serán admitidas en esta instancia, siempre*

*y cuando sean aceptadas por el Administrados de Rentas o el Director de Fiscalización Operativa de la DGI.*

*b.2.6. El documento en que se haga la interposición de este recurso de Reposición deberá efectuarse en papel de Ley.*

*b.2.7. Todo documento probatorio con su remisión, dentro del término de los ocho (8) días debe ser firmado por el recurrente, con todos los requisitos aquí señalados.*

*b.2.8. Señalar lugar para oír notificaciones.*

*b.2.9. Lugar, fecha y firma.*

*b.2.10. Notificación de la Resolución del Recurso de Reposición.*

*La notificación de Resolución del Recurso de Reposición deberá efectuarse a más tardar tres (3) días después de firmada por el Administrador de Rentas y/o Director de Fiscalización Operativa de la DGI, antes de los treinta (30) días en que se cumpla el plazo que da lugar al Silencia Administrativo.*

*Recurso de Revisión.*

*Los contribuyentes tienen derecho a interponer por escrito el Recurso de Revisión ante el despacho del Director General de Ingresos en contra de la Resolución del Recurso de Reposición en el plazo de ocho (8) días después de notificado el Contribuyente. Dicha Resolución deberá estar firmada por el Administrador de Rentas y/o el Director de Fiscalización Operativa de la DGI.*

El escrito de interposición del Recurso de Revisión deberá contener los mismos datos consignados en el Acápite b), literal b.2 del Recurso de Reposición.

*Pasado cuarenta y cinco (45) días de haberse interpuesto el recurso, si el Director General no hubiese resuelto se considerará que la resolución es a favor del Contribuyente. Si la resolución es negativa podrá apelarse dentro del término de quince días (15) a partir de la notificación.*



#### 4. Ley No. 802, Ley Creadora Del Tribunal Aduanero Y Tributario administrativo<sup>1</sup> y su Reglamento<sup>2</sup>

Esta norma crea el Tribunal Aduanero y Tributario Administrativo, como un ente autónomo, especializado e independiente del Servicio Aduanero y de la Administración Tributaria, para conocer y resolver en última instancia en la vía administrativa sobre los recursos en materia aduanera, y muy particularmente en nuestro caso conoce del recurso de apelación que señala el Título III de la Ley No. 562, Código Tributario de la República de Nicaragua, publicada en La Gaceta, Diario Oficial No. 227 del 23 de noviembre de 2005. Asimismo, es competente para conocer sobre quejas de los contribuyentes y usuarios contra los funcionarios de la Administración Tributaria.

Las resoluciones del Tribunal Aduanero y Tributario Administrativo agotan la vía administrativa y serán recurribles por medio del Recurso de Amparo o del Contencioso Administrativo.

Señala el artículo 06 del Reglamento a la Ley No. 802:

*“Artículo 6. Atribuciones del Tribunal. Para efectos de lo dispuesto en el artículo 9 de la Ley, el Tribunal Aduanero y Tributario Administrativo, tiene las siguientes atribuciones: (...) b) Conocer y resolver en última instancia administrativa, las reclamaciones o recursos que los particulares interpongan contra los actos y resoluciones que emita el Director de la Dirección General de Ingresos (DGI), por los que se determinen tributos, recargos, multas y sanciones, o que afecten en cualquier forma los derechos de los contribuyentes o de los responsables, así como de las omisiones; y c) Conocer y resolver todas las quejas en materia aduanera y tributaria, conforme a lo dispuesto en el presente Reglamento.”*

---

<sup>1</sup> Ley No. 802, Ley Creadora del Tribunal Aduanero y tributario administrativo. Aprobada el 5 de Julio de 2012. Publicada en La Gaceta No. 128 del 7 de Julio de 2012.

<sup>2</sup>DECRETO No. 14-2013, Aprobado el 4 de Marzo del 2013. Publicado en La Gaceta No. 44 del 07 de Marzo del 2013

En este sentido el Tribunal Aduanero y Tributario Administrativo, se constituye en la máxima autoridad administrativa en materia de derecho tributario o fiscal. Los contribuyentes deben por tanto presentar sus recursos de apelación ante ésta última instancia, que por ser ajena a la administración tributaria, goza de autonomía funcional y organizacional, lo que imprime una garantía de trámite y resolución de los recursos administrativos de forma imparcial.

Sobre el procedimiento para la tramitación de quejas, como una forma de ejercicio del principio de legalidad constitucional ya analizado, el artículo 10 y siguientes del Reglamento a la Ley No. 802, dispone que la Queja es el mecanismo legal por medio del cual los contribuyentes y usuarios defenderán sus derechos en contra de actuaciones arbitrarias realizadas por los funcionarios de la Dirección General de Ingresos (DGI), en el ámbito de su competencia, por irregularidades disciplinarias. No podrá plantearse la queja para resolver asuntos o pretensiones que se deben dilucidar con los medios de impugnación establecidos mediante ley.

Todo el procedimiento de la queja, goza igualmente que para la tramitación del recurso de apelación administrativo de total independencia, con respecto a las autoridades recurridas o señaladas de cometer faltas disciplinarias.

## **5. Ley No. 350, Ley de regulación de la jurisdicción de lo contencioso – administrativo**

Otro marco de sumo interés y relevancia en la materia y tema objeto del presente trabajo, es el que regula lo concerniente a la jurisdicción de lo contencioso administrativo. Esta una normativa que le imprime un sello de modernidad a nuestro ordenamiento jurídico, es también la base conceptual de los actos administrativos, y de los diferentes principios que rigen los procesos administrativos.

### *Definiciones Básicas.*

#### *Artículo 2*

*1.- Acto Administrativo: Es la declaración o manifestación de voluntad, juicio o conocimiento expresada en forma verbal o escrita o por cualquier otro medio*

*que, con carácter general o particular, emitieren los órganos de la Administración Pública y que produjere o pudiere producir efectos jurídicos.*

*2. Administración Pública: Es la que ejerce el Estado por medio de los órganos de la administración del Poder Ejecutivo, de acuerdo con sus propias normativas; la Administración de las Regiones Autónomas de la Costa Atlántica y de las municipalidades; las instituciones gubernamentales autónomas o descentralizadas y las desconcentradas; las instituciones de creación constitucional y, en general, todas aquéllas que de acuerdo con sus normas reguladoras realizaren actividades regidas por el ordenamiento jurídico administrativo y la doctrina jurídica y, en todo caso, cuando ejercieren potestades administrativas. También incluye la actividad de los poderes legislativo, judicial y electoral en cuanto realizaren funciones administrativas en materia de personal, contratación administrativa y gestión patrimonial.*

*3. Trámite de Audiencia al Interesado: Es el trámite esencial que debe realizarse en todo procedimiento administrativo o contencioso-administrativo y que consiste en dar intervención y tener como parte al interesado, permitiéndole revisar y examinar lo actuado por la autoridad y que estuviere reflejado en el expediente, para que pueda formular por escrito las peticiones, reclamaciones o recursos que estimare pertinentes.*

*4. Trámite de Obtención de Copias: Es el trámite por el cual se le permite al interesado obtener a su costa las copias de los documentos e informes del expediente, que requiriere para ejercer sus derechos en la vía administrativa o en la jurisdicción contencioso-administrativa.*

*5. Agotamiento de la Vía Administrativa: Consiste en haber utilizado en contra de una resolución administrativa producida de manera expresa o presunta, o por vía de hecho, los recursos administrativos de Revisión y Apelación, cuando fueren procedentes, de tal forma que dicha resolución se encuentre firme causando estado en la vía administrativa.*

6. *Desviación de Poder: Es el ejercicio de potestades administrativas para fines distintos de los establecidos por el ordenamiento jurídico o que no concordaren con el logro del interés público y el bien común.*

7. *Documento: Es el medio o instrumento que sirve para registrar o almacenar información de cualquier naturaleza, para su peremnización y representación.*

8. *Ejecutoriedad del Acto o Resolución Administrativos: Es el carácter que tendrán el acto o la resolución administrativos cuando hubieren adquirido firmeza y que facultará a la Administración Pública para proceder a su ejecución por medio de los órganos administrativos competentes.*

9. *Expediente Administrativo: Es el conjunto de documentos debidamente identificados y foliados, o registros de cualquier naturaleza, con inclusión de los informes y resoluciones en que se materializa el procedimiento administrativo de manera cronológica y al cual deben tener acceso los interesados desde el trámite de audiencia y obtención de copias, y que la Administración Pública deberá enviar de forma íntegra a los tribunales de justicia en lo pertinente al asunto de que se trate, caso de que se ejerciere la acción contencioso-administrativa.*

*Cuando un documento no pudiere agregarse al expediente por su naturaleza, se pondrá razón de esta circunstancia en el expediente, en tanto que su original se custodiará por el órgano jurisdiccional.*

10. *Motivación: Es la expresión de las razones que hubieren determinado la emisión de toda providencia o resolución administrativa. La falta, insuficiencia u oscuridad de la motivación, que causare perjuicio o indefensión al administrado, determinará la anulabilidad de la providencia o disposición, la que podrá ser declarada en sentencia en la vía contencioso-administrativa.*

11. *Notificación o Comunicación Legal: Es el acto por medio del cual se hará saber al interesado el contenido de una resolución de carácter administrativo y que deberá contener el texto íntegro del acto o resolución y la mención del*

*recurso que en contra de ella procediere, el plazo exacto y el órgano ante quien deberá interponerse y la autoridad ante quien deberá efectuarse.*

*12. Órgano Administrativo: Es la instancia o dependencia encargada de resolver un expediente administrativo y que tiene competencia para resolver en nombre de la Administración Pública y cuya actuación se imputa de forma directa e inmediata a la Administración misma.*

*13. Procedimiento Administrativo: Es el cauce formal de la serie de actos en que se debe concretar la actuación administrativa sujeta al Derecho Administrativo para la consecución de un fin.*

*14. Recurso: Llamase recurso a todo medio que concede la ley procesal para la impugnación de las actuaciones o resoluciones, a efecto de subsanar los errores de apreciación, de fondo o los vicios de forma en que se hubiere incurrido al dictarlos.*

*15. Recurso de Revisión en Vía Administrativa: Es el reclamo que se interpone ante el propio órgano que hubiere dictado el acto administrativo para que lo revise y resuelva él mismo.*

*16. Recurso de Apelación en Vía Administrativa: Es el reclamo que se interpone en contra del acto administrativo ante el órgano que lo dictó, con el objeto de que la impugnación sea resuelta por la autoridad superior de dicho órgano.*

*17. Recurso de Reposición, Reforma y Aclaración en la Vía Contencioso-Administrativo: Son aquéllos que se interponen ante el Tribunal que dictó la resolución y que tienen por objeto reponer, reformar o aclarar la disposición dictada.*

*18. Recurso de Apelación en lo Contencioso - Administrativo: Es el que se interpone ante la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia. (Derogado)*

*19. Silencio Administrativo: Es el efecto que se produce en los casos en que la Administración Pública omitiere su obligación de resolver en el plazo de treinta días. Transcurrido dicho plazo sin que la Administración hubiere dictado ninguna resolución, se presumirá que existe una aceptación de lo pedido a favor del interesado.*

*20. Vía de Hecho: Es la actuación o ejecución real de la Administración que no tuviere cobertura formal ni acto administrativo previo que la respalde y justifique.*

## **6. Plan Nacional de Desarrollo Humano**

El Plan Nacional de Desarrollo Humano (PNDH) contempla dentro de su estructura lo concerniente a la Política Fiscal, que la misma tiene como objetivo garantizar el financiamiento sostenible de los programas y proyectos dirigidos a reducir la pobreza, aumentar la inversión en infraestructura productiva y el desarrollo humano.

Señala el PNDH en cuanto a la gestión pública que:

*El gobierno de Unidad y Reconciliación Nacional, consciente de la necesidad de contar con una administración pública eficaz, eficiente y transparente acorde a las regulaciones internas y a los tratados, convenios e instrumentos internacionales continua combatiendo toda forma de corrupción en el ejercicio de las funciones públicas, así como los actos de corrupción específicamente vinculados con tal ejercicio, de esta manera promueve y fortalece las medidas para prevenir y combatir más eficaz y eficientemente ese flagelo.*

## CAPITULO III: PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO PARA LA INTERPOSICIÓN DE RECURSOS ANTE LA DGI

### 1. Generalidades

Sendín García, Miguel Ángel et, al.(300; 2010), señala respecto a este aspecto

*“Denominamos como procedimiento administrativo a la serie ordenada de actos que sirve de cauce formal a la actividad administrativa. En dicho sentido se ha pronunciado el Derecho Positivo de Nicaragua, que define el derecho administrativo como el cauce formal de la serie de actos en que se debe de concretar la actuación administrativa sujeta al Derecho Administrativo para la consecución de un fin. (Art. 2. 13 LJ).*

Por otra parte se puede entender de manera más general según Cabanellas de la Torre, G. (2006) que procedimiento es:

*En general, acción de proceder. I Sistema o método de ejecución, actuación o fabricación. I Modo de proceder en la justicia, actuación de trámites judiciales o administrativos; es decir, que es el conjunto de actos diligencias y resoluciones que comprenden la iniciación, instrucción, desenvolvimiento, fallo y ejecución en una causa. I CIVIL No es sino el procedimiento judicial ante la jurisdicción común (v.). I CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. Conjunto de trámites y resoluciones pertinentes en la jurisdicción contencioso-administrativa. I JUDICIAL. Conjunto de trámites y formas que rigen la instrucción y resolución de una causa, en cualquiera de las jurisdicciones. I LEGISLATIVO. La totalidad de los trámites que sigue una ley desde su propuesta hasta la promulgación. I PARLAMENTARIO. La modalidad con que actúa cada Poder legislativo (v.), contenida en los reglamentos que las propias cámaras adoptan y modifican, sobre el modo de proceder en la aprobación, reforma y derogación de las leyes y en los debates de carácter general, especialmente en cuanto a interpelaciones y peticiones dirigidas a los representantes del Poder ejecutivo. I PENAL Serie de investigaciones y trámites para el descubrimiento de los delitos e identificación y castigo de los culpables. (p. 402)*

Para el Doctor Cairo Manuel López, (1977) el procedimiento administrativo “es aquel conjunto de principios, de formalidades previas a la producción del acto administrativo y que tienden a regularlo desde su iniciación hasta el momento en que se dicta, su ejecución y los recursos a que da lugar en sede administrativa.

Tomando en consideración las definiciones brindadas por estos autores, se puede afirmar que el Procedimiento Administrativo, es un proceso de tipo contencioso, que sirve como cauce formal para dirimir las diferencias entre la administración pública y los administrados.

Para Sendin, Miguel Ángel, et al. (2010) En síntesis, una de las más marcadas deficiencias con las que se encuentran el ordenamiento jurídico – administrativo nicaragüense es sin duda, la carencia de una norma que regule de forma general el procedimiento administrativo. Así lo viene poniendo de manifiesto ya desde hace tiempo la doctrina administrativa, que ha destacado la necesidad de que se apruebe un texto legal que cumpla esa función. Necesidad tanto más evidente cuando se ha aprobado ya una ley reguladora de la Jurisdicción Contenciosa, de la que la ley de procedimiento administrativo parece completamente imprescindible. (p.299)

## **2. Normas sobre gestión, actuación y tramitación del Código Tributario de la República de Nicaragua**

### **a. Comparecencia**

*Artículo 82.- En toda gestión ante la Administración Tributaria el interesado puede actuar personalmente o por medio de su representante legal debidamente acreditado con poder suficiente. Así mismo podrá hacerse acompañar de los asesores que estime conveniente.*

*La comparecencia personal no será requisito obligatorio para las gestiones ante el fisco, que puedan efectuarse vía Internet y otros*



*sistemas electrónicos, previamente reglamentados por normativa Institucional.*

El artículo en mención otorga al administrado la posibilidad de hacerse representar ante la Administración tributaria por un representante, que posee poder suficiente según ley para ejercerlo.<sup>3</sup> Además, adiciona a la regulación administrativa tributaria el accionar de un asesor, muy similar en su actuar y funciones a los procuradores laborales que la legislación de esta materia posee.

Otro elemento de modernidad de la legislación fiscal recae en su validación de las actuaciones electrónicas, al reconocer que existen procedimientos tributarios en los cuales no es obligatoria la comparecencia personal del administrado. Ejemplo claro de esto son las gestiones de declaraciones en la fuente por Impuesto sobre la renta, o bien la tramitación de solvencias fiscales de forma electrónica, que agilizan los procedimientos de mayor complejidad en la administración tributaria, a reducirse en un porcentaje significativo las diligencias de mero trámite ante los servidores públicos de la DGI.

## **b. De las Notificaciones**

Según el Artículo 84 del Código Tributario, la notificación es requisito necesario para que el contribuyente se dé por enterado de los actos que emanan de la Administración Tributaria, cuando estos produzcan efectos individuales. Como se estableció al señalar los elementos del acto administrativo la forma es uno de sus atributos indeclinablemente presentes, y por tanto la notificación de lo resuelto será el principal eslabón de la posible cadenas de recursos que se puedan generar de un acto administrativo, que el administrado no lo encuentra conforme.

Toda notificación de los actos administrativos se deben realizar en el lugar que el contribuyente y/o responsable hubiere señalado en la Administración Tributaria o el

---

<sup>3</sup>Ver artículos 3293 y siguientes del Código Civil de la República de Nicaragua.

que corresponda de conformidad con el Título II, Capítulo III del presente Código relativas al domicilio tributario<sup>4</sup>.

Establece el Código Tributario, diferentes formas de notificación igualmente válidas para los casos en concreto:

1. Personalmente, entregándola contra recibo al interesado o representante. Se tendrá también por notificado personalmente, el interesado o representante que realice cualquier actuación mediante la cual, se evidencie el conocimiento inequívoco del acto de la Administración;
2. Por correspondencia postal o telegráfica, dirigida al interesado o su representante en su domicilio, con acuse de recibo para la Administración Tributaria;
3. Por cédula o constancia escrita entregada por el personal debidamente acreditado por la Administración Tributaria, en el domicilio del interesado o de su representante. Esta notificación se hará a persona adulta que habite o trabaje en dicho domicilio; si se negare a firmar, se aplicará el procedimiento consignado en el Código de Procedimiento Civil<sup>5</sup>;

---

<sup>4</sup>Código Tributario. **Artículo 22.-** *Para efectos tributarios, las personas naturales y personas jurídicas deben fijar su domicilio dentro del territorio nacional, preferentemente en el lugar de su actividad comercial o productiva.*

*Cuando la persona natural o jurídica no tuviere domicilio señalado o teniéndolo éste no existiere, a los efectos tributarios se presume que el domicilio es el determinado según el siguiente orden:*

1. *En el lugar que hubiere indicado o registrado la persona natural y/o jurídica, al inscribirse en el Registro Único de Contribuyentes de la Administración Tributaria;*
2. *En el lugar que se indicare en el primer escrito o audiencia al comparecer ante la Administración Tributaria;*
3. *En el lugar de su residencia habitual, el cual se presumirá cuando permanezca en ella, en forma continua o discontinua, más de seis (6) meses durante el ejercicio anual de imposición;*
4. *En el lugar donde desarrolle sus actividades civiles o comerciales;*
5. *En el lugar donde ocurra el hecho generador; y*
6. *En el que elija la Administración Tributaria; en caso de existir más de un domicilio.*

*En el caso de las personas jurídicas, el Domicilio Tributario será en la residencia o domicilio del Representante Legal o de sus Directivos, cuando no se establezca conforme los incisos anteriores.*

*Lo dispuesto en este artículo se aplicará también a las sociedades de hecho y en general, a toda entidad que carezca de personalidad jurídica, pero que realice actividades susceptibles de generar obligaciones tributarias.*

<sup>5</sup>Ver Artículo 120 del Código de Procedimiento Civil de la República de Nicaragua.

4. Por aviso, que se practicará cuando no haya podido determinarse el domicilio del interesado o de su representante, o cuando fuere imposible efectuar notificación personal, por correspondencia o por constancia escrita. La notificación por aviso se hará mediante publicación que contendrá un resumen del acto administrativo correspondiente. Dicha publicación deberá efectuarse por una sola vez en dos medios de comunicación social escritos de circulación nacional;
5. Por medio de sistemas de telecomunicación ordinaria, por computación, electrónicos y similares, siempre que los mismos permitan confirmar la recepción; y
6. Cuando los actos administrativos afecten a una generalidad de deudores tributarios de una localidad o zona, su notificación podrá efectuarse mediante una sola publicación en dos medios de comunicación social escritos de circulación nacional.

Las notificaciones se practicarán en días y horas hábiles, considerando como horas hábiles aquellas en que labora normalmente la Administración Tributaria. Por norma general, y de conformidad a lo establecido en el Artículo 85 del Código Tributario, los términos para las notificaciones comienzan a correr al empezar el día inmediato siguiente a aquel en que se haya notificado la respectiva resolución, excepto para los casos en que la notificación no sea practicada personalmente, para los cuales surtirá efectos después del tercer día hábil siguiente a su realización.

El contribuyente o su representante tienen el derecho de recibir copia de la Resolución junto con la notificación de la misma en documento físico. En caso que el contribuyente lo haya aceptado de manera expresa, tal notificación le podrá ser remitida a sus archivos electrónicos, lo que será regulado por medio de normativa Institucional.

### **c. Acceso a Expedientes**

El artículo 88 del Código Tributario, en armonía con los artículos 1, 4 y 12 de la Ley No. 621, Ley de acceso a la información pública<sup>6</sup>, establecen que el contribuyente o

---

<sup>6</sup>Ley No. 621, Ley de Acceso a la información pública. Aprobada el 16 de Mayo del 2007. Publicada en La Gaceta No. 118 del 22 de Junio del 2007

su representante debidamente acreditado tendrán acceso a todo su expediente y especialmente a aquellos documentos que provengan de sus registros contables, en presencia del funcionario que tenga conocimiento del mismo o en su defecto, por el funcionario nombrado por la Administración Tributaria.

#### **d. Medios de Prueba**

Al tenor del Artículo 90 del Código Tributario, los medios de prueba que podrán ser invocados, son:

1. La cosa Juzgada;
2. Los documentos, incluyendo fotocopias debidamente certificadas por Notario o por funcionarios de la Administración Tributaria, debidamente autorizados, conforme la Ley de Fotocopias;

Serán legítimos, salvo prueba en contrario, los actos del contribuyente que realice por sí o sus funcionarios, o sus empleados, mediante la emisión de documento, siempre que dichos documentos contengan los datos e informaciones necesarias para la acertada comprensión del contenido del respectivo acto y del origen del mismo. Se reputarán legítimos en los mismos términos, los actos del contribuyente que gocen de la autenticación de la autoridad competente, así como la de los fedatarios públicos.

3. La confesión;
4. Los dictámenes fiscales: Para efectos de presentación o revisión de declaraciones tributarias, los contribuyentes o responsables, tendrán derecho a asesorarse y escoger el nombre de las firmas privadas de Contadores Públicos y/o Contadores Públicos Autorizados (CPA), para formular Dictamen Fiscal y hacer uso del mismo. La Administración Tributaria publicará en los tres primeros meses del año fiscal, los nombres de las firmas privadas de Contadores Públicos y/o Contadores Públicos Autorizados (CPA) para formular dictamen fiscal.
5. La deposición de testigos,
6. Las presunciones e indicios, siempre y cuando la Administración Tributaria tenga bases legales para comprobar el hecho; y,
7. Otros medios de prueba derivados de los avances tecnológicos, que sean verificables, soportados técnicamente y que produzcan certeza de los hechos,

tales como: Las grabaciones directas de voces, los videos, llamadas telefónicas, mensajes por telefonía celular, correos electrónicos y/o transacciones por redes informáticas.

Toda prueba debe ser recabada, obtenida y presentada en estricto apego y observancia de las disposiciones legales contenidas en la Constitución Política, el presente Código Tributario, el Código de Procedimiento Civil y demás disposiciones concernientes.

Según el artículo 92 del Código Tributario, el término para presentar las pruebas referidas a la actividad fiscalizadora, será de diez días hábiles contados a partir del día siguiente en que los auditores notifiquen el requerimiento respectivo. Los registros y demás documentos contables solicitados por la Administración Tributaria y no presentados por el contribuyente o responsable en el plazo anterior, no podrán tenerse como prueba a su favor, en ulteriores recursos. Excepto que esté frente a circunstancias de casos fortuitos o fuerza mayor debidamente demostradas.

El plazo señalado en el párrafo anterior será prorrogable por igual término y por una sola vez, siempre que sea solicitado por alguna de las partes dentro del término probatorio.

### **3. Naturaleza Jurídica del recurso administrativo**

En cuanto a su naturaleza jurídica Sendin, Miguel Ángel, et al, (2010) expone que: El recurso administrativo es una institución con la que se persigue una triple finalidad: En primer lugar, es una garantía para la defensa de los derechos de los ciudadanos, en cuanto va a permitir a éstos reaccionar contra aquellos actos administrativos con los que estén disconformes.

En segundo lugar, son un mecanismo de control de la actividad de la administración, pues a través de ellos se opera una revisión de la legalidad de la misma.

Por último, en tercer lugar, operan como un privilegio procesal de la Administración, pues van a permitir que ésta, antes de verse demandada, cuente con una posibilidad de reconsiderar sus actuaciones.

Esto otorga al recurso una doble naturaleza: es al mismo tiempo un mecanismo garantizador de los derechos de los administrados y del cumplimiento de la legalidad y de privilegio de la administración. (P. 349)

#### **4. Tipos de recursos**

Los recursos se deben de entender de acuerdo a lo expresado por Cabanellas de la Torre, Guillermo (2006) como:

Medio, procedimiento extraordinario. I Acudimiento a personas o cosas para solución de caso difícil. I Acogimiento al favor ajeno en la adversidad propia. I Solicitud. I Petición escrita. I Memorial. I Por antonomasia, en lo procesal, la reclamación que, concedida por ley o reglamento, formula quien se cree perjudicado o agraviado por la providencia de un juez o tribunal, para ante el mismo o el superior inmediato, con el fin de que la reforme o revoque. I **CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**. Reclamación o apelación que se interpone, de conformidad con las leyes, contra las resoluciones definitivas de la Administración pública (las que causan estado y proceden del Poder ejecutivo) cuando desconocen un derecho particular o lesionan un interés jurídicamente protegido. I **DE ACLARACIÓN**. El que se interpone ante el mismo juez o tribunal que ha dictado una resolución que se estima obscura, insuficiente o errónea, sin que signifique una revisión del caso, sino concretada a la aclaración de lo dudoso, al complemento de los aspectos omitidos, a la resolución de lo contradictorio y a la corrección de faltas de cálculo u otras materiales. I **DE ACLARATORIA** Denominación sudamericana del recurso de aclaración (v.). I **DE AGRAVIO**. En España y algunos países hispanoamericanos, el que se da en el fuero castrense (en el procedimiento de la justicia militar y de la marina de guerra) ante el jefe del Estado, para el caso de que las autoridades o jefes superiores no den curso a las

instancias promovidas por un inferior. I DE ALZADA. Antiguamente se decía por el de apelación. I Más estrictamente, en Derecho Administrativo, el concedido por las leyes y reglamentos para acudir ante el superior jerárquico del que ha dictado una resolución de carácter administrativo, a fin de que la modifique o suspenda. I DE AMPARO. Expresión errónea de la acción de amparo o juicio de amparo (v.). I El amparo, en su iniciación, no constituye ningún recurso; puesto que no se ataca ninguna resolución judicial anterior. (V. amparo.) I DE APELACIÓN. Nueva acción o medio procesal concedido al litigante que se crea perjudicado por una resolución judicial (civil, criminal o de otra jurisdicción donde no esté prohibido), para acudir ante el juez o tribunal superior y volver a discutir con toda amplitud el caso, aun cuando la parte se limite a repetir sus argumentos de hecho y de Derecho, con objeto de que en todo o en parte sea rectificado a su favor el fallo o resolución recaídos. I DE AUDIENCIA. El concedido a favor del rebelde, del ausente en una causa, para que pueda ser oído, en defensa de su derecho, contra la sentencia firme (que en este caso lo es relativamente) que haya puesto término al pleito, a fin de obtener su rescisión y un nuevo fallo en los casos concretos especificados por la ley. I DE CASACIÓN. Casación, del verbo latino caso, significa quebrantamiento o anulación. I DE FUERZA. El interpuesto ante un tribunal secular o de la jurisdicción ordinaria, para reclamar contra incompetencia, abuso o agravio de un tribunal eclesiástico. I DE HECHO. El que cabe interponer directamente ante el tribunal superior aunque el inferior lo deniegue. I DE INCONSTITUCIONALIDAD. En algunos Estados que tratan de asegurar la jerarquía suprema que al texto constitucional corresponde sobre las leyes ordinarias, y además garantizar el mutuo respeto de las atribuciones de cada poder, es la reclamación extraordinaria que se otorga ante el Superior Tribunal de Justicia, Suprema Corte de Justicia, Tribunal de Garantías Constitucionales u otro organismo competente, cuando por una ley, decreto, resolución o autoridad se ha atacado alguna de las garantías establecidas en la Constitución, asegurándose en esta forma la ejecución absoluta de las disposiciones contenidas en la ley

fundamental de la nación e impidiendo sea desconocida, adulterada su letra o espíritu, o atacada en su contenido por ninguna autoridad en sus resoluciones o fallos. I DE INJUSTICIA NOTORIA. Establecido en los últimos tiempos de la Edad Media española, este recurso, tenue vestigio de casación, subsistió hasta el siglo XIX, al ser instaurados los recursos de casación en lo civil. Se otorgaba cuando no procedía el recurso de segunda suplicación a fin de reparar lo injusto del fallo más que la infracción de la ley en sí, y con visos de tercera instancia. I DE NULIDAD. Esta expresión constituye un comodín procesal, como se comprueba por sus varias acepciones según los tiempos y jurisdicciones. I DE QUEJA. Aquel que interpone la parte cuando el juez deniega la admisión de una apelación u otro recurso ordinario, que procede con arreglo a Derecho. I DE REPOSICIÓN. El que una de las partes presenta ante el propio juez que dicta resolución interlocutoria, con la finalidad de que la deje sin efecto, la corrija, la aminore o la cambie según solicita el recurrente. I DE REVISIÓN. El de carácter extraordinario que se da contra las sentencias definitivas o firmes dictadas sobre hechos falsos. I DE SÚPLICA Denominación más respetuosa que la ley adopta con los tribunales superiores, para lo que en grados jerárquicos inferiores llama recurso de reposición o de reforma; es decir, el que se interpone ante el mismo tribunal que ha dictado la resolución, con solicitud de modificación o de quedar sin efecto. I EXTRAORDINARIO. El remedio procesal que se concede en especiales circunstancias, taxativamente determinadas por la ley, sin generalidad, limitado a ciertos fines, y cuando no procede ningún otro de los denominados recursos ordinarios. I JUDICIAL. En general, cualquiera de los que se dan contra las resoluciones de toda clase de jueces. Cabanellas de la Torre, Guillermo (427, 2006)

Sendín García, Miguel Ángel, et al, (2010), señala dos tipos de recursos administrativos: Recurso de Revisión en vía administrativa y Recurso de Apelación en vía administrativa. Definiendo el primero como el reclamo que se interpone ante el propio órgano que hubiere dictado el acto administrativo para que lo revise y lo resuelva él mismo. En el segundo caso, lo define como; El reclamo que se interpone



en contra del acto administrativo ante el órgano que lo dictó, con el objeto que la impugnación sea resuelto por la autoridad superior de dicho órgano (p. 354)

## **5. Recursos administrativos tributarios en nuestro ordenamiento jurídico**

Nuestro sistema normativo señala tres recursos administrativos tributarios a los que tienen alcance los usuarios del sistema o los administrados, dos ellos: el **Recurso de reposición** y **Recurso de revisión**, son tramitados a través de la Dirección General de Ingresos, a los que nos referiremos a continuación:

### **a. Recurso de reposición**

Señala el artículo 97 del Código Tributario que el Recurso de Reposición se interpondrá ante el mismo funcionario o autoridad que dictó la resolución o acto impugnado, para que lo aclare, modifique o revoque. El plazo para la interposición de este recurso será de ocho (8) días hábiles después de notificado el contribuyente y de diez (10) días hábiles para la presentación de pruebas, ambos contados a partir de la fecha de notificación del acto o resolución que se impugna.

La autoridad recurrida deberá emitir resolución expresa en un plazo de treinta (30) días hábiles, contados a partir de la fecha de presentación del recurso por parte del recurrente o su representante. Transcurrido este plazo sin pronunciamiento escrito y debidamente notificado al recurrente, operará el silencio administrativo positivo, por lo que se tendrá lo planteado o solicitado por éste, como resuelto de manera positiva. Todo sin perjuicio de las sanciones que correspondan aplicar en contra del Administrador de Rentas que no emitió en tiempo y forma la resolución de revisión respectiva.

Báez Cortes, Julio Francisco, et al, (2011). opina al respecto: Este recurso es un medio de impugnación horizontal que conoce y resuelve la misma autoridad generadora de los actos cuestionados. (p. 69).

El recurso de reposición posee las siguientes características procedimentales:

- Interposición del Recurso- Ante que Órgano Administrativo: El mismo funcionario o autoridad que dictó la resolución o acto impugnado.
- Objeto: Aclarar, modificar o revocar la resolución o acto impugnado.
- Plazo:8 días hábiles después de notificado el contribuyente.
- Examen de procedencia:Cumplimiento del plazo de 8 días hábiles para interponer el recurso de reposición.Verificación si el acto es recurrible.
- Examen de admisibilidad: Determinar los errores u omisiones de los requisitos del Arto. 94 Ctr.
- Plazo de 10 días para subsanar los errores u omisión, dentro del mismo señalado para aportar las pruebas, contado después de la notificación de dicho mandamiento.

Advertencia sobre la deserción, con el efecto que el recurrente no podrá reintentar acción alguna por un año, sobre los mismos hechos.Admite el recurso o Declara la Deserción y archivo de la causa.

- Período Probatorio: 10 días hábiles, contados a partir de la fecha de notificación del acto o resolución que se impugna.
- Plazo emisión resolución: 30 días hábiles, contados a partir de la fecha de presentación del recurso por parte del recurrente o su representante.
- Silencio administrativo positivo. Se tendrá como resuelto de manera positiva. Sanciones contra del Administrador de Renta.

## **b. Recurso de Revisión**

El artículo 98 del Código Tributario, establece el Recurso de Revisión a ser interpuesto ante el Titular de la Administración Tributaria en contra de la Resolución del Recurso de Reposición promovido.

El plazo para la interposición de este recurso será de diez (10) días hábiles contados a partir de la fecha en que fue notificada por escrito la resolución sobre el Recurso de Reposición promovido y habrá un periodo común de diez (10) días Hábiles para la presentación de pruebas.

El Titular de la Administración Tributaria deberá pronunciarse en un plazo de cuarenta y cinco (45) días contados a partir del vencimiento del plazo para presentar las pruebas, indicado en el párrafo anterior. Transcurrido este plazo, sin pronunciamiento escrito del Titular de la Administración Tributaria, debidamente notificado al recurrente, se entenderá por resuelto el mismo en favor de lo solicitado por éste.

Para Báez Cortes, Julio Francisco, et al, (2011). A este recurso también se le conoce como recurso de alzada o de segunda instancia, es un medio de impugnación vertical que conoce y resuelve una autoridad distinta a la que dictó el acto, que puede ser jerárquicamente superior a ella o un organismo administrativo especial. (p. 69).

El recurso de revisión posee las siguientes características procedimentales:

- Interposición del Recurso- Ante que Órgano Administrativo: Ante el Titular de la Administración Tributaria.
- Objeto: Contra de la Resolución del Recurso de Reposición.
- Plazo:10 días hábiles contados a partir de la fecha en que fue notificada por escrita la resolución sobre el Recurso de Reposición promovido.
- Examen de procedencia:Cumplimiento del plazo de 10 días hábiles para interponer el recurso de revisión.Verificación si el acto es recurrible.

- Examen de admisibilidad: Determinar los errores u omisiones de los requisitos del Arto. 94 Ctr. Plazo de 10 días para subsanar los errores u omisión, dentro del mismo señalado para aportar las pruebas, contado después de la notificación de dicho mandamiento.
- Advertencia sobre la deserción, con el efecto que el recurrente no podrá reintentar acción alguna por un año, sobre los mismos hechos. Admite el recurso o Declara la Deserción y archivo de la causa.
- Período Probatorio: 10 días hábiles para la presentación de pruebas, decretada mediante auto.
- Plazo emisión resolución: 45 días contados a partir del vencimiento del plazo para presentar las pruebas.
- Silencio administrativo positivo. Se tendrá como resuelto de manera positiva.

### **c. Recurso de hecho**

Según Cabanellas de la Torre, Guillermo (2006). La aplicación de hecho es el recurso que cabe interponer directamente ante el tribunal superior aunque el inferior lo deniegue, (p. 425).

Denegada el Recurso de Apelación por la DGI, sea improcedentes por extemporaneidad o por no llenar las omisiones o corregir errores, se podrá dar paso a la interposición de un recurso de hecho en la vía administrativa tributaria, con los siguientes requisitos procesales:

- Dentro de tercero día pedirá el apelante testimonio a sus costas.
- Escrito del Recurso de Apelación.
- Auto o resolución que declara improcedente o desierto el recurso de Apelación.
- Sentencia de Revisión
- Piezas que creyere necesaria.
- Presentar el Recurso de hecho junto con testimonio ante el TATA, en el término de tercero día contados desde la fecha de la entrega del testimonio, Juez o Secretario del Tribunal respectivo hará constar en el mismo. El TATA

por tercero día mandará a la DGI remitir expediente si lo requiere. Artos 469, 481, 478 Pr.

- La DGI deberá remitir al Tribunal las diligencias (expediente) por tercero día. 479 Pr.
- El TATA, dentro del término de 6 días emite fallo.
- Ha lugar: DGI debe admitir la apelación y proceder conforme 99 Ctr.
- No Ha Lugar: Se confirma el rechazo del recurso de apelación por parte de la DGI.

De conformidad con los artículos 477 y 481 del Código del procedimiento Civil de la República de Nicaragua, este recurso no puede ser denegado.

Por otra parte se entiende por aplicación de hecho, al trámite que se da por parte de la Administración Pública de la DGI, a los Recursos Administrativos llegados a su conocimiento para su debida resolución.

En estos casos la aplicación de hecho, difiere de lo que la norma dicta para su debida resolución.

## **CAPITULO IV. Eficacia de los Recursos Administrativos**

### **1. La eficacia de la Ley**

Según Cabanellas de la Torre, Guillermo (2006). Consiste en el logro de la conducta prescrita; en la concordancia entre la conducta querida por el orden y la desarrollada de hecho por los individuos sometidos a ese orden. Pero también puede considerarse la eficacia del orden jurídico en relación con la efectiva aplicación de las sanciones por los órganos encargados de aplicarlas, en los casos en que se transgrede el orden vigente. La importancia de la eficacia reside en que un orden jurídico sólo es válido cuando es eficaz; el orden jurídico que no se aplica deja de ser tal, extremo que se evidencia en el reconocimiento que de los distintos órdenes hace el Derecho Internacional. (p. 179).

Para Riveros Reyes, Jorge, (1996), Se parte de la base de que la ley debe ser eficaz. La afirmación de que la ley debe ser eficaz revela la existencia de ciertos supuestos, o dicho de otra forma, hablar de la eficacia de la ley importa el reconocimiento de ciertas bases o supuestos. En primer término, la ley debe ser concebida sujeta a fines u objetivos, si se conviene en el concepto de eficacia que se maneja. Por otro lado, ella, por lo tanto, es un instrumento para el cumplimiento de esos fines u objetivos.

Cabe preguntarse si en nuestro derecho habría fundamento para sostener la existencia de la eficacia de la ley. En opinión de quien expone, existen razones jurídicas del más alto nivel para dar una respuesta afirmativa. (p. 75)

La eficacia de la Ley por tanto, tiene relación con los efectos que esta produce con respecto a los fines y objetivos para lo cual fue creada. En materia tributaria la eficacia de la ley tributaria tiene relación con la recaudación y la administración eficiente de los recursos recaudados.

## **2. Parámetros de medición de la eficacia en los Recursos Administrativos.**

La eficacia de los Recursos Administrativos según algunos autores se mide por la eficacia de la ley en el tiempo y en el espacio, así de esta manera: Con la expresión “**la eficacia de la ley en el espacio**”, se alude a un espacio físico, geográfico o territorial, en el cual se aplican las normas o en las que éstas producen efectos. A ello se refiere el Código Tributario cuando establece que la ley obligará a todo el territorio nacional, en el que se extiende la soberanía del Estado. En consecuencia al hablar de espacio físico esta eficacia de la ley podría aumentarse o disminuirse según si hay aumentos territoriales o si se cede soberanía a favor de otro Estado.

**La extensión de la ley en el espacio**, con esta expresión hacemos referencia a la determinación de los hechos que la ley de un Estado puede regular, incluso si se realizan total o parcialmente fuera de nuestro territorio o por obra de otros Estados.

Según Torres Manrique, Fernando J. (2009), La eficacia de todas las normas jurídicas está limitada en el tiempo y en el espacio. Cuando hablamos de que está limitada en el tiempo, nos referimos a la duración de la Ley; y en el espacio, se refiere a la extensión territorial en que tiene vigencia la misma.

La Ley, como cualquier hecho humano, tiene, con respecto al tiempo: principio y fin. El principio es el momento en que entra en vigor mientras que el fin es el momento en que cesa su eficacia obligatoria. Esta cesación puede ocurrir por diferentes causas a saber:

**Por causas extrínsecas, o exteriores a la Ley. Dentro de estas causas se pueden distinguir:**

- La Abrogación: Significa la abolición total de una norma.
- La Derogación: Es la abolición parcial. Sin embargo, en la práctica se usa también para representar la abolición total de la Ley.
- La Subrogación: Es la sustitución de una norma por otra.
- Por causas intrínsecas, o internas de la misma Ley. Estas causas tienen lugar:

- Por el transcurso del tiempo fijado para su vigencia: A veces se encuentra expresamente determinado.

Según Torres Manrique, Fernando J. (2009): Es conveniente señalar que no puede juzgarse que ha cesado una Ley, sólo porque en virtud de los cambios políticos que ocurrían haya cesado la autoridad que la expidió, en virtud del principio de la sucesión de los Estados las Leyes continuarán vigentes mientras que no sean, expresamente, derogadas.(p. 16)

Aunque hay quien ha negado la entidad de la eficacia del acto administrativo para ser objeto de un tratamiento autónomo, pues considera que su problemática queda comprendida en la teoría de la invalidez. Es usual en la doctrina considerar que se trata de dos aspectos claramente diferenciados.

Por lo tanto, señala Sendin, Miguel Ángel, et al. (2008). Denominamos eficacia del acto administrativo a la producción por parte de este de sus efectos propios. Lo que no debe confundirse con su realización material. Pues el acto es eficaz cuando su contenido es jurídicamente exigible, con independencia de que se haga realidad o no de hecho. (p. 270).

La eficacia por tanto esta dada por la resolución de los Recursos Administrativos en el tiempo determinado por la Ley expresamente y en el lugar en donde también se expresa en la Ley. No obstante la ley también establece quien es la persona que los debe de resolver, de allí que la eficacia estará dada por el quien, donde y cuando se resuelven.

### **3. Ventajas y Desventajas del Proceso Administrativo**

#### **a. Ventajas del proceso administrativo**

Para Báez Cortes, Julio Francisco, et al, (2011) La posibilidad jurídica de impugnar decisiones del poder Público en materia fiscal es una imprescindible garantía ciudadana del Estado de Derecho. En este sentido cita al tratadista Gabino Fraga, que en su obra Derecho administrativo define los recursos administrativos, como



aquellos medios de que dispone el particular, afectado en sus derechos o intereses por un acto administrativo determinado, para obtener en los términos legales de la autoridad administrativa una resolución del propio acto, a fin de que dicha autoridad la revoque, la anule o la reforme en caso de encontrar comprobada ilegalidad o la inoportunidad del mismo. (p. 69)

De esta posibilidad expresada por Fraga se desprende la ventaja de los recursos administrativos contenidos en las normas que los regulan, ya que la ley considera la posibilidad para los afectados de ejercer sus derechos a accionar en contra de las resoluciones que consideren abiertamente agraviantes.

#### **b. Desventajas de los Recurso Administrativos.**

Señala a este respecto Sendin, Miguel Ángel, et al, (2010) señala que: El recurso administrativo es un mecanismo de revisión que se puede poner en marcha únicamente a instancia de parte, nunca de oficio por parte de la propia administración, lo que diferencia esta figura de la denominada revisión de oficio, en la que por su propia voluntad la administración decide revisar su actividad.

Es un mecanismo de revisión, pero incardinado en el seno de la función administrativa, no en el ámbito de la función jurisdiccional, se diferencia claramente de ésta en cuanto el órgano que realiza el enjuiciamiento no es en puridad, una instancia independiente, como ocurre en el proceso, sino una de la partes implicadas, la administración convertida de ese modo en Juez y parte; a lo que se añade, por otra parte, que las resoluciones dictadas en el procedimiento no generan eficacia de cosa juzgada, pudiendo ser siempre impugnadas, con sujeción a los plazos oportunos, ante un órgano jurisdiccional. (p. 346).

Ante esto, continúa diciendo Sendin, Miguel Ángel, et al, (2010), parafrasea a García de Enterría y Fernández Rodríguez: La administración al reunir una doble condición de juez y parte en el proceso administrativo de juez y parte limita la legalidad del proceso, ya que a como dice la frase latina “Nemo iudex in causa sua” Nadie puede ser juez en sus propios asuntos, o dicho de otra manera a nadie puede reconocerse la condición de verdadero juez cuando decide sobre su propia causa. (p. 350)

Por otro lado, la configuración del recurso administrativo como un requisito previo para acudir a la vía judicial, ha convertido casi siempre a este en un arma al servicio de la Administración para doblegar la disconformidad del administrado respecto a sus actos, mediante el retardo al acceso a la tutela judicial. (p. 351)

# **CAPITULO V. La función administrativa en la resolución de los Recursos Administrativos**

## **1. La función administrativa**

### **a. Marco jurídico aplicable**

- Ley No. 476, Ley del Servicio Civil y de la Carrera Administrativa.
- Ley No. 339, Ley Creadora de la Dirección General de Servicios Aduaneros y de Reforma a la Ley Creadora de la Dirección General de Ingresos, La Gaceta Diario Oficial No.69 del 06 de abril del 2000, año CIV.
- Decreto No. 88-2000, Reglamento de la Ley Creadora de la Dirección General de Servicios Aduaneros y de Reforma a la Ley Creadora de la Dirección General de Ingresos, La Gaceta Diario Oficial No. 172 del 11 de Septiembre del 2000, año CIV y sus reformas.
- Decreto No. 01-2005, Reformas e Incorporaciones al Decreto No. 20-2003, La Gaceta No 6 del 10 de enero de 2005.

### **b. Áreas administrativas de la DGI**

El artículo 38 de la Ley 476, establece algunos deberes de los Funcionarios Públicos y Empleados, los siguientes:

- Respetar y cumplir con lealtad la Constitución Política, La presente ley y su reglamento y otras leyes relativas al ejercicio de la función pública así como las obligaciones inherentes a su cargo.
- Observar y mantener una conducta diligente responsable, cordial y de buen trato con el público, sus superiores, compañeros de trabajo y subordinados.
- Atender y responder los reclamos de la población.
- Evitar acciones u omisiones que contravengan las Leyes y causen perjuicios a la administración o a los ciudadanos.
- Brindar información correcta a los usuarios acerca de sus derechos.

Además de estos deberes, se establecen otros deberes que tienen los diferentes funcionarios públicos de acuerdo al cargo que ocupan:

**La Dirección Superior** aprueba los planes estratégicos, operacionales y de reformas; dirige y da seguimiento a los resultados institucionales obtenidos producto de la ejecución de los planes. Asegura el cumplimiento del marco legal y operacional para que los contribuyentes cumplan con sus obligaciones tributarias y en caso de incumplimiento aplicar el régimen sancionatorio vigente. Diseña, aprueba y ejecuta proyectos de reformas para la modernización y fortalecimiento institucional en aras de crear una institución eficaz y eficiente en Nicaragua.

**La Dirección Superior**, a través del Director General tendrá las siguientes funciones:

1. Cumplir y hacer cumplir las leyes, actos y disposiciones que establecen o regulan los ingresos a favor del Estado y que estén bajo su jurisdicción, a fin de que estos ingresos sean percibidos a su debido tiempo, con exactitud y justicia.
2. Representar a la Institución ante autoridades públicas, instituciones nacionales y extranjeras, así como ante entidades privadas.
3. Aprobar el Plan Estratégico de la Institución y el Plan Anual Operativo derivado del mismo, así como también las políticas de administración de personal, financieras y de relaciones institucionales en concordancia con las políticas generales establecidas en la institución.
4. Aprobar la contratación de los Sub Directores Generales, Administradores de Rentas, Responsables de Dirección, División y Áreas de Apoyo, así como su promoción, suspensión y remoción.
5. Definir las funciones a cumplir por el Sub Director General de Planes y Normas y el Sub Director General de Operaciones.
6. Adoptar medidas de emergencia en la recaudación cuando existan asuntos que correspondan al orden y seguridad de la institución.

7. Otorgar los poderes que considere necesarios a determinados funcionarios para garantizar la buena marcha de las actividades de la Institución.
8. Requerir el auxilio de la fuerza pública cuando hubiere impedimento en el desempeño de las funciones y facultades que le confieren las leyes.
9. Aprobar mediante disposición administrativa las diferentes clasificaciones de contribuyentes y responsables del sistema tributario a fin de ejercer un mejor control fiscal.
10. Solicitar a instancias e instituciones públicas extranjeras el acceso a la información necesaria para evitar la evasión o elusión fiscal, de conformidad con las leyes y tratados internacionales en materia fiscal.
11. Dictar disposiciones técnicas de carácter general para su cumplimiento obligatorio por lo responsables y contribuyentes con fundamento en las leyes respectivas.
12. Aprobar mediante Disposición Administrativa expresa cada uno de los procedimientos técnicos y de administración de los recursos materiales, financieros y humanos de la institución a su cargo.
13. Suscribir acuerdos interinstitucionales de cooperación técnica, los que estarán bajo la administración y tutela del Director General de Ingresos.
14. Conocer y resolver de conformidad a la ley de la materia sobre los Recursos que interpongan los contribuyentes y usuarios en el ejercicio de sus derechos.
15. Proponer al Presidente de la República, a través del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, reformas de leyes y reglamentos relativos a ingresos tributarios.
16. Proporcionar bajo el principio de reciprocidad, la asistencia que le soliciten instancias supervisoras y reguladoras de otros países con los cuales se tengan firmados acuerdos o formen parte de convenios internacionales de las que Nicaragua sea parte.
17. Requerir de todas las organizaciones del Estado la información de carácter tributario que demande para el ejercicio de sus funciones.
18. Las demás funciones que le asignen otros cuerpos legales vigentes.

**El Área de Revisión de Recursos**, tendrá las siguientes funciones:

1. Atender y presentar propuestas de resoluciones sobre los recursos de revisión interpuestos que a través de la facultad de la Dirección Superior y procedimientos de ley son de competencia de la Dirección General de Ingresos;
2. Apoyar plenamente la reforma de la DGI y el logro de los objetivos para el cambio tal como se definiera en el plan estratégico aprobado.
3. Tramitar eficiente y oportunamente los recursos de revisión interpuesto en base a los plazos definidos en las leyes y sus reglamentos;
4. Apoyar con información a las Administraciones de Rentas, referentes a la atención y solución de los recursos de reposición interpuestos.
5. Elaborar notificación de la resolución una vez aprobado, dictar las medidas para la devolución de los expedientes e instruir a las Administraciones de Rentas sobre el cumplimiento de la resolución definitiva aprobada por el Director de la Dirección General de Ingresos.
6. Otorgar audiencias a los Contribuyentes.
7. Formular la programación presupuestaria anual del área.
8. Informar mensualmente a Planificación Estratégica del avance en las acciones del Plan Anual Operativo.
9. Cumplir las demás funciones que le encomiende la Dirección Superior dentro del ámbito de su competencia.

Esta área tiene como objetivo específico; Atender y presentar proyectos de resoluciones sobre los recursos de revisión interpuestos ante la Dirección General de Ingresos, revisar y aplicar procedimientos de ley que son de competencia de la DGI.

La **Dirección de Grandes Contribuyentes** tendrá las siguientes Funciones:

1. Organizar, dirigir y controlar las actividades de registro, recaudación, cobranza, fiscalización y determinación de las rentas, servicios, derechos, impuestos y contribuciones fiscales de carácter interno establecidas con base en la ley a la que son afectos los Grandes Contribuyentes.
2. Verificar y controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, de los contribuyentes bajo su jurisdicción, modificar las declaraciones, exigir

declaraciones, efectuar reparos conforme Ley, a efectos de liquidar el tributo aplicando las sanciones que legalmente correspondan a los infractores, de acuerdo a las normas y procedimientos aprobados para los procesos de inscripción, recaudación, fiscalización y cobranzas, bajo los lineamientos de las Direcciones de Registro, Recaudación y Cobranzas y Fiscalización.

3. Gestionar la correcta y oportuna recaudación de los tributos administrados por la Dirección General de Ingresos, a través de un efectivo control del registro del contribuyente, de la recepción y captura de las declaraciones juradas y pago de la deuda tributaria así como de requerir el cumplimiento de las obligaciones formales y sustanciales pendientes de los contribuyentes asignados a su jurisdicción, siguiendo los lineamientos definidos por la Dirección de Registro, Recaudación y Cobranza.
4. Gestionar el cobro administrativo y coactivo de la mora correspondiente al último período vencido y de la mora histórica, con la finalidad de disminuir la brecha de pago y disminuir el porcentaje de morosidad, utilizando para el efecto todas y cada una de las facultades concedidas por las leyes tributarias a la Dirección General de Ingresos y siguiendo los lineamientos definidos por la Dirección de Registro, Recaudación y Cobranza.
5. Ejecutar y supervisar las acciones de fiscalización previstas en los planes respectivos, a fin de asegurar la correcta determinación de las obligaciones tributarias de acuerdo con la realidad económica de los contribuyentes, utilizando para el efecto todas y cada una de las facultades concedidas por las leyes tributarias a la Dirección General de Ingresos, y siguiendo los lineamientos definidos por la Dirección de Fiscalización.
6. Proporcionar la orientación e información legal y/o contable que requieran los contribuyentes para el cumplimiento voluntario de sus obligaciones tributarias, así como a las demás áreas responsables de la administración de los otros procesos sustantivos para el cumplimiento de sus funciones, bajo los lineamientos de la Dirección de Asistencia al Contribuyente.
7. Asegurar el funcionamiento de los sistemas informáticos, operativos, bases de datos, redes, telecomunicaciones y equipos, bajo los lineamientos de la División de Informática y Sistema.

8. Ejecutar planes, normas y programas de recaudación, fiscalización y cobranzas definidos por las dependencias correspondientes del nivel central.
9. Controlar y evaluar el cumplimiento de los planes de trabajo de sus áreas;
10. Gestionar y garantizar la correcta aplicación y utilización del abastecimiento técnico material y de los recursos humanos para que garanticen el buen funcionamiento de su administración;
11. Dictaminar las solicitudes de devoluciones de impuestos interpuestas por los Contribuyentes para ser remitidas a la Dirección Jurídica Tributaria
12. Recibir y resolver los recursos de reposición que interpongan los contribuyentes.
13. Sancionar los fraudes, evasiones y demás violaciones a las leyes fiscales.
14. Aplicar el sistema tributario de mantenimiento de contribuyentes en base al sistema de información tributaria con el fin de reubicar en los rangos tributarios a los contribuyentes naturales y jurídicos de acuerdo a parámetros establecidos por la administración tributaria;
15. Elaborar el Plan Anual Operativo, de acuerdo con las políticas, objetivos y estrategias adoptadas por la Dirección Superior y las áreas correspondientes del nivel central.
16. Asegurar el mantenimiento correcto de las instalaciones, equipos y mobiliario y la adecuada prestación de servicios, así como el control de los RRHH, de acuerdo a los lineamientos definidos tanto por la División de Recursos Materiales y Financieros y la División de RRHH, según corresponda.
17. En coordinación con la División de Recursos Humanos, programar, organizar, ejecutar y controlar las actividades de capacitación y adiestramiento en la Dirección de Grandes Contribuyentes.
18. Informar diariamente, mensualmente y periódicamente el cumplimiento de planes y programas ejecutados por la administración, así como la verificación y atención de los recursos de reposición y las resoluciones administrativas derivadas en otras instancias.
19. Formular la programación presupuestaria anual del área
20. Apoyar plenamente la reforma de la DGI y el logro de los objetivos para el cambio tal como se definiera en el plan estratégico aprobado.



21. Informar mensualmente a Planificación Estratégica del avance en las acciones del Plan Anual Operativo.
22. Cumplir las demás funciones que le encomiende la Dirección Superior dentro del ámbito de su competencia

La **Administración de Rentas** tendrá las siguientes Funciones:

1. Organizar, dirigir y controlar las actividades de registro, recaudación, cobranza, fiscalización y determinación de las rentas, servicios, derechos, impuestos y contribuciones fiscales de carácter interno establecidas con base en la ley a la que son afectos los Contribuyentes.
2. Gestionar la correcta y oportuna recaudación de los tributos administrados por la Dirección General de ingresos, a través de un efectivo control del registro del contribuyente, de la recepción y captura de las declaraciones juradas y pago de la deuda tributaria así como de requerir el cumplimiento de las obligaciones formales y sustanciales pendientes de los contribuyentes asignados a su jurisdicción, siguiendo los lineamientos definidos por la Dirección de Registro, Recaudación y Cobranza.
3. Verificar y controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, de los contribuyentes bajo su jurisdicción, modificar las declaraciones, exigir declaraciones, efectuar reparos conforme Ley, a efectos de liquidar el tributo aplicando las sanciones que legalmente correspondan a los infractores, de acuerdo a las normas y procedimientos aprobados para los procesos de inscripción, recaudación, fiscalización y cobranzas, bajo los lineamientos de las Direcciones de Registro, Recaudación y Cobranzas y Fiscalización.
4. Gestionar el cobro administrativo y coactivo de la mora correspondiente al último período vencido y de la mora histórica, con la finalidad de disminuir la brecha de pago y disminuir el porcentaje de morosidad, utilizando para el efecto todas y cada una de las facultades concedidas por las leyes tributarias a la Dirección General de Ingresos y siguiendo los lineamientos definidos por la Dirección de Registro, Recaudación y Cobranza.
5. Ejecutar y supervisar las acciones de fiscalización previstas en los planes respectivos, a fin de asegurar la correcta determinación de las obligaciones tributarias de acuerdo con la realidad económica de los

contribuyentes, utilizando para el efecto todas y cada una de las facultades concedidas por las leyes tributarias a la Dirección General de Ingresos, y siguiendo los lineamientos definidos por la Dirección de Fiscalización.

6. Asegurar el mantenimiento correcto de las instalaciones, equipos y mobiliario y la adecuada prestación de servicios, así como el control de los RRHH, de acuerdo a los lineamientos definidos tanto por la División de Recursos Materiales y Financieros y la División de RRHH, según corresponda.
7. Proporcionar la orientación e información legal y/o contable que requieran los contribuyentes para el cumplimiento voluntario de sus obligaciones tributarias, así como a las demás áreas responsables de la administración de los otros procesos sustantivos para el cumplimiento de sus funciones, bajo los lineamientos de la Dirección de Asistencia al Contribuyente.
8. Asegurar el funcionamiento de los sistemas informáticos, operativos, bases de datos, redes, telecomunicaciones y equipos, bajo los lineamientos de la División de Informática y Sistema.
9. Asistir a los contribuyentes bajo su jurisdicción y ciudadanía en general en materia tributaria.
10. Ejecutar planes, normas y programas de recaudación, fiscalización y cobranzas definidos por las dependencias correspondientes del nivel central.
11. Controlar y evaluar el cumplimiento de los planes de trabajo de sus áreas;
12. Gestionar y garantizar la correcta aplicación y utilización del abastecimiento técnico material y de los recursos humanos para que garanticen el buen funcionamiento de su administración;
13. Sancionar los fraudes, evasiones y demás violaciones a las leyes fiscales.
14. Dictaminar las solicitudes de devoluciones de impuestos interpuestas por los Contribuyentes para ser remitidas a la Dirección Jurídica Tributaria
15. Recibir y resolver los recursos de reposición que interpongan los contribuyentes.
16. Aplicar el sistema tributario de mantenimiento de contribuyentes en base al sistema de información tributaria con el fin de reubicar en los rangos

tributarios a los contribuyentes naturales y jurídicos de acuerdo a parámetros establecidos por la administración tributaria;

17. Elaborar el Plan Anual Operativo, de acuerdo con las políticas, objetivos y estrategias adoptadas por la Dirección Superior y las áreas correspondientes del nivel central.
18. Informar mensualmente a Planificación Estratégica del avance en las acciones del Plan Anual Operativo.
19. En coordinación con la División de Recursos Humanos, programar, organizar, ejecutar y controlar las actividades de capacitación y adiestramiento.
20. Informar diariamente, mensualmente y periódicamente el cumplimiento de planes y programas ejecutados por la administración, así como la verificación y atención de los recursos de reposición y las resoluciones administrativas derivadas en otras instancias.
21. Formular la programación presupuestaria anual del área.
22. Apoyar plenamente la reforma de la DGI y el logro de los objetivos para el cambio tal como se definiera en el plan estratégico aprobado.
23. Cumplir las demás funciones que le encomiende la Dirección Superior dentro del ámbito de su competencia

## **2. La prescripción de los Recursos Administrativos.**

De acuerdo a lo establecido en la Ley 562, Código Tributario en su **artículo 42**, establece que la prescripción es un medio de adquirir un derecho o de liberarse de una carga u obligación, por el lapso y bajo las condiciones determinadas por este Código.

Toda obligación tributaria prescribe a los cuatro años, contados a partir de la fecha en que comenzare a ser exigible. La prescripción que extingue la obligación tributaria no pueden decretarla de oficio las autoridades fiscales, pero pueden invocarla los contribuyentes o responsables cuando se les pretenda hacer efectiva una obligación tributaria prescrita.

La obligación tributaria de la cual el Estado no haya tenido conocimiento, ya sea por declaración inexacta del contribuyente o por la ocultación de bienes o rentas, no prescribirá por el lapso señalado en el primer párrafo del presente artículo, sino únicamente después de seis años contados a partir de la fecha en que debió ser exigible. La prescripción de la obligación tributaria principal extingue las obligaciones accesorias.

Indica el artículo 44 del Código Tributario que las sanciones aplicadas prescriben por el transcurso de cuatro años (4) contados desde el día siguiente a aquel en que quedó firme la resolución que las impuso. Por igual término de cuatro (4) años prescribe la acción para reclamar la restitución de lo pagado indebidamente por concepto de sanciones pecuniarias.

Sin embargo, esta prescripción podrá interrumpirse, por un acto de la Administración o por un acto del contribuyente, en los siguientes casos:

- Por la determinación de la obligación tributaria, ya sea que ésta se efectúe por la Administración Tributaria o por el contribuyente o responsable, tomándose como fecha de interrupción, la de la notificación o de la presentación de la liquidación respectiva;
- Por el reconocimiento, expreso o tácito, de la obligación tributaria por parte del contribuyente o responsable de la misma;
- Por la solicitud de prórroga o de otras facilidades de pago;
- Por la presentación de demanda judicial para exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias;
- Por el pago de una o más cuotas de prórrogas concedidas;
- Por citación y notificación expresa que la Administración Tributaria efectúe al deudor, respecto de obligaciones tributarias pendientes de cancelación; y
- Por cualquier acción de cobro que realice la Administración Tributaria, siempre y cuando esta acción sea debidamente notificada al contribuyente o su representante legal.

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

El curso de la prescripción se suspende por:

1. El no cumplimiento de la obligación de inscribirse en los registros pertinentes.
2. La interposición de peticiones o recursos administrativos o jurisdiccionales hasta treinta (30) días hábiles después que se adopte resolución definitiva sobre los mismos; y,
3. La pérdida de los libros y registros de la contabilidad por caso fortuito o fuerza mayor debidamente demostrados. En este caso la suspensión se producirá desde que se efectúe la denuncia del hecho ante la Administración Tributaria hasta que los mismos sean hallados o se rehagan los asientos y registros contables, de acuerdo con las disposiciones legales pertinentes.

La prescripción no corre para el caso de los impuestos que gravan actos o contratos en documentos que deban inscribirse.

### **3. El silencio administrativo.**

Para López, Jairo José, (2014), El Silencio Administrativo, es el efecto que se produce en los casos en que la Administración Pública omitiere su obligación de resolver en el plazo de treinta días. Transcurrido dicho plazo sin que la Administración hubiere dictado ninguna resolución, se presumirá que existe una aceptación de lo pedido a favor del interesado. (p. 27)

En tanto Cabanellas de la Torre, Guillermo, (456; 2006), señala que el silencio es la falta de atención de un caso por el legislador; ya por omisión, ya por no poder prever la situación, como la resultante de un nuevo invento o de un orden de cosas entonces desconocido.

El artículo 2 numeral 19 de la Ley No. 350, define SILENCIO ADMINISTRATIVO expresando que: *“Es el efecto que se produce en los casos en que la Administración Pública omitiere su obligación de resolver en el plazo de treinta días. Transcurrido dicho plazo sin que la Administración hubiere dictado ninguna resolución, se presumirá que existe una aceptación de lo pedido a favor del interesado”*.

La Administración Pública está en el deber de resolver las pretensiones de los administrados en plazos prudenciales fijados con anterioridad por la norma jurídica. De incumplirse con esta función, se tendrán por validados los argumentos del interesado que tramita el recurso.

Sin embargo, y pese a que la definición del artículo de nuestra legislación no lo cita, debe recordarse que para que opere el silencio administrativo, éste debe ser declarado de forma expresa por la autoridad, o bien ser declarado de forma tácita por su reclamación. Esta reclamación del silencio administrativo debe darse en dos etapas adicionales sencillas ajenas al recurso interpuesto:

- 1) La solicitud de la declaración del silencio administrativo: pedida por escrito a la administración pública, y con identificación clara de las pretensiones del recurrente, y la clara cronología de hechos ocurridos que evidencia la prescripción del plazo para resolver.
  
- 2) La declaración expresa de la administración pública, que previa solicitud reconoce que ha operado el silencio administrativo a favor del recurrente, o bien la constancia notarial de haber solicitado se decretara el silencio administrativo ante la autoridad correspondiente, y el caso omiso de esa solicitud.

Antes de la instauración de este tipo de silencio vigente a partir del 26 de mayo del 2001, si el órgano superior del responsable que dicto el acto administrativo no resolvía el recurso de apelación existía un vacío legal, es decir no se sabía en la práctica que se debía de hacer, introducir un escrito pidiendo la resolución del recurso o por otro lado aplicar el silencio administrativo negativo es decir que ante la falta de resolución se había agotado la vía administrativa con una ficción negativa sobre los hechos que el recurrente pedía en sus recursos legitimando a este último para recurrir de Amparo.

## **CAPITULO VI. Análisis de la tramitación de los recursos administrativos presentados ante la DGI en el año 2013 en la ciudad de Managua**

### **1. Diseño Metodológico**

#### **a. Paradigma de Investigación**

En el presente estudio se realizara en base al paradigma naturalista mediante el enfoque CUALITATIVO caracterizado por la comprensión, interpretación, construcción, explicaciones ideográficas en un tiempo y espacio, la interacción de factores, los valores dados que influyen en el proceso de investigación, la fenomenología en el estudio, las relaciones, la credibilidad, la triangulación, la cuantificación, las cualidades , la inducción analítica en cuanto a la cuantificación y el proceso mismo.

Este paradigma lo aplicaremos al tema en estudio, referente al tema en estudio; *“Análisis de los Recursos Administrativos interpuestos por los contribuyentes ante la DGI tras una resolución administrativa durante el segundo semestre del año 2013 en el municipio de Managua.”*

Se considera como base dicho enfoque por pretender la evaluación de cualidades y parámetros de aplicación de la interposición y tramitación de los Recursos Administrativos de tal manera que permita realizar una evaluación del impacto que tienen en los contribuyentes la aplicabilidad de los mismos.

#### **b. Población y Muestra**

##### **Población**

Para la elaboración del estudio, se ha tomado como población los contribuyentes que interpusieron Recursos Administrativos (Reposición o Revisión) ante la Administración Tributaria de la ciudad de Managua en el año 2013. El personal de la

Dirección General de Ingresos, relacionados con la recepción y tramitación de los Recursos Administrativos.

### **Muestra:**

La muestra utilizada es de tipo no probabilístico en el sentido de que el proceso de selección de las personas encuestas fue aleatorio y el volumen de la muestra no posee un rango de validez científico que otorgue al lector resultados generales del análisis efectuado. Como se estableció en los objetivos del presente trabajo de seminario de graduación, la finalidad de esta parte del trabajo es identificar la eficacia que existe en la tramitación de los recursos administrativos por parte de la Dirección General de Ingresos.

Por consiguiente, se trabajó con una muestra de cinco expedientes de las personas que interpusieron sus recursos administrativos ante la DGI de tal manera que permita tener un parámetro de medición que pueda generalizarse al resto de la población objeto de nuestro estudio.

### **c. Métodos.**

En el estudio a realizar referente al *“Análisis de los Recursos Administrativos interpuestos por los contribuyentes ante la DGI tras una resolución administrativa durante el segundo semestre del año 2013 en el municipio de Managua”*, se ha considerado emplear **el método empírico-documental**; porque se tendrá una persecución directa del objeto de investigación y del problema en sí mediante la aplicación del estudio de los expedientes físicos, de la experiencia, así como del conocimiento de la realidad externa, sensible, material y cuantificable.

Es uno de los métodos más usados ya que aunque parecen excluyentes, sin embargo se complementan en la práctica y por ello permiten profundizar más en la problemática abordada, de allí que la parte documental se refiera para este caso en los documentos y escritos que son necesarios para establecer las referencias teóricas y la parte práctica se determinara por el trabajo de campo propiamente



realizado a través de la aplicación de instrumentos de recolección de datos con las personas que son partes de la muestra.

Para realizar éste análisis se sometió a consideración la información obtenida, a través de los siguientes procedimientos:

- **ANÁLISIS:** El análisis es un proceso que nos permitirá conocer la realidad y para este estudio se realizará a través de la **deducción** lo que permitirá pasar las afirmaciones de carácter general a hechos particulares en dicho fenómeno, mediante la práctica realizada a través de los medios de recolección de datos practicados.
- **TRIANGULACIÓN:** La triangulación se usa para asegurar que se toma una aproximación más comprensiva en la solución del problema de investigación. Según Norman D. (1978:304-308), ***“Es la combinación de dos o más teorías, fuentes de datos, métodos de investigación, en el estudio de un fenómeno singular”***.

Se hará uso de la triangulación, la cual se basará primeramente en el estudio y análisis de las principales normas que regulan la interposición y tramitación de los Recursos Administrativos ante la Administración Tributaria, la manera de su aplicabilidad y el impacto producto de su correcta aplicación, como un segundo instrumento se tendrá la encuesta que se realizará a una muestra aleatoria de contribuyentes para poder inferir los aspectos esenciales que se dan en la presentación y tramitación de los recursos, como un tercer instrumento se aplicará entrevista a las personas que estén a cargo de las Administración Tributaria que se relacionen con el problema en estudio

- **SÍNTESIS:** El hombre debe hallar algún camino para determinar si sus premisas son verdaderas. Por esa razón, ideó el razonamiento inductivo que representa un complemento del deductivo como medio para obtener conocimientos. Según Ruiz, R (2007:15) sostiene que “Síntesis significa construir, volver a integrar las partes del todo”. La síntesis va de lo abstracto a lo concreto, o sea, al reconstruir el todo en sus aspectos y relaciones esenciales permite una mayor comprensión de los elementos constituyentes y

cuando se dice que va de lo abstracto a lo concreto significa que los elementos aislados se reúnen y se obtiene un todo concreto real. El análisis y la síntesis se contraponen en cierto momento del proceso, pero en otro se complementan, se enriquecen; uno sin el otro no pueden existir ya que ambos se encuentran articulado en todo el proceso de conocimiento.

#### d. Matriz de descriptores

Objetivo	Pregunta General	Preguntas Específicas	Técnicas	Fuente
Definir las generalidades del Derecho Administrativo.	1. ¿Qué elementos intervienen en el Derecho Administrativo o que se deban de conocer por parte de los administrados?	1.- Conoce usted de los recursos a que tiene derecho en el caso de que una resolución administrativa le cause agravio  2.- Tiene usted conocimiento de la manera de interponer un recurso  ¿Qué elementos puede mencionar necesarios ser tomados en cuenta como principales derechos de los contribuyentes ante resoluciones administrativas tributarias que puedan agraviar a los contribuyentes?	Entrevistas Encuestas Análisis documental	1. Funcionarios de la DGI. 2. Contribuyentes
Definir el fundamento o marco jurídico aplicable en la interposición y tramitación de los recursos administrativos ante la DGI.	2. ¿Cuál es el fundamento legal que sustenta la actuación de la Administración Pública y de los contribuyentes?	¿Qué leyes conoce usted para hacer valer sus derechos ante la Administración Tributaria  ¿Qué instrumentos de regulación existen actualmente?  ¿Qué elementos considera usted que deban de ser regulados?	Entrevista Encuesta Análisis documental	Funcionarios de la DGI <b>Contribuyentes</b>

		<p>¿Qué instrumentos considera usted necesarios y que falten para la eficiente regulación de estos recursos?</p> <p>¿Cómo considera usted que ha sido la aplicación de las leyes en cuanto a la efectividad de los recursos? ¿Cuál sería la calificación que usted utilizaría para medir el impacto de la normativa?</p> <p>¿Considera usted que las normas existentes han contribuido al buen desarrollo de las recaudaciones?</p> <p>¿Qué mecanismos considera usted importante que se deban de considerar en la aplicabilidad del marco legal en la tramitación de los recursos administrativos?</p>		
<p>3. Determinar el procedimiento administrativo que debe seguirse para la interposición y tramitación de los recursos administrativos ante la DGI</p>	<p>3. ¿Cuál es el procedimiento o que se debe de seguir en la interposición y tramitación de los Recursos Administrativos?</p>	<p>1.- De qué forma ha observado usted que se trabaja en el área de fiscalización en la DGI</p> <p>¿Considera usted que los recursos administrativos resuelven los agravios causados a los contribuyentes?</p> <p>¿Qué alternativas considera usted que deben de tenerse en cuenta en la aplicabilidad de la Ley Tributaria y en especial de los recursos de Revisión y reposición?</p> <p>¿Cuáles son las principales acciones a seguir en caso de que no se resuelva a favor?</p>	<p>Entrevista</p> <p>Encuesta</p> <p>Análisis documental</p>	<p>Funcionarios DGI</p> <p>Contribuyentes</p>

<p>4. Valorar la efectividad de los diferentes tipos de recursos administrativos que se interponen ante la DGI</p>	<p>4. ¿Cuál ha sido la valoración de la efectividad de los diferentes tipos de recursos administrativos?</p>	<p>¿Que considera usted que falte y sean necesarios para la eficiente regulación de estos elementos?</p> <p>¿Qué aspectos considera usted que se pueden mejorar en cuanto a la efectividad de los recursos y la eficacia en el proceso por parte de la Administración Tributaria?</p> <p>¿Cómo considera usted que ha sido el impacto de la Función de la Administración Tributaria en cuanto a la tramitación de los recursos?</p> <p>¿Cómo considera usted que ha sido la eficiencia de la Administración Tributaria en la resolución de los recursos?</p> <p>¿Cómo considera usted el cumplimiento de las normas en relación al procedimiento de los recursos administrativos?</p>	<p><b>Entrevistas</b> <b>Encuestas</b> <b>Análisis documental</b></p>	<p>Funcionarios de la DGI Contribuyentes</p>
<p><b>5. Inferir respecto de la eficacia y eficiencia de la función administrativa, en cuanto a la resolución de los recursos interpuestos en el año 2013 ante la DGI por los</b></p>	<p>5. ¿Cuál ha sido la eficacia de la función administrativa en cuanto a la resolución de los recursos interpuestos en el 2013, ante la DGI?</p>	<p>¿Cómo considera usted que ha sido el impacto de la Función de la Administración Tributaria en cuanto a la tramitación de los recursos?</p> <p>¿En una escala del 0 al 10 como valoraría usted la eficacia de la Administración</p>	<p>Entrevista Encuesta Análisis documental</p>	<p>Funcionarios de la DGI Contribuyentes</p>

<p><b>contribuyentes del municipio de Managua.</b></p>		<p>Tributaria?</p> <p>¿Cómo considera usted que ha sido la eficiencia de la Administración Tributaria en la resolución de los recursos?</p> <p>¿Cómo considera usted que es la efectividad de los recursos en cuanto al resarcimiento de los agravios causados por la administración pública en materia tributaria?</p> <p>¿De qué manera considera usted, que la Administración Tributaria demuestra eficiencia en la tramitación de los recursos interpuestos por los contribuyentes que se sienten agraviados?</p> <p>¿Qué aspectos considera usted que se puedan mejorar en cuanto a la eficiencia de la Administración Tributaria?</p>		
--	--	---	--	--

## **2. Instrumentos a utilizar para la recolección de datos.**

### **a. La encuesta**

La encuesta es uno de los instrumentos mayormente utilizados en investigaciones de diferentes contextos y por supuesto que es muy utópico pretender elaborar un instrumento que sea absolutamente válido y confiable.

Para el presente estudio se realizaron encuestas a treinta personas, instrumento que ha sido diseñado con preguntas cerradas y abiertas; Se considera que es una

forma de hacer más rápida la recolección de los datos necesarios para nuestro análisis.

## **b. La entrevista**

El presente estudioreferente al *“Análisis de los Recursos Administrativos interpuestos por los contribuyentes ante la DGI tras una resolución administrativa durante el segundo semestre del año 2013 en el municipio de Managua”*, se aplicaron entrevistas a las personas que se encargan de dirigir la Administración Tributaria y a personas conocedoras del tema tributario.

## **3. Discusión y Análisis de los Resultados**

### **a. Antecedentes y generalidades:**

En el departamento de Revisión de Recurso de la DGI, dirigido por la licenciada Juanita Alvarenga y el licenciado Roger Wilson, se reportaron en el segundo semestre del año 2013 los siguientes recursos; en cuanto a recurso de reposición se interpusieron y tramitaron 176 recursos, de los cuales se resolvieron a favor de los contribuyentes 35, de los 141 restantes se dieron 128 recursos de revisión, 4 de ellos terminaron con un arreglo entre la administración y los contribuyentes, de los 124 llevados a revisión se resolvieron 25 a favor de los contribuyentes y los 99 restantes, pasaron al tribunal de alzada TATA. Por lo general las resoluciones emitidas en revisión, se mantienen en firme en el TATA, o sea que la confirman a favor del estado.

Para la administración tributaria, las causas que dan origen a los recursos son fundamentalmente problemas contables y legales sobre la declaración del IR en la fuente de activos y pasivos. Otros aspectos considerados por la administración tributaria es que los agravios señalados por los contribuyentes tienen que ver fundamentalmente con aspectos de procedimientos o formalidades provocados por extemporaneidad de las resoluciones, sin razón del cómputo o por haberse omitido algún requisito por parte de la institución al momento que el funcionario detecta el error por parte del contribuyente o bien al momento de finalizar una auditoría,

señalado por el arto. 67 del Ctr. O bien el arto 92 del mismo cuerpo de ley referente a vencimiento de plazo para presentar las pruebas consignadas como medio de prueba en el caso de encontrar deficiencias durante la fiscalización. En estos casos el error por parte de la administración tributaria se da en cuanto a la falta de información al contribuyente que ha terminado la auditoría e informarle de los hallazgos realizados.

Si las anomalías se detectan en primera instancia se manda anular todo lo actuado y se ordena a que se dé inicio a un nuevo proceso siguiendo las normas establecidas por la Ley, aplicando la forma y el fondo.

Partiendo de los resultados presentados por el departamento de revisión de recursos de la DGI, se puede entender que la eficiencia de resolución de los recursos por parte de estos funcionarios es de aproximadamente del 64 % a favor del estado y un 36 % solamente a favor de los contribuyentes, si se toma en cuenta los 35 casos resueltos a favor, los 4 arreglos a los que se llegaron con los contribuyentes y los 25 casos que se resolvieron en revisión, entre los 99 casos presentados en apelación al TATA, en 82 de ellos se confirmó la resolución de la Administración Tributaria y 17 se reformaron a favor de los contribuyentes. (Ver anexos)

Es evidente que la mayoría de los casos son resueltos a favor del Estado, por lo que los contribuyentes se encuentran agraviados, ya que se encuentran en desventaja en cuanto a la administración tributaria, quien siempre busca obtener una mayor cantidad de recaudaciones.

Al realizar la comparación con lo expuesto por la doctrina en cuanto a la eficacia en el tiempo, se puede dejar ver que en cuanto al tiempo de emisión de resoluciones que causan agravios, a los contribuyentes la mayoría de las veces, estas resoluciones son extemporáneas y por lo tanto no tienen validez en el tiempo.

## **b. Análisis de los diferentes actores presentes en la tramitación de los Recursos Administrativos.**

En cuanto a los diferentes actores que intervienen en la tramitación de los recursos, se puede evidenciar que a pesar de lo señalado, que existe una falta de adecuación de las normas legales que regulan el ejercicio de las funciones de la Administración tributaria, lo que ha obligado a un exacerbado desarrollo normativo por vía reglamentaria; a la dispersión normativa de las piezas centrales del sistema; a la deficiente estructura lógica de las normas que regulan la materia, que no prevén de forma completamente coherente las disposiciones básicas para el desarrollo de las actuaciones de la administración (desde el nacimiento de la obligación tributaria hasta su extinción) y a la falta de adaptación de las normas tributarias a las actuales disponibilidades tecnológicas.

Se continúa dando una gran cantidad de disposiciones de carácter general dictadas por el titular de la DGI, con el fin de abrogarse derechos a realizar la tramitación de hecho directamente de los recursos presentados por los contribuyentes, basándose en la contradicción que presenta la misma ley en el artículo 2 numeral 6 de este cuerpo normativo, en el cual se sostiene que son fuentes del derecho tributario:

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

Por otra parte, los funcionarios de la administración tributaria llamados a conocer de los recursos y de su tramitación adoptan una posición complaciente con respecto a la dirección general permitiendo que su trabajo sea realizado por el titular de la administración tributaria y no por ellos que son quienes conocen en primera instancia de los recursos.

En cuanto a los contribuyentes recurrentes, estos no están preparados en la mayor parte de los casos para enfrentar una resolución que le cause agravio por parte de la administración tributaria, solo en la menor parte de los casos existe una paridad en



cuanto al manejo de la información técnica y legal necesaria para poder enfrentar una disposición de la DGI, que los afecte de manera directa en sus negocios.

En el presente “Análisis de los Recursos Administrativos interpuestos por los contribuyentes ante la DGI, tras una resolución administrativa durante el segundo semestre del año 2013.”, se ha establecido una relación histórica en cuanto a la aparición y uso de estos recursos y el hecho generador que los hace aparecer como una obligación a favor del Estado, además de esto ha sido necesario establecer los principales conceptos que rigen el derecho tributario y a las Administraciones Públicas en nuestro país, con el fin de encaminar al lector en la interpretación correcta de los términos utilizados en el presente trabajo investigativo. Siendo que de la discusión y análisis de los resultados se desprende:

### **c. Sobre las generalidades del Derecho Administrativo**

Al ser consultadas las autoridades administrativas respecto de que conocen de los actos administrativos, estos expresaron que; es toda la actividad que realizan los funcionarios al realizar sus funciones que están establecidas por las leyes de la materia.

No obstante, hacen alusión a los actos administrativos, refiriéndose a estos de una manera general y no basándose en su naturaleza jurídica que señala, que es un acto de declaración de voluntad, juicio o conocimiento expresada en forma verbal o escrita o por cualquier otro medio que, con carácter general o particular, emitieren los órganos de la Administración Pública y que produjere o no pudiese producir efectos jurídicos y que además es una actuación jurídica. Tal a como lo señalan Sendin, Miguel Ángel y Bautista Arrien, Juan.

En tanto, para los contribuyentes en este mismo sentido se les abordó respecto al trabajo realizado en el área de fiscalización de la DGI y los resultados se exponen en la siguiente tabla.

**Tabla 1: Del trabajo realizado por el área de Fiscalización de la DGI**

Opciones	Cantidad	%
<b>Bien</b>	8	27
<b>Muy bien</b>	7	23
<b>Excelente</b>	3	10
<b>Regular</b>	10	33
<b>Mal</b>	2	7

De estos resultados, se puede deducir que para la mayoría de los contribuyentes los actos administrativos tienen un comportamiento regular, seguido por otra opinión que señala que los actos administrativos tienen un comportamiento bueno, ambos criterios no permiten señalar como un buen trabajo a nivel global de la Administración Tributaria, lo cual está sustentado por la cantidad de resoluciones resueltas en contra de los administrados que han recurrido ante la DGI, por agravios sufridos por esta administración.

Siempre en el mismo sentido de las generalidades se abordó a los contribuyentes respecto al conocimiento que tienen de los recursos a que tienen derecho en el caso de que una resolución administrativa le cause agravio, y al ser abordado los administrados respecto a este aspecto los resultados fueron los siguientes;

**Tabla 2: Conocimiento sobre los recursos**

Opciones	Cantidad	%
<b>Si</b>	13	43
<b>No</b>	17	57

De estos resultados se puede evidenciar que existe una falta de conocimiento relativa sobre el uso de los recursos ante una resolución de la Administración Tributaria que agravie a los administrados. De existir mayor conocimiento de los derechos que poseen los administrados, y al por tanto contar con una mayor cantidad de recursos, se considera que la actuación de la administración pública en

la DGI, variaría en cuanto a su eficiencia. Partiendo que la eficiencia está determinada por la producción de sus efectos propios y no por su realización material, tal a como señala Sendin, Miguel Ángel, et al. (2008).

Por otra parte, los contribuyentes fueron abordados respecto al conocimiento de cómo interponer un recurso, de lo que se obtuvieron los resultados siguientes:

**Tabla 3.- Conocimiento de cómo interponer un recurso**

Opciones	Cantidad	%
<b>Si</b>	9	3
<b>No</b>	21	97

De estos resultados se puede inferir que, de una forma mayoritaria los contribuyentes desconocen a nivel particular de cómo se interpone un recurso administrativo ante la DGI.

Por lo cual tienen dos opciones, o bien aceptan las resoluciones de la administración tributaria o por otra parte tienen que buscar la asesoría legal especializada para resolver los agravios que considere que le causan las resoluciones emanadas de parte de los funcionarios de la Dirección General de Ingresos. No obstante, al ser abordados algunos funcionarios de la DGI, respecto a los elementos necesarios a ser tomados en cuenta como principales derechos de los contribuyentes ante resoluciones administrativas tributarias que puedan agraviarlos, se limitaron a responder que los deberes y derechos de estos están expresados en la ley de la materia “El Código Tributario”, sin hacer señalamientos puntuales sobre los diferentes recursos y sus características para poder tener una adecuada respuesta favorable a los usuarios que hacen uso de estos recursos.

En este sentido debemos dejar por sentado que la Administración Tributaria, se mostro hermética al hablar sobre algunos aspectos de interés, tales como su actuación durante la interposición de los recursos. Además se logró observar que los aspectos legales de las generalidades de la interposición y tramitación de los

recursos los manejan de una manera muy superficial y general, basándose fundamentalmente en los aspectos técnicos y contables.

**d. Fundamento jurídico aplicable en la interposición y tramitación de los recursos administrativos ante la DGI.**

Conocimiento de las leyes: al hablar de este tema los funcionarios públicos se limitan al Código Tributario, en cuanto a lo atinente al fundamento jurídico aplicable en la interposición y tramitación de los recursos administrativos, limitando de manera expresa lo referente a sus posibles formas de resolverlos y tramitarlos, ya que la legislación aplicable es rica en cuanto a la capacidad normativa de estos instrumentos encaminados a la defensa de los derechos de los contribuyentes.

De cuatro funcionarios abordados en la DGI, solamente la responsable del departamento de tramitación de recursos Licenciada Juana Alvarenga acierta a mencionar aparte del Ctr. A la Constitución Política de la República, como instrumento jurídico aplicable a la resolución y tramitación de los recursos.

Al hacer una comparación con la cantidad de instrumentos que regulan esta actividad de la Administración Pública, se estableció que los instrumentos disponibles para la resolución y tramitación de los recursos son entre los principales 6 instrumentos jurídicos entre los que se cuentan según lo señalado en la pirámide de Kelsen:

- La Constitución Política de la República de Nicaragua,
- El Código Tributario,
- Reglamento de la Ley Creadora de la Dirección General de Servicios Aduaneros y de Reforma a la Ley Creadora de la Dirección General de Ingresos (ley no.339),
- Ley de regulación de la jurisdicción de lo contencioso – administrativo (Ley 350) y el
- Plan Nacional de Desarrollo Humano.

De esto se desprende que en su mayoría los funcionarios manejan apenas un 17% de la legislación vigente vinculante al tema de los recursos administrativos. De allí se deduce que hay un desconocimiento del marco legal.

Sobre este mismo aspecto se les consulto a los contribuyentes, al hacerles la pregunta sobre que leyes conocen para hacer valer sus derechos ante la Administración Tributaria, se obtuvieron los siguientes resultados;

**Tabla 4.- Conocimiento de las leyes aplicables**

Opciones	Cantidad	%
<b>Conocen</b>	7	23
<b>No conocen</b>	23	77

De los resultados obtenidos en las encuestas practicadas a los contribuyentes, se puede deducir que al igual que los funcionarios públicos, se da un desconocimiento generalizado de las leyes, aplicables al tema de los Recursos Administrativos, pero en este caso la situación es más preocupante, ya que los contribuyentes que desconocen, admiten desconocer por completo a diferencia de los funcionarios que al menos manejan lo que expone el Ctr, sobre el tema. La parte que admitió conocer sobre algunas de las leyes aplicables, son personas que por lo general son representantes legales, tramitadores o tributaristas.

Por otra parte, al ser abordados los contribuyentes sobre los elementos que consideran que deben de ser regulados, en el tema de los recursos, su interposición y tramitación, se logró encontrar que para la mayoría de los contribuyentes lo más importante es que se regulen dos aspectos esenciales que a decir de estos son:

- La igualdad de oportunidades durante los procesos administrativos y
- La celeridad y legalidad de los procesos.

Estos dos aspectos están de la mano con los principios rectores del derecho administrativo tales como son a decir de la Constitución de la República, el Código

tributario y algunos tratadistas como; GIULIANI FONROUGE, BORGES Y SAIZ DE BUJANDA. En este sentido se obtuvieron los resultados siguientes:

**Tabla 5.- De los elementos que deben de ser regulados**

Opciones	Cantidad	%
Igualdad de oportunidades durante los procesos administrativos	12	40
Información oportuna de parte de la administración tributaria	3	10
Capacitación a los contribuyentes	2	7
Celeridad y legalidad en los procesos	10	33
Todas las anteriores	3	10

A partir de los resultados presentados en esta tabla se puede deducir lo señalado anteriormente, además es curioso observar que a pesar de que los contribuyentes no tienen un buen manejo de las herramientas jurídicas para interponer un recurso administrativo, además de poder llevar un control sobre la debida tramitación de los recursos interpuestos y los beneficios o perjuicios que esto le causa, la parte de la capacitación en este tema está en último lugar de los mencionados por los contribuyentes como un elemento que deba de ser regulado.

Respecto a los instrumentos que puedan hacer falta para la eficiente regulación de estos recursos, tanto los administrados como la administración pública coinciden que no existe necesidad de más leyes, que más bien lo que hace falta es la correcta aplicación de la normas existentes por parte de los administrados como por parte de los contribuyentes, además los contribuyentes han considerado de manera generalizada que hace falta un trabajo en conjunto de las instituciones y los contribuyentes.

Los contribuyentes al evaluar a la administración tributaria respecto de la aplicación de las leyes y la efectividad de los recursos, ha considerado mayormente que ha sido de manera cualitativa regular, seguido por un segmento de los encuestados que ha considerado que la aplicación de estas leyes en la tramitación de los recursos ha sido mala, ya que la ley manda a que debe de resolver el funcionario que emitió la resolución y al pedir información sobre el expediente y sus tramitación se encuentran con la explicación que está en la dirección superior, ya que el director lo tramita y lo resuelve. Por tanto los resultados obtenidos en este sentido fueron:

**Tabla 6.- Aplicación de las leyes en cuanto a la eficacia de los recursos**

Opción	Cantidad	%
<b>Buena</b>	4	13
<b>Regular</b>	18	60
<b>Mala</b>	8	27

Al ser abordados los funcionarios y algunas personas particulares sobre la calificación para medir el impacto de la normativa, se logró conocer que en una escala del 0 al 10, la nota que más se le asignó es de 7, por lo tanto se sostiene como criterio modal esta nota para la actuación de los funcionarios, lo que evidencia que la aplicación de la norma de manera coherente no es satisfactoria por parte de los funcionarios para lograr que tenga un impacto positivo sobre los contribuyentes y sobre la DGI. Y siempre en este mismo sentido los funcionarios públicos de la DGI, consideran que las normas existentes no han logrado contribuir al aumento de las recaudaciones. Y que por lo tanto es necesario mantener una continua capacitación de los funcionarios para mejorar la eficiencia por parte de estos, en la tramitación de los recursos. Esto último se conoció al ser abordados en la entrevista a los funcionarios públicos, respecto de los mecanismos que se deben de considerar en la aplicabilidad del marco legal para la tramitación de los recursos.

#### **e. Del procedimiento administrativo para la interposición de recursos ante la DGI**

Para la interpretación de este procedimiento, ha sido necesario establecer los aspectos abordados por la ley, por la doctrina y los aspectos considerados en la práctica de los procesos por parte de los funcionarios y los contribuyentes. Dado que todo proceso tributario inicia con una falta o infracción tributaria detectada por los inspectores de la DGI, a través de las fiscalizaciones y auditorías practicadas a los contribuyentes en sus domicilios tributarios de acuerdo a lo expresado en la ley en los artos. Del 22 al 24 del Ctr. Y que en su parte conducente el arto. 22 señala que:

Para efectos tributarios, las personas naturales y personas jurídicas deben fijar su domicilio dentro del territorio nacional, preferentemente en el lugar de su actividad comercial o productiva (...)

Con relación a este argumento, y buscando elementos que nos acerquen a la realidad de los procedimientos que se realizan dentro de cada proceso administrativo en la DGI, se abordó a los contribuyentes respecto al trabajo realizado por el área de fiscalización de la DGI, que es donde se inician los procesos, se lograron obtener los siguientes resultados:

**Tabla 7.- Del Trabajo del Área de Fiscalización de la DGI**

<b>Opciones</b>	<b>Cantidad</b>	<b>%</b>
<b>Bien</b>	5	17
<b>Muy bien</b>	3	10
<b>Excelente</b>	0	0
<b>Regular</b>	12	40
<b>Mal</b>	10	33

De estos resultados, se puede observar que la percepción de los administrados, es bastante negativa en cuanto a la actuación de la administración pública, ya que entre la tendencia de regular y mal se cuenta un 73 % de la opinión de las personas encuestadas, esto debido fundamentalmente basado en la falta de adecuación de



las normas en cuanto a las fiscalizaciones, las cuales están contenidas en el Arto. 72. Ctr.-el que en su parte conducente señala que; Para efectos de presentación o revisión de declaraciones tributarias, los contribuyentes o responsables, tendrán derecho a asesorarse y escoger el nombre de las firmas privadas de Contadores Públicos y/o Contadores Públicos Autorizados (CPA), para formular Dictamen Fiscal y hacer uso del mismo.

La Administración Tributaria publicará en los tres primeros meses del año fiscal, los nombres de las firmas privadas de Contadores Públicos y/o Contadores Públicos Autorizados (CPA) para formular dictamen fiscal.

Lo cual los deja en desventaja ya que estas firmas no llegan a evaluar de manera objetiva, sino más bien que llegan con el ánimo de aplicar sanciones, mediante infracciones a la presente ley. Además que se incumple con las funciones que estos tienen y designadas en la ley 476, en los numerales 2 y 5 de las funciones de la Dirección de Grandes Contribuyentes.

#### **f. De la eficacia de los Recursos Administrativos**

Al tratar la eficacia del acto recurrido en la resolución objeto de nuestro análisis es necesario dejar claro que a pesar de la debida fundamentación del recurso y la presentación de los agravios en donde se señala que “no se efectuó el análisis y apreciación objetiva de las pruebas, al igual que en el Recurso de Reposición”, El titular de la Administración Tributaria, en la parte considerativa señala que no ha lugar al recurso por cuanto no se aplicaron procedimientos alterno de contabilidad y auditoría, por impericia del manejo del sistema de registro de inventario y costos de ventas.

Se tomo además de manera subjetiva las fluctuaciones en el costo de ventas mensuales, lo que al recurrente le provoca una distorsión en el margen de rentabilidad. Además el Titular de la administración tributaria señala la irretroactividad de la ley, lo cual ya ha sido señalado dentro de uno de los principios del derecho tributario, ya que la Constitución Política de la República señala en su arto. 38, que la ley no tiene efecto retroactivo excepto en materia penal cuando

favorezca al reo, no obstante, lo señalado por el titular de la DGI, no es vinculante ya que lo relaciona con la autorización dada por el director jurídico Dr. Adolfo Rivas Reyes en cuanto a la manera de realizar la depreciación de los activos, por lo que es incorrecta esa invocación de la norma ya que se refiere a una autorización no a una ley. En este sentido se ha tomado las opiniones de los representantes de la administración tributaria y de los contribuyentes. Confrontándose a su vez con la norma tributaria y la doctrina.

Al tratar el tema de la eficacia de los Recursos Administrativos, se abordó a los contribuyentes y representantes de estos respecto a lo que ellos consideran que hace falta y es necesario para la eficiente regulación de estos elementos, obteniéndose los siguientes resultados:

**Tabla 8.- Que falta para la eficiente regulación de los Recursos Administrativos**

Opción	Cantidad	%
<b>Nuevas normativas</b>	16	53
<b>Trabajo conjunto entre institución y contribuyentes</b>	14	47

En cuanto a la justificación de la opción que predomina por parte de los encuestados, se mantiene que es necesario hacer una ley única que regule todo lo concerniente al Derecho Tributario en Nicaragua ya que hay un cuerpo normativo extenso, además de lo que se norma a través de disposiciones dictadas por la administración tributaria.

Siempre en este mismo sentido, se le abordó a los contribuyentes respecto a los aspectos que se pueden mejorar en cuanto a la efectividad de los recursos y la eficacia en el proceso por parte de la Administración Tributaria, partiendo de lo que la ley señala y las necesidades reales de los administrados sobre este aspecto, se obtuvieron los siguientes resultados:

**Tabla 9: Aspectos que se pueden mejorar en cuanto a la efectividad y eficacia en el proceso**

Opciones	Cantidad	%
Una mayor supervisión por parte del ente regulador	16	54
Protección real de los tributos	10	33
Aplicación de sanciones y penas	4	13

De estos resultados se desprende que los administrados se avocan por una mayor supervisión, en el sentido que facilite el proceso de declaración ante la DGI, ya que se considera que los mecanismos electrónicos que se están utilizando esta sentando una brecha en el manejo de la información eficiente, lo que hace que los contribuyentes presenten una mayor cantidad de problemas al momento de presentar sus declaraciones, sobre todo cuando son nuevos contribuyentes. Por otra parte se considera que debe de haber una protección real de los tributos, de tal manera que se refleja un seguimiento indebido a una sola empresa o contribuyente descuidando a los demás.

Además de ser necesaria la aplicación de sanciones en la medida señalada por el Código Tributario y no en base a disposiciones administrativas que se encuentran desligadas de la realidad que señala el cuerpo de ley ya citado.

#### **g. De la Función Administrativa en la resolución de los Recursos Administrativos**

En el recurso RES-REC-REV-078-05/2013, que nos ocupa, ha sido tramitado cumpliendo cabalmente con el desempeño de las funciones, de cada uno de los órganos que conforman la administración tributaria, ya que al realizar los supuestos hallazgos que dan inicio al proceso, los resultados son remitidos a la Dirección de

Grandes Contribuyentes de la DGI, en donde se realiza la notificación a AGROSA, dentro del plazo establecido por la ley, ya citados en el acápite de los fundamentos jurídicos de los recursos administrativos. Para la objetiva valoración de la función administrativa en la tramitación de los recursos haremos una valoración de las opiniones de los contribuyentes y de los representantes de la administración tributaria, de igual modo la valoración de lo que señala la ley de manera puntual en este sentido y la doctrina.

Los contribuyentes fueron abordados respecto del impacto de la Función de la Administración Tributaria en cuanto a la tramitación de los recursos, partiendo de la práctica con que se realizan, al respecto estos opinaron de la siguiente manera.

**Tabla 10.- Impacto de la Función de la Administración Tributaria en la tramitación de los recursos**

Opciones	Cantidad	%
<b>Muy Positivo</b>	3	<b>10</b>
<b>Poco positivo</b>	25	<b>83</b>
<b>Negativo</b>	2	<b>7</b>

De estos resultados se desprende que la opinión de los contribuyentes en sentido general no es favorable para la administración tributaria debido a que a pesar de los avances expresados por los funcionarios, las deficiencias en cuanto a la tramitación de los recursos se mantienen, solamente el 10% de los encuestados señalan como muy positivo el desempeño de la administración.

Siempre en este mismo sentido, se le abordó a los funcionarios públicos e una escala de 0 a 10, cual es la valoración que le dan al desempeño de la administración pública, y se expresaron en su mayoría que la nota que se asignan es de 7, por lo cual se ve una estrecha relación con la respuesta dada por los contribuyentes, los funcionarios señalaron que todavía es necesario seguir trabajando para alcanzar la eficacia total en los servicios y tramitación de los recursos presentados por los administrados. No obstante, al ser abordados sobre la eficiencia de la Administración

Tributaria en cuanto a la resolución de los recursos, estos expresaron que esta había sido muy buena, por lo que este equipo, considera que no hay una valoración real del desempeño de la administración en cuanto a la eficacia.

Al preguntarle a los funcionarios respecto de la efectividad de los recursos en cuanto al resarcimiento de los agravios causados por la administración pública en materia tributaria, estos expresaron que; es positiva en cuanto que el agravio una vez que se verifica que ha sido injusto se le compensa al contribuyente tal a como la ley lo señala en estos casos. Para el procurador auxiliar de la DGI, los recursos están dando mejor resultado en materia de resolución de agravios cuando estos consisten en cobros excesivos, dado a que se cuenta en la actualidad con un mejor servicio.

En cuanto la percepción de la eficiencia en la tramitación de los recursos interpuestos, los funcionarios señalan que se muestra en la agilidad con que se están resolviendo los recursos y con una respuesta más eficiente debido a la accesibilidad a los funcionarios. Sin embargo, al ser abordados respecto a los aspectos que puedan ser mejorados en cuanto a la eficiencia de la Administración Tributaria, se señala que el área más sensible es el área de recepción de documentos y escritos. Por otra parte se señala un mejor manejo de la legislación vigente en materia de derecho tributario y en especial de los recursos y el mejoramiento en la cobertura de atención a los usuarios.

Al confrontar la opinión brindada por ambas partes y lo señalado por la doctrina y las leyes se puede dejar ver que persisten irregularidades en la función administrativa de los funcionarios públicos de la DGI.

#### **h. Del análisis de la tramitación de los recursos administrativos presentados ante la DGI en el año 2013 en la ciudad de Managua.**

Para la administración tributaria, las causas que dan origen a los recursos son fundamentalmente problemas contables y legales sobre la declaración del IR en la fuente de activos y pasivos. Otros aspectos considerados por la administración tributaria es que los agravios señalados por los contribuyentes tienen que ver fundamentalmente con aspectos de procedimientos o formalidades provocados por

extemporaneidad de las resoluciones, sin razón del cómputo o por haberse omitido algún requisito por parte de la institución al momento que el funcionario detecta el error por parte del contribuyente o bien al momento de finalizar una auditoría, señalado por el arto. 67 del Ctr. O bien el arto 92 del mismo cuerpo de ley referente a vencimiento de plazo para presentar las pruebas consignadas como medio de prueba en el caso de encontrar deficiencias durante la fiscalización. En estos casos el error por parte de la administración tributaria se da en cuanto a la falta de información al contribuyente que ha terminado la auditoría e informarle de los hallazgos realizados.

Si las anomalías se detectan en primera instancia se manda anular todo lo actuado y se ordena a que se dé inicio a un nuevo proceso siguiendo las normas establecidas por la Ley, aplicando la forma y el fondo.

Los contribuyentes al evaluar a la administración tributaria respecto de la aplicación de las leyes y la efectividad de los recursos, ha considerado mayormente que ha sido de manera cualitativa regular, seguido por un segmento de los encuestados que ha considerado que la aplicación de estas leyes en la tramitación de los recursos ha sido mala, ya que la ley manda a que debe de resolver el funcionario que emitió la resolución y al pedir información sobre el expediente y sus tramitación se encuentran con la explicación que está en la dirección superior, ya que el director lo tramita y lo resuelve, lo cual está divorciado con lo que manda la ley al respecto. Por tanto los resultados obtenidos en este sentido fueron:

**Tabla 11.- Aplicación de las leyes en cuanto a la eficacia de los recursos**

Opción	Cantidad	%
<b>Buena</b>	4	13
<b>Regular</b>	18	60
<b>Mala</b>	8	27

Al ser abordados los funcionarios y algunas personas particulares sobre la calificación para medir el impacto de la normativa, se logró conocer que en una

escala del 0 al 10, la nota que más se le asignó es de 7, por lo tanto se sostiene como criterio modal esta nota para la actuación de los funcionarios, lo que evidencia que la aplicación de la norma de manera coherente no es satisfactoria por parte de los funcionarios para lograr que tenga un impacto positivo sobre los contribuyentes y sobre la DGI.

Siempre en este mismo sentido los funcionarios públicos de la DGI, consideran que las normas existentes no han logrado contribuir al aumento de las recaudaciones. Y que por lo tanto es necesario mantener una continua capacitación de los funcionarios para mejorar la eficiencia por parte de estos, en la tramitación de los recursos. Esto último se conoció al ser abordados en la entrevista a los funcionarios públicos, respecto de los mecanismos que se deben de considerar en la aplicabilidad del marco legal para la tramitación de los recursos.

## CONCLUSIONES

Al concluir el presente “Análisis de los Recursos Administrativos interpuestos por los contribuyentes ante la DGI tras una resolución administrativa durante el segundo semestre del año 2013 en el municipio de Managua”, hemos llegado a las siguientes conclusiones:

**1. En cuanto a los elementos generales del Derecho Administrativo,** se ha logrado establecer que en el recurso administrativo tomado como base del presente análisis la Resolución Administrativa No. RES-REC-REV-078-05/2013 de las nueve y diez minutos de la mañana del día doce de agosto del año dos mil trece, se logra evidenciar que hay una marcada tendencia de desconocimiento de lo que es un acto administrativo, lo que es una resolución y su tramitación, cuando esta causa agravios a los administrados.

Se pone de manifiesto además, un desconocimiento generalizado por parte de los funcionarios públicos de la DGI, en cuanto a las generalidades de los actos administrativos su importancia, características y principios rectores de los mismos.

**2. De los Fundamentos Jurídicos de los Recursos Administrativos ante la DGI:** En este aspecto se logra inferir que existe por parte de los contribuyentes y de los funcionarios, un generalizado desconocimiento del marco jurídico integral aplicable a los recursos administrativos. En nuestro análisis sintetizamos que los fundamentos jurídicos señalados se basan primordialmente en la Constitución Política, las leyes de la materia (Ley de Equidad Fiscal y el Código Tributario, sus reglamentos y reformas), y otras leyes complementarias (Ley No. 350). Pese a esto, los funcionarios señalaron únicamente como instrumentos aplicables a estos recursos: La Constitución Política y el Código Tributario, y la mayoría de los contribuyentes desconocían norma alguna a aplicar.

De este desconocimiento, se deriva de manera tácita una aplicación incorrecta o equivocada de la norma tributaria y por ende su tramitación.



Asimismo, se logró constatar que en algunos casos el código tributario riñe con la excesiva y amplia normación por parte del titular de la administración tributaria, sin menos cabo de lo establecido en el arto.2 núm. 6 se expresa que son fuentes de derecho tributario; las disposiciones de carácter general que emita el Titular de la Administración Tributaria.

**3. Del Procedimiento Administrativo para la interposición y tramitación de los recursos ante la DGI.** Este aspecto se encuentra afectado principalmente por la falta de dominio de los contribuyentes al momento de interponer los recursos o hacer un buen uso de ellos, en el momento adecuado, y por otra parte se destaca la falta de manejo de la legislación tributaria pertinente por parte de los funcionarios públicos de la administración tributaria.

**4. De la eficacia de los recursos administrativos;** en este sentido se concluye a partir del análisis efectuado, que la gran cantidad de leyes, reglamentos y normativas hacen que estos recursos no tengan la eficacia requerida para una efectiva respuesta a favor de los administrados, sumado a esto la falta de preparación integral para el manejo de los mismos por parte de los funcionarios.

**5. De la función administrativa en la resolución de los recursos administrativos.** Encontramos que existe una discrepancia entre lo que la ley señala, y lo que se regula de forma administrativa. De allí que los contribuyentes tengan en sentido general una opinión desfavorable para la administración tributaria debido a que a pesar de los avances expresados por los funcionarios, las deficiencias en cuanto a la tramitación de los recursos se mantienen.

## RECOMENDACIONES

1. **Promover la capacitación de los funcionarios y los usuarios en materia Tributaria**, de tal manera que se puedan resolver con mayor celeridad las diferencias entre la administración y los administrados.

2. Es necesario que los funcionarios de la DGI **encargados de la tramitación tengan dominio en la aplicación correcta de la legislación tributaria y las leyes anexas y conexas**. Que le permita resolver con la mayor equidad posible, de acuerdo a lo señalado por las diferentes normas, de tal manera que los procesos sean expeditos, aplicando a su vez el principio de legalidad.

3. Solicitar a **los contribuyentes al momento de inscribirse como nuevo contribuyente, el requisito de hacer un curso ofrecido por la DGI, en cuanto a la manera más fácil de tributar, sus derechos y sus deberes**, con el fin de evitar males futuros en la apertura de procesos administrativos que causan desgastes en la administración y en los contribuyentes.

4. **Promover una ley única tributaria que venga a derogar la gran cantidad de leyes, reglamentos y normativas administrativas** que existen en este sentido y ordenar la excesiva normación por parte del titular de la administración tributaria.

5. **Llevar un control diario de los recursos tramitados y resueltos**, ya que al solicitar esta información como usuario, se obtiene una respuesta vaga y oscura, ya que no permite identificar los verdaderos problemas de la administración al momento de la tramitación de los recursos. Además de no poderse evaluar el desempeño de los diferentes actores de una manera objetiva.

Se debe de implementar un libro de entradas de recursos interpuestos, en cuentas separadas, los recursos de reposición, revisión y apelación, que contenga los elementos necesarios para poder deslindar responsabilidad administrativa en el funcionario a cargo de cada expediente abierto por recurso interpuestos

## BIBLIOGRAFÍA

- Alvarez Medina, Y. (1998). *Evasión Fiscal del Impuesto Sobre la Renta en la Ciudad de Managua, durante el periodo Fiscal 1987*. Biblioteca de la Universidad Nacional Autónoma de Nicaragua, sede Managua.
- ArrienSomarriba, J.B. (2010). *Derecho Administrativo I* (Primera edición). Managua, Nicaragua: Editorial UCA.
- Asamblea Nacional (2005). Ley No. 562, Código Tributario de la República de Nicaragua. Publicada en La Gaceta Número 227 del día 23 de noviembre de 2005. Nicaragua.
- Báez Cortez, Julio Francisco, et al. (2011), *Todo Sobre Impuestos en Nicaragua*, 8ª. Ed. INIET, Managua, Nicaragua.
- Blandez, J (1985), *La investigación – acción: Un reto para el profesorado*, INDE Publicaciones. Barcelona.
- BrautigamBeer, Leonel, (1974), *Organización de la Administración Tributaria Indirecta en Nicaragua*. Managua.
- Cabanellas de la Torre, Guillermo (2006) *Diccionario Jurídico Elemental*, Ed. Porrúa, México.
- Cázares Hernández, L. & otros (1992). *Técnicas Actuales de Investigación Documental* (3ª ed.). México: Editorial Trillas.
- Constitución Política de la República de Nicaragua, con las Reformas Vigentes del 2005, Ley No, 520, 521 y 527 (206) Ed. Acento, S.A, Managua, Nicaragua.
- Denzin Norman. (1978) *La Triangulación Metodológica*. . Mc GRAW – HILL. New York.

Guerra Bustillo y Otros, Caridad W. (1987). Estadísticas.

Hernández Sampieri y Otros, Robert. (2001). Metodología de la Investigación. Mc GRAW – HILL interamericana de México, S. A. de C.V.

Jarach, Dino. Finanzas Públicas y Derecho Tributario.3ª Edición, AbeledoPerrot, Buenos Aires, 2004.

Kuri DE Mendoza, S. y otros. Manual de Derecho Financiero.

1ª Edición; Centro de Investigación y Proyecto de Reforma Judicial I, San Salvador, 1993.

Ley No. 350, Ley de Regulación de la jurisdicción de lo Contencioso Administrativo. Publicado en La Gaceta No. 140 y 141 del 25 y 26 de Julio del 2000.

López J Piura (1994). Introducción a la metodología de la Investigación Científica. Managua, Nicaragua.

López Cano José Luis (1984). Métodos e Hipótesis científica. México

López, Jairo José. (2014), Postgrado en derecho procesal y técnicas jurídicas para la defensa del estado y la buena gestión pública, PGR, Managua, Nicaragua.

Martínez Bello, Haren, et al. (2008), Alcances e Incidencias de los recursos, en la ley Penal, Laboral y Administrativo en Nicaragua, durante el periodo comprendido entre los años 1997- 2007, Managua.

Méndez, C, (2001), Metodología de la Investigación. Mc GRAW - HILL, Colombia.

Monjarrez Salgado Luis, (2005) Introducción al Estudio del Derecho, Ed. BITECSA, Managua, Nicaragua.

Plan Nacional de Desarrollo Humano, (2009- 2011), Managua, Nicaragua.

Reglamento de la Ley Creadora de la Dirección General de Servicios Aduaneros y de la Reforma a la Ley Creadora de la Dirección General de Ingresos (Ley 339), Ed. Acento. S.A. Managua, Nicaragua.

Riveros Reyes, Jorge, (1996), Revista de Derecho, Chile.

Ruiz Ramón. (2007) El método científico y sus etapas. México

Sendin, Miguel Ángel, et al. (2010), Derecho administrativo nicaragüense, Tomo I, Bibliografías Técnicas S.A., Managua –Nicaragua.

SOLER, Osvaldo Humberto. Derecho Tributario. Económico, Constitucional, Sustancial, Administrativo, Penal. 2ª Edición, Edición actualizada y ampliada; Editorial La Ley, Buenos Aires, 2005.

Villagra G, William (2007) Elementos de Derecho Administrativo, Bibliografías Técnicas S.A., Managua – Nicaragua.

## **ANEXOS**

## Anexo 1.- ENCUESTA

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE NICARAGUA- MANAGUA

RECINTO UNIVERSITARIO "RUBÉN DARÍO"

UNAN-MANAGUA

FACULTAD DE HUMANIDADES Y CIENCIAS JURIDICAS

Encuesta dirigida a todas las personas Naturales o Jurídicas que acuden a la Dirección General de Ingresos (D.G.I) como contribuyente o representante legal, con la finalidad de recopilar información respecto de los Recursos Administrativos a los que tienen derecho en casos de resoluciones administrativas que los agraven. Visto desde la perspectiva de sus principales actores. Agradecemos su amable cooperación.

Edad: \_\_\_\_\_ Municipio: \_\_\_\_\_ Fecha: \_\_\_\_\_.

1.- Conoce usted de los recursos a que tiene derecho en el caso de que una que una resolución administrativa le cause agravio

Si \_\_\_\_\_

No \_\_\_\_\_

2- Tiene usted conocimiento de la manera de interponer un recurso

Si \_\_\_\_\_

No \_\_\_\_\_

Cual: \_\_\_\_\_

3- De qué forma ha observado usted que se trabaja en el área de fiscalización en la DGI

Bien \_\_\_\_\_

Muy bien \_\_\_\_\_

Excelente \_\_\_\_\_

Regular \_\_\_\_\_

Mal \_\_\_\_\_

4- ¿Que elementos considera usted que deban de ser regulados?

a-La igualdad de oportunidades durante los procesos administrativos: \_\_\_\_\_

b- La información oportuna por parte de la Administración Tributaria: \_\_\_\_\_

c- La capacitación a los administrados o contribuyentes: \_\_\_\_\_

d- La celeridad y legalidad en los procesos: \_\_\_\_\_

e- Todo: \_\_\_\_\_

5-¿Que considera usted que falte y sean necesarios para la eficiente regulación de estos elementos?

a- Nuevas normativas: \_\_\_\_\_

Trabajo conjunto entre la institución y contribuyentes:

¿Por qué?: \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

6-¿Cómo considera usted que ha sido la aplicación de las leyes en cuanto a la efectividad de los recursos?

a- Buena: \_\_\_\_\_

b- Regular: \_\_\_\_\_

c- Mala: \_\_\_\_\_

¿Por qué?: \_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_

7-¿Qué aspectos considera usted que se pueden mejorar en cuanto a la efectividad de los recursos y la eficacia en el proceso por parte de la Administración Tributaria?

a- Una mayor supervisión por parte del ente regulador: \_\_\_\_\_

b- Protección real de los tributos: \_\_\_\_\_

c- Aplicación de sanciones y penas: \_\_\_\_\_

8- ¿Cómo considera usted que ha sido el impacto de la Función de la Administración Tributaria en cuanto a la tramitación de los recursos?

a- Muy positiva: \_\_\_\_\_

b- Poco positivo: \_\_\_\_\_

C-Negativo: \_\_\_\_\_

9-¿Cuál sería la calificación que usted utilizaría para medir el impacto de la normativa?

a- 10 (cantidad de recursos resueltos alta): \_\_\_\_\_

b- 9- 7 (pocos recursos resueltos): \_\_\_\_\_

c- 6- 4 (muy pocos recursos resueltos): \_\_\_\_\_

d- 0- 3 (deficiente resolución de los recursos): \_\_\_\_\_

e-Otra: \_\_\_\_\_

10-¿Considera usted que las normas existentes han contribuido al buen desarrollo de las recaudaciones?

a- Si: \_\_\_\_\_

b- No: \_\_\_\_\_

¿Por qué?: \_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_

11-¿Qué alternativas considera usted que deben de tenerse en cuenta en la aplicabilidad de la Ley Tributaria y en especial de los recursos de Revisión y reposición?

a- Participación de los Contribuyentes: \_\_\_\_\_

b- Involucramiento más directo de la Administración: \_\_\_\_\_

c- Evaluación del desempeño de la Administración Tributaria: \_\_\_\_\_

d- Todos: \_\_\_\_\_

¿Por qué?: \_\_\_\_\_

12. que leyes conoce usted para hacer valer sus derechos ante la Administración Tributaria

Explique: \_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_



## **Anexo2.- ENTREVISTA**

**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE NICARAGUA- MANAGUA**

**RECINTO UNIVERSITARIO "RUBÉN DARÍO"**

**UNAN-MANAGUA**

**FACULTAD DE HUMANIDADES Y CIENCIAS JURIDICAS**

La presente entrevista está dirigida a las autoridades de las principales instituciones y actores involucrados, en la Interposición y resolución de recursos administrativos en la DGI. Agradecemos su amable atención y cooperación.

Nombre: \_\_\_\_\_ Apellido: \_\_\_\_\_

Edad: \_\_ Institución: \_\_\_\_\_ Cargo: \_\_\_\_\_

Fecha: \_\_\_\_\_.

1.- ¿Qué elementos puede mencionar necesarios ser tomados en cuenta como principales derechos de los contribuyentes ante resoluciones administrativas tributarias que puedan agraviar a los contribuyentes?

2.- ¿Considera usted que los recursos administrativos resuelven los agravios causados a los contribuyentes?

3.- ¿Cuales son las principales acciones a seguir en caso de que se resuelva a favor?

4.- ¿Qué instrumentos de regulación existen actualmente?

5.- ¿Qué instrumentos considera usted necesarios y que falten para la eficiente regulación de estos recursos?

6.- ¿Cómo considera usted que es la efectividad de los recursos en cuanto al resarcimiento de los agravios causados por la administración pública en materia tributaria?

7.- ¿Cómo considera usted que ha sido la eficiencia de la Administración Tributaria en la resolución de los recursos?

8.- ¿De qué manera considera usted, que la Administración Tributaria demuestra eficiencia en la tramitación de los recursos interpuestos por los contribuyentes que se sienten agraviados?

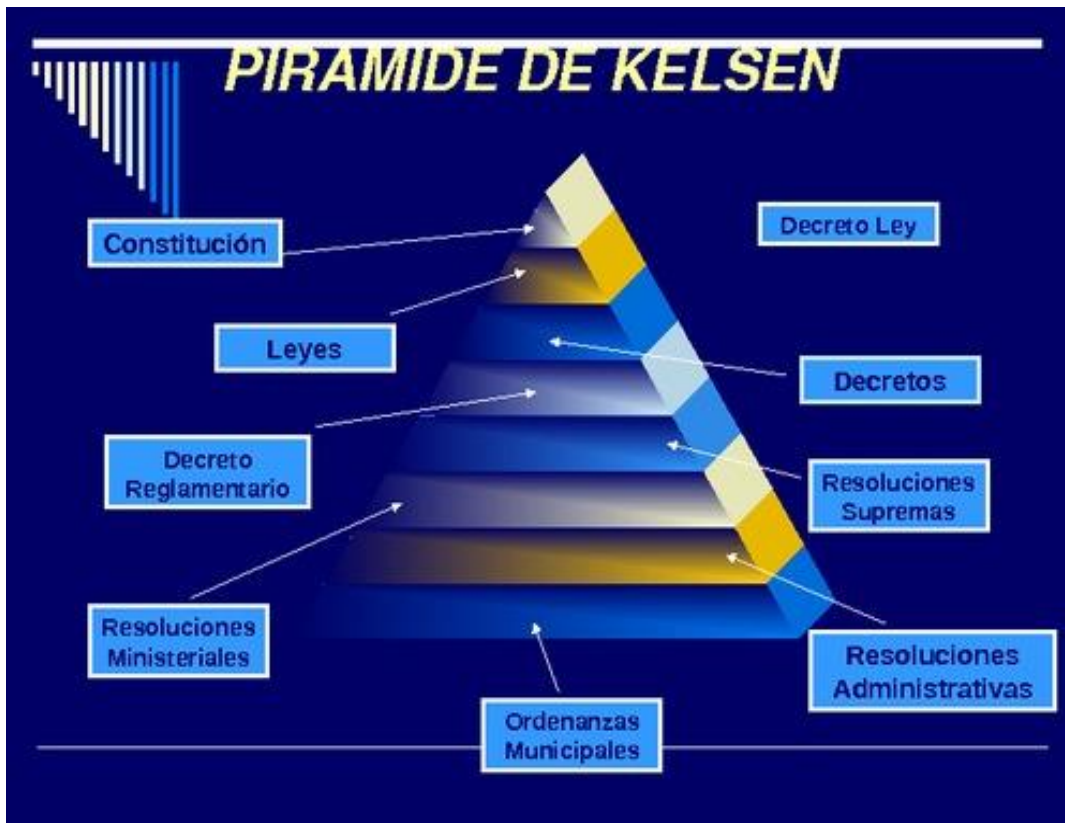
9.- ¿Qué aspectos considera usted que se puedan mejorar en cuanto a la eficiencia de la Administración Tributaria?

10.- ¿Cómo considera usted el cumplimiento de las normas en relación al procedimiento de los recursos administrativos?

11.- ¿En una escala del 0 al 10 como valoraría usted la eficacia de la Administración Tributaria?

12.- ¿Qué mecanismos considera usted importante que se deban de considerar en la aplicabilidad del marco legal en la tramitación de los recursos administrativos?

### Anexo 3. Grafica de jerarquía de las leyes



#### Anexo 4.- Cuadro de los Recursos y los Plazos.

RECURSO	REPOSICION	REVISION	APELACION
<b>BASE LEGAL</b>	Arto. 97 C. Tr	Arto. 98 C. Tr	Arto. 99 C. Tr
<b>SE INTERPONE ANTE</b>	Autoridad que dictó la resolución	Titular de la Administración Tributaria	Titular de la Administración Tributaria, quien lo traslada al Tribunal Tributario Administrativo
<b>PLAZO PARA INTERPOSICION (más el término de la distancia)</b>	8 días hábiles a partir de la fecha de notificado el contribuyente	10 días hábiles a partir de la fecha de notificado por escrito la resolución de reposición	15 días hábiles a partir de la fecha de notificado por escrito la resolución de revisión (en original y 1 copia) original se remite en 10 días a partir de la fecha de recepción de recurso
<b>PLAZO PARA LAS PRUEBAS (más el término de la distancia)</b>	10 días hábiles a partir de la fecha de notificado el contribuyente	10 días hábiles a partir de la fecha de notificado el contribuyente	15 días hábiles a partir que el titular de la AT contestó agravios
<b>PLAZO PARA RESPONDER</b>	30 días hábiles a partir de la fecha de presentación del recurso	45 días hábiles a partir del vencimiento del plazo para presentación de pruebas	90 días hábiles a partir de la fecha de recepción de expediente remitido de la A.T
<b>SILENCIO</b>	silencio positivo a favor del contribuyente si no hay pronunciamiento escrito y notificado	silencio positivo a favor del contribuyente si no hay pronunciamiento escrito y notificado	silencio positivo a favor del contribuyente si no hay pronunciamiento escrito y notificado

## **Anexo 5.- Resolución del Tribunal Aduanero y Tributario Administrativo**

### **Tribunal Aduanero y Tributario Administrativo Resolución No. 10-2014**

Tribunal Aduanero y Tributario Administrativo. Managua, diez de enero del año dos mil catorce. Las ocho y veinte minutos de la mañana.

#### **CONSIDERANDO**

##### **I**

Que la creación y competencia del Tribunal Aduanero y Tributario Administrativo están contenidas en la Ley No. 802, Ley Creadora del Tribunal Aduanero y Tributario Administrativo, Artos. 1 y 2 los que íntegra y literalmente dicen:

*“Artículo 1. Creación. Créase el Tribunal Aduanero y Tributario Administrativo, como un ente autónomo, especializado e independiente del Servicio Aduanero y de la Administración Tributaria. Tendrá su sede en Managua, capital de la República de Nicaragua y competencia en todo el territorio nacional.”* Y

*“Art. 2 Competencia. El Tribunal Aduanero y Tributario Administrativo, es competente para conocer y resolver en última instancia en la vía administrativa sobre: a) Los recursos en materia aduanera que establece el Título VIII, Capítulo I del Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano, publicado como Anexo de la Resolución No. 224-2008(COMIECO-XLIX) en La Gaceta, Diario Oficial No. 136, 137, 138, 139, 140, 141 y 142 correspondientes a los días 17, 18, 21, 22, 23, 24 y 25 de julio del 2008; b) El recurso de apelación que señala el Título III de la Ley No. 562, Código Tributario de la República de Nicaragua, publicada en La Gaceta, Diario Oficial No. 227 del 23 de Noviembre de 2005; y c) Las quejas de los contribuyentes y usuarios contra los funcionarios de la Administración Tributaria y de la Administración de Aduanas en las actuaciones de su competencia; y dictar las sanciones, indemnizaciones, multas y demás en contra de éstos.”*

##### **II**

Que el Recurso de Apelación se interpondrá en original y copia ante la Dirección General de Ingresos en un plazo de quince días hábiles, contados desde la fecha en que fue notificada por escrito la Resolución sobre el Recurso de Revisión, trasladándolo al Tribunal Aduanero y Tributario Administrativo, o en su caso mandando a llenar las omisiones en que haya incurrido el Recurrente, bajo apercibimiento de declarar de oficio la deserción del Recurso si no lo hace; en caso de admitirse el Recurso, el Apelante deberá personarse ante el Tribunal Aduanero y Tributario Administrativo, en un término de tres días señalando lugar para oír notificaciones en la ciudad de Managua, sede del Tribunal. La DGI tiene diez días para remitir el Recurso original al Tribunal Aduanero y Tributario Administrativo, y quince días para contestar los agravios, ambos contados desde la fecha que recibió el Recurso de Apelación.

Una vez que se cumplan estos plazos se deberá abrir a pruebas por un plazo común de quince días; transcurrido ese plazo se deberá fallar de conformidad al Arto. 99 CTr. En el Recurso se han cumplido con todos los requisitos y diligencias legales.

### III

Que en contra de la Resolución del Recurso de Revisión **RES-REC-REV-078-05/2013** de las nueve y diez minutos de la mañana del día doce de agosto del año dos mil trece, emitida por el Director General de la DGI, interpuso Recurso de Apelación el licenciado \_\_\_\_\_, en el carácter en que actuaba, manifestando en su escrito, parte conducente, íntegra y literalmente lo siguiente: ***“INTERPOSICIÓN DE RECURSO Y RAZÓN DE SU IMPUGNACIÓN La Resolución de Recurso de Revisión No. RES-RECREV-078-05-2013 causa agravios a mi representada, pues no se efectuó el análisis y apreciación objetiva de las pruebas presentadas al igual que en la Resolución de Recurso de Reposición, considerando el suscrito que se debe a la no aplicación de procedimientos alternos de contabilidad y auditoría y por impericia en el manejo del sistema de registro de inventarios y determinación de costos de ventas que lleva la empresa, lo que ha limitado a los Señores Auditores a establecer un criterio razonable que justifique los ajustes pretendidos, alejándose así de la objetiva pretensión jurídica de la Ley de Equidad Fiscal para la determinación de la renta neta imponible sujeta al cálculo del Impuesto sobre la Renta, por lo que de conformidad con el Arto. 99 del Código Tributario, interpongo como en efecto lo hago, formal RECURSO DE APELACIÓN, en contra de la Resolución de Recurso de Revisión No. RES-REC-REV-078-05-2013. IMPUGNACION DE LOS AJUSTES: Expongo uno a uno los ajustes objetos de impugnación: 1.- COSTO DEVENTA: C\$16, 186,812.35 1. 5014 AFECTACION MANUAL COSTO DE VENTAS C\$11, 916,879.33; 2.5121 COSTOS POR AJUSTES AL INVENTARIOS C\$4, 269,933.02 Justificación del ajuste - D.G.I.: Inconsistencia en las pruebas documentales presentadas, visibles en los folios números 275, 2996, 3025 al 3030, 3033 y 3024 del expediente de auditoría. 1. 5014 AFECTACION MANUAL COSTO DE VENTAS C\$11, 916,879.33 Del valor total del ajuste por afectación manual al costo de ventas únicamente objetamos la suma de C\$10, 907,057.00.***

*Considero necesario para mejor proveer, reproducir los argumentos que rebaten este ajuste, lo que sin lugar a duda tendrá como consecuencia desvanecer tal determinación. - Origen de los ajustes al Costo de Ventas Es preciso señalar e insistir que se determinaron fluctuaciones en el costo de ventas mensual que distorsionaron en exceso el margen de rentabilidad bruta que comparado con los datos históricos manejados contable y financieramente para esta actividad no era nada razonable, esta situación fue determinada en los procesos manejados en las entradas y/o determinación del costo de ventas en el nuevo sistema informático de control de inventarios. Por lo tanto, los ajustes formulados obedecieron en su mayoría a ajustes forzados manualmente (débito y crédito) para fines de acercarnos a la realidad de la rentabilidad bruta previo a las Juntas Directivas mientras se identificaba la razón del problema interno en el módulo informático de inventarios. El registro de estos ajustes manuales se realizó durante el año 2008 (enero a diciembre) y los mostramos en el auxiliar de la cuenta No. 5011 Costo de Ventas detallados en los folios No. 0000014 al No. 0000022, estos ajustes por diversos conceptos fueron realizados dentro de todo el período contable*

señalado y sujeto a reparo, correspondiendo estas aplicaciones a los asientos contables de diario clasificados como No. 3 y 4 dentro del auxiliar contable señalado. -

**Asientos contables de diario No. 3 y No. 4** En evaluación integral realizada al auxiliar contable de la cuenta No. 5011 Costos de Ventas logramos determinar que los asientos de diario (débito/crédito) No. 3 y No. 4, dentro de los cuales está incluido el ajuste por C\$10, 907,057.00 registrado en el mes de julio 2008, presentaron a nivel pormenorizado asientos de ajustes por las siguientes operaciones totales al final del año 2008: **Movimiento; Monto C\$; Débito Total; 65,040,115.18; Crédito Total; 64,810,451.04; Variación; 229,664.14;** Como ustedes observaran, es evidente que los ajustes contables débito/crédito forzados de manera manual durante todo el año 2008 distintos al costo de ventas originado por la facturación de mercancía impactaron endicha cuenta y por ende en la renta sujeta al pago de IR anual en apenas C\$229,664.14, **quedando constancia de la reversión** y compensación dentro del total de movimientos por ajustes a dicha cuenta y que los C\$10, 907,057.00 registrados en el mes de julio y sujetos a ajustes por parte de la auditoría fiscal quedaron **compensados** entre los asientos débito- crédito registrados, no incrementando en esa proporción el costo de ventas reclamado al final del período fiscal y por ende en la determinación de la renta imponible antes del cálculo del IR anual. Sin embargo, por el contrario al ajuste compensado para establecer razonabilidad en el margen bruto. Dentro de esta revisión integral a los movimientos de todo el año 2008, logramos determinar que los ajustes efectuados por la suma de C\$5, 118,775.74 en concepto de bonificaciones y pérdidas de inventarios, se mezclaron entre los ajustes No. 3 y No. 4 forzados manualmente cuando estos se encuentran debidamente soportados y detallados en los folios No. 0000014 y No. 0000022, impidiendo equivocadamente el reclamarlos para fines de renta imponible fiscal, lo que si conllevó exceso en el pago del IR anual de dicho período, al quedar compensados de manera equivocada dentro de estos ajustes. Por esa razón, insistimos que el ajuste formulado por la Dirección de Grandes Contribuyentes no puede evaluarse por mes, sino de manera integral por todo el período contable y/o fiscal, pues la determinación de la renta neta gravable del IR es por el período anual concluido. Alcance y procedimientos de auditoría Sin el ánimo de cuestionar la labor realizada por el equipo de auditoría fiscal, al parecer se enfocaron en el valor material como ajuste para un mes (Julio 2008) en la cuenta de Costo de Ventas por C\$10, 907,057.00, sin observar objetivamente que antes a ese ajuste la cuenta No. 5011 Costo de Ventas presentaba saldo con naturaleza acreedora de C\$3, 430,731.37, y posterior a esa fecha durante los meses subsiguientes hubo otros ajustes relacionados débito-crédito, los que al final del año generan un saldo neto por esos ajustes y afectación a dicha cuenta hasta por la suma de C\$229,664.14. Es evidente que el examen con fines tributarios realizado por el equipo de auditoría fiscal de la Dirección General de Ingresos a los estados financieros de mi representada, carece del análisis contable indispensable para establecer criterios razonables que permitan la determinación de la renta imponible conforme al principio de legalidad y justicia tributaria. La falta de análisis referida en el párrafo anterior, causa grandes agravios a la compañía, pues dicha omisión impide lograr un alcance objetivo que concluye en la determinación de un ajuste subjetivo al costo de ventas, el cual fue compensado en el transcurso del año fiscal, no impactando en los resultados que afectan la renta imponible sujeta a pago de IR. Base legal impugnación del ajuste Por lo

tanto, el ajuste formulado por C\$10, 907,057.00 con los asientos detallados en auxiliar contable a la cuenta de costo de ventas, incluido el registro por la suma ajustada, queda justificado, soportado y desvanecido por no disminuir y/o formar parte del costo de ventas reclamado al cierre del período fiscal, del que forman parte únicamente las operaciones propias del costo de ventas y que de conformidad a lo establecido en el numeral 3 del Arto. 12 de la Ley de Equidad Fiscal y Arto. 23 de su Reglamento nos otorga el derecho para su deducción. 2.5121 COSTOS POR AJUSTES AL INVENTARIOS CS4, 269,933.02 Al igual que en el ajuste anterior, considero necesario para mejor proveer, reproducir los argumentos que rebaten este ajuste, lo que sin lugar a duda tendrá como consecuencia desvanecer tal determinación. Origen del ajuste El ajuste objeto de impugnación tuvo su origen en resultados de auditoría practicada por la firma PWC (ver Folio No. 0000257) y fue determinado sobre la base de excesos de costos en registro de liquidación de importaciones en entrada de productos, como también en productos que presentaron costo cero, obteniendo como resultado neto en ambas operaciones la suma ajustada por C\$4, 269,933.02. Es preciso señalar que la auditoría financiera practicada por PWC infirió en que los productos sujetos al ajuste terminaron con existencias superiores al cierre del período fiscal versus las originadas en la liquidación de la importación que generó el error y por lo tanto la partida razonable fue disminuir el costo en exceso del saldo final de inventario presentado al 31 de diciembre de 2008 y por ende tener el mismo efecto en el inventario inicial del año 2009. Así mismo, el ajuste a nivel contable fue registrado en el período 2009 (ver Folio No. 0000258 del expediente fiscal), sin embargo, la declaración anual fue presentada sobre la base de los estados financieros auditados contemplando ese ajuste. Este asiento por disminución al inventario final determinado por PWC automáticamente elevó el costo de ventas del período 2008 y de manera consistente, la baja de dicho ajuste en el inventario inicial 2009 disminuyó el costo de ventas a determinar en este año 2009. Es evidente que el impacto en los resultados tendría que ser en uno de esos dos períodos, por lo que la conceptualización y corrección del exceso tuvo por fin dejar el inventario en existencia con sus costos corregidos en el año en que se presentó el error (2008) apegándonos a la base de causación (base de acumulación o devengo) que establece la LEF, por lo que la disminución del inventario en 2008 baja la renta imponible fiscal al momento de determinar el costo de ventas pero le disminuye en el año 2009 según se muestra en el siguiente cuadro: Descripción; ESCENARIOS; Contable; Ajustado; Contable; Ajustado; 2008-1; 2008-2; 2009-1; 2009-2; Inventario Inicial; 145,372,424.90; 145,372,424.90; 97,969,458.32; 93,699,525.13; Más Comp. Netas; 353,020,782.55; 353,020,782.55; 353,020,782.55; 353,020,782.55; Disponible para venta; 498,393,207.45; 498,393,207.45; 450,990,240.87; 446,720,307.68; Menos; Inventario Final 08; 97,969,458.32; 97,969,458.32; 85,000,000.00; 85,000,000.00; Reversión costo exceso PWC; 4,269,933.19; Inv. Final Neto; 97,969,458.32; 93,699,525.13; 85,000,000.00; 85,000,000.00; Costo de bruto 2008; 400,423,749.13; 404,693,682.32; 365,990,240.87; 361,720,307.68; Menos.; Débitos a proveedores; (12,671,517.32); (12,671,517.32); (12,671,517.32); Costo de venta neto 2008; 387,752,231.81; 392,022,165.00; 353,318,723.55; 349,048,790.36; Variación = Ajuste PWC; 4,269,933.19; (4,269,933.19); Obviamente, si la auditoría aplica este asiento contable como ajuste fiscal y por ende no reconoce el costo de ventas por exceso en el 2008, tampoco debe mantener la baja en inventarios en ese año, la que debió incrementar en el 2009 para



reclamarnos la misma suma ajustada en concepto de costo de ventas y que se observa en el cuadro anterior, evitando que si se efectuara auditoría fiscal al año 2009 se desconociere tal registro. Este exceso no afectó el registro del pasivo contable por esas compras lo que podrán confirmar al ver los Folios Nos. 0000295 y No. 0000303 del expediente fiscal, relativos a los proveedores de esos productos, demostrando la sobrevaluación a la existencia final de inventarios por registro equivocado. **Auxiliar contable y asientos de diario** Observarán en auxiliar contable del período 2008 y 2009 de la cuenta de inventarios que el ajuste determinado por la auditoría fue registrado en el año 2009 y debitado a la cuenta de inventarios con crédito a las utilidades o pérdidas acumuladas, demostrando la baja en el inventario y por ende el no impacto en el costo de ventas de ese año, confirmando que la declaración anual IR se elaboró con base a los estados financieros auditados del 2008, no reclamando dicho exceso en el año 2009. **Base legal impugnación del ajuste.** Por lo tanto, el ajuste formulado por C\$4, 269,933.02 con los asientos detallados en auxiliar contable de la cuenta de inventarios, registro del pasivo, cancelación de esa obligación, soporte de auditoría financiera y cuadro ilustrativo sobre el impacto del ajuste, queda justificado, soportado y desvanecido de conformidad a lo establecido en el numeral 1 y 3 del Arto.12 de la Ley de Equidad Fiscal y Arto. 23 de su Reglamento el cual nos otorga el derecho a su deducción. Es importante señalar que los ajustes efectuados por la compañía, en su momento trataron de establecer razonabilidad de los márgenes de comercialización establecidos para nuestra actividad producto de omisiones de configuración en nuestro sistema informático sobre el manejo de costos por entradas y salidas de productos que venían a distorsionar la rentabilidad razonable en esos meses. Omisión que determinamos con base a la experiencia en el mercado según los indicadores que nos establecen nuestras estadísticas históricas, sin embargo, estos ajustes aplicados en distintos meses del período auditado no pueden ser considerados de manera aislada al costo determinado al concluir todo el ciclo de la actividad comprendida de enero a diciembre de 2008, debido a que el costo al final del período contable es evaluado de manera integral determinando si fue registrado conforme a la documentación procesada y método de valuación de costos establecido en las políticas contables, por las siguientes razones: 1. Al no ser fiable la información de costos generada por el sistema informático, debemos aplicar las prácticas y normas contables que nos lleven a determinar la razonabilidad del costo de ventas a registrar y que evidencien que las sumas asociadas en dicha determinación están debidamente soportadas, por lo tanto, para mayor entendimiento de la auditoría fiscal procedimos a replantear la determinación del costo de la manera siguiente: •Integración del sistema de registro analítico para el proceso exhaustivo de control y manejo de inventarios detallando cada uno de los conceptos que le integran, incluidos aquellos conceptos de entradas y salidas de inventarios que no deben afectar el costo de ventas, siendo los siguientes: Inventario Inicial = corresponde al inventario final al 31 de diciembre de 2007 resultante del inventario físico a esa fecha y remitido a la Dirección de Grandes Contribuyentes. Compras Totales = corresponde al total de compras realizadas de enero a diciembre de 2008, debidamente soportadas e ingresadas al sistema informático. Devoluciones sobre compras = devoluciones efectuadas a los proveedores debidamente documentadas. Salidas de inventarios distintas al costo de ventas = corresponde a salidas de productos en concepto de bonificaciones, degustaciones, etc., que no deben afectar el costo de ventas. Inventario final = corresponde al inventario final al 31 de diciembre de 2008

resultante del inventario físico a esa fecha y remitido a la Dirección de Grandes Contribuyentes. De la aplicación de este sistema determinamos el costo de ventas contable resultante de operaciones debidamente documentadas, este es comparado con el costo proporcionado por el sistema informático, de ahí la determinación de la variación total del costo al cierre del período, que de acuerdo a su materialidad está sujeta a seguimiento. Obviamente, la variación determinada producto de omisiones de configuraciones en nuestro sistema informático de los costos procesados por el sistema y que resulta distinto al obtenido por la integración del 100% de los documentos que le soportan, fue sujeta a seguimiento, determinando inconsistencia en costos por entradas de productos mal digitadas que sobrevaluaban el costo y en algunos casos de inconsistencias en cálculo internos del sistema en la determinación del costo promedio ponderado y también análisis del kardex de muestras de ítem de productos donde se observa tal situación y que ustedes también podrán elegir de manera aleatoria para confirmarlo. Por lo tanto, con la integración por concepto y soporte documental de los movimientos de inventarios podemos afirmar que de manera global el costo reclamado al final del año fiscal se encuentra debidamente soportado para su debida deducción conforme la Ley de Equidad Fiscal, dejando sin efecto el criterio de intentar hacer valer ajustes al costo efectuados en meses distintos, cuando estos pasan a formar parte del ajuste total al cierre del ciclo contable conforme el procedimiento contable y documental descrito, no teniendo incidencia de manera independiente según lo documentado. **II.- GASTOS DE DEPRECIACIÓN ACTIVOSFIJOS: C\$2, 530,375.31** Justificación inicial del ajuste - D.G.I.: "...verificamos que su solicitud del once de marzo del año dos mil nueve para depreciar a un plazo de cuarenta años en vez de los veinte que establece el arto. 57 del Reglamento de la Ley de Equidad Fiscal. .. Fue atendida... con referencia DJT/DET/211/04/2009 de fecha catorce de abril del mismo año (2009) y debido a que en materia fiscal la ley no tiene carácter retroactivo la nueva cuota de depreciación surtiría sus efectos legales a partir del período especial dos mil nueve." (la negrilla y el subrayado es de parte del recurrente.) Base Legal del ajuste D.G.I.: Alegato de no retroactividad de la Ley. Razón de impugnación del ajuste: Causa agravio a mi representada tal aseveración, pues dicho ajuste obedece a la falta de análisis, alcance y reconocimiento objetivo de los derechos que la Ley de Equidad Fiscal (vigente a la fecha del caso), concede a los contribuyentes en este caso a mi representada. Honorables Miembros del Tribunal, planteo ante vosotros el sustento legal que demerita la pretensión mal fundada de la Dirección General de Ingresos, pudiendo vuestra autoridad apreciar conforme a sus conocimientos y pericia en la aplicación correcta de la ley fiscal, que la razón de impugnación de mi representada se encuentra conforme a derecho. La Ley No. 453 "Ley de Equidad Fiscal", publicada el seis de mayo del año dos mil tres en la Gaceta, Diario Oficial número 82, en su artículo 12 numeral 9: consagra sin lugar a duda el origen del derecho de mi representada, expresando: Arto. 12 **Deducciones.** Al hacer el cómputo de la renta neta se harán las siguientes deducciones: **9.** Una cuota de amortización o depreciación necesaria para renovar o sustituir los bienes de activos diferidos y activos depreciables, necesarios o propios para la existencia o mantenimiento de la fuente productora de renta gravable. En alusión a la deducción legal referida en el párrafo anterior, el artículo 19 del mismo cuerpo normativo determina la aplicación del método de línea recta aplicado en el número de años que de conformidad con la vida útil de dichos activos se determinen en el reglamento de la ley, remitiéndonos

entonces al Arto. 57 numeral 1 inciso b) del Reglamento de la LEF (Arto. 63 ya corrida la numeración), donde se establece: Arto. 57 **Cuotas de depreciación y amortización**. Para la aplicación del artículo 19 de la Ley, se establece: Las cuotas anuales a deducirse de la renta bruta como reserva por depreciación basada en el método de línea recta-costo o precio de adquisición entre la vida útil del bien, serán determinadas así: 1. Para edificios: a) Industriales 10% (diez por ciento), b) Comerciales 5% (cinco por ciento). Es de conformidad con los artículos pre citados que mi representada ha aplicado para fines fiscales, la depreciación del activo fijo objeto del ajuste tal como lo manda la ley: a 20 años, o sea 5% anual. No debe confundirse jamás con el registro de depreciación que se lleva para fines financieros a 40 años pues no afecta de ninguna forma a la Administración Tributaria ni contradice lo establecido en la Ley, siendo que para efectos tributarios se hace la debida conciliación fiscal, tal como lo podrán apreciar en los registros auxiliares de la empresa, los cuales se adjuntan a detalle (Folio No. 000003 al No.0000013). La decisión de depreciar para fines financieros a 40 años y no a 20, es una decisión exclusiva de la compañía que obedece a sus proyecciones financieras, debiendo salvaguardar las normativas fiscales, lo que ha sido subsanado en todo momento en la conciliación fiscal, la aplicación de dicha decisión no está en dependencia de una autorización del fisco, pues no existe ley, reglamento ni normativa administrativa que así lo mande y de conformidad con la Constitución Política de la República en su Arto. 32, expone: “Ninguna persona está obligada a hacer lo que la ley no mande, ni impedida de hacer lo que ella no prohíbe.” Es bajo la observancia de esa máxima constitucional y de manera muy acertada que el Director Jurídico, Doctor Adolfo Rivas Reyes en su comunicación DJT/DET/211/04/2009 con fecha 14 de abril del año 2009, reconoce la procedencia de tal acción financiera, además de dejar plasmado para efectos de salvaguardar el deber fiscal, la forma correcta para fines tributarios: “Sin embargo, para efectos contables y de presentación de Estados Financieros, esa empresa puede depreciar el activo fijo en el plazo solicitado, para lo cual fiscalmente deberá realizar anualmente la conciliación de las cuotas de depreciación deducibles del IR conforme el plazo de los 20 años ...” Nótese bien que la comunicación no expresa: SE AUTORIZA proceder o SE AUTORIZA aplicar dicho procedimiento, pues no es atribución del Director Jurídico autorizar las decisiones empresariales que no perjudican de ninguna manera al fisco, lo que el Director Jurídico expresa es: “esa empresa puede”, ya que se ubica en reconocer ese derecho o potestad de la empresa en los asuntos propios de la compañía. Es por todo lo planteado que la justificación del ajuste que mantiene el Director General de Ingresos bajo el argumento de “irretroactividad de la ley”, debe desvanecerse y dejarse sin efecto legal en salvaguarda de la seguridad jurídica que debe observarse conforme ley. La irretroactividad de la ley se refiere a que la nueva ley carecerá de fuerza en el pasado, pues la ley obliga o da derechos a partir de su formal publicación y después de transcurrido el tiempo necesario para que se tenga conocimiento de ella. En definitiva los alegatos de la Administración Tributaria se encuentran fuera de lugar, pues no se trata de aplicar retroactivamente un derecho otorgado en nueva ley (la comunicación del Director Jurídico no es una ley), si no la aplicación de un procedimiento financiero que no afecta al fisco y del cual no existe impedimento legal para su aplicación pues se da continuidad en la deducción por depreciación calculado conforme a la Ley de Equidad Fiscal ya citada. **III.- OTROS GASTOS DE OPERACION 2.8402.02 PERDIDANO REALIZADA DIF. CAMBIARIA CXP**

C\$2, 684,451.99 **Justificación del ajuste - D.G.I.:** “...esta autoridad Administrativa Tributaria considera que dichas pruebas concernientes a los ajustes por pérdida no realizada diferencial cambiario CxP..., contravienen lo establecido en el numeral 2 del Arto. 90 de la Ley No. 562 Código Tributario de la República de Nicaragua, que literalmente dice: “Medios de prueba. 2 Los documentos, incluyendo fotocopias debidamente certificadas por Notario o por funcionarios de la Administración Tributaria, debidamente autorizados, conforme la Ley de Fotocopias.” Señores Miembros del Tribunal Tributario, es evidente que la autoridad Administrativa Tributaria no tuvo interés en resolver de forma objetiva respecto a este ajuste, ya que ni siquiera se dignó a conocer el procedimiento expuesto en el recurso de revisión que conoció, pues no expresa en su considerando análisis al respecto, si no que se ha limitado a expresar que los documentos no se encuentran certificados por Notario Público, cuando en realidad el artículo 90 del Código Tributario de la República de Nicaragua, no determina como requisito para que un documento sea aceptado como prueba que se encuentre certificado por Notario Público, el artículo referido más bien establece los medios de prueba que pueden ser invocados, exponiendo entre ellos en el numeral 2. “Los documentos, incluyendo fotocopias debidamente certificadas por Notario o por funcionarios de la Administración Tributaria, debidamente autorizados, conforme la Ley de Fotocopias.”, en este sentido, constituyen prueba los documentos que sirvan para aclarar, evidenciar, exponer o confirmar lo alegado por la parte que tiene la carga probatoria, incluyendo (además, también) las fotocopias certificadas. Por su parte el artículo 91 del mismo cuerpo legal establece: Respaldo documental. Arto. 91. Se reputarán legítimos, salvo prueba en contrario, los actos del contribuyente realizados por sí o sus funcionarios, o empleados, mediante la emisión de documento, siempre que dichos documentos contengan los datos e informaciones necesarias para la acertada comprensión del contenido del respectivo acto y del origen del mismo. De igual forma, se reputarán legítimos, salvo prueba en contrario, los actos del contribuyente que gocen de la autenticación de la autoridad competente, así como la de los fedatarios públicos. A continuación expongo para mejor proveer, los argumentos técnicos que demeritan el ajuste tratado. Origen del ajuste por diferencia cambiaria Las operaciones deudoras y acreedoras (pérdida y ganancia) por diferencial cambiario son calculadas y generadas directamente por el sistema informático sobre la base de movimientos y/o saldos históricos mensuales por activos y pasivos convenidos con riesgo cambiario. El reporte generado para este fin, detalla las cuentas y documentos que le dieron origen, sean estas deudoras o acreedoras, desglosando los números de referencia Batch descritos en el cuadro de ajustes y que son vinculados con los asientos registrados en los auxiliares contables de la cuenta de pasivo y resultado que le corresponde. El registro de estas transacciones es efectuado de la siguiente manera: a. Diferencial cambiario no realizado Corresponde al diferencial causado sobre los saldos convenidos con riesgo cambiario con cada proveedor o acreedor al cierre de cada mes y es registrado en cuenta transitoria de pasivo cambiario No. 1.3140.99 Diferencial Cambiario no Realizado CxP, contra la cuenta de resultados No. 8402.01 Ganancia no Realizada Diferencial Cambiario CxP y 8402.02 Pérdida no Realizada Diferencial Cambiario CxP Este saldo es reversado de ambas cuentas en el mes siguiente, no surtiendo efectos ni en pasivos ni resultados, salvo el diferencial cambiario causado en el último mes del año fiscal que termina, el cual se reversa en el primer mes del año fiscal siguiente. A manera ilustrativa muestro a continuación los

movimientos registrados en el libro mayor de la cuenta 1.3140.99, con su reversión de asientos en el mes de enero 2009: Fecha; Batch No.; Debito; Crédito; Saldo; 31/05/2008; 49565;1,131,915.69; 1,131,915.69; 06/06/2008; 49565; 1,131,915.69; 30/06/2008; 49774;1,587,060.79; 1,587,060.79; 07/07/2008; 49774; 1,587,060.79; 31/07/2008; 58521;1,266,471.24; 1,266,471.24; 04/08/2008; 58521; 1,266,471.24; 31/08/2008; 65422;1,259,272.74; 1,259,272.74; 01/09/2008; 65422; 1,259,272.74; 30/09/2008; 65968;1,721,047.38; 1,721,047.38; 01/10/2008; 65968; 1,721,047.38; 31/10/2008; 66138;2,436,799.99; 2,436,799.99; 31/10/2008; 74420; 1,530,980.53; 3,967,780.52; 03/11/2008;66138; 2,436,799.99; 1,530,980.53; 03/11/2008; 74420; 1,530,980.53; 30/11/2008; 76007;2,026,660.08; 2,026,660.08; 01/12/2008; 76007; 2,026,660.08; 31/12/2008; 85446;2,229,050.67; -2,229,050.67; 31/12/2008; 76244; 2,603,212.96; 374,162.29; 31/12/2008;82388; 1,309,314.13; 1,683,476.42; 31/12/2008; 84361; 1,000,975.57; 2,684,451.99;01/01/2009; 85446; 2,229,050.67; 4,913,502.66; 01/01/2009; 2,603,212.96; 2,310,289.70;01/01/2009; 82388; 1,309,314.13; 1,000,975.57; 01/01/2009; 84361; 1,000,975.57; Como observarán, dentro del período contable los asientos de un mes son reversados en el mes siguiente, salvo el diferencial cambiario causado en el mes de diciembre de 2008 y correspondiente al ajuste que estamos impugnando, el cual fue reversado en el mes de enero 2009 y que de manera equivocada y consistente en los siguientes períodos fiscales hemos disminuido de los gastos por diferencial en dichos períodos y que no fueron integrados como partida de conciliación fiscal llevándonos a cancelar IR sobre esos montos en los períodos subsiguientes al 2008. Esto lo podrán confirmar como ejemplo en conciliación fiscal de la declaración anual IR del 2009, donde no observarán partida de conciliación por el monto de C\$2, 684,451.99 disminuyendo la renta de ese año, por haberse compensado en el mes de enero 2009. b. Diferencial cambiario realizado Corresponde al diferencial cambiario generado al momento del pago de activos y pasivos convenidos con riesgo cambiario y es registrado en cuenta de resultado al momento de efectuar el pago, impactando en los gastos del período en el momento del desembolso, salvo en el último mes del período fiscal en que es registrada la provisión diferencial causado, según comentamos en anterior inciso "a". Base legal impugnación del ajuste Por lo tanto, el ajuste formulado por C\$2,684, 451.99 con los asientos detallados en auxiliar contable de la cuenta de pasivo y resultados por concepto de diferencial cambiario y soportado con reporte de cálculos a nivel de detalle generados por el sistema y comprobado con los estados de cuenta de proveedores, queda justificado, soportado y desvanecido de conformidad a lo establecido en el numeral 1 del Arto. 12 de la Ley de Equidad Fiscal y Arto. 23 de su reglamento el cual nos otorga el derecho a su deducción. **I OTROS INGRESOS C\$147,161.83 GASTOS NO SOPORTADOS** **Justificación impugnación del ajuste:** La suma impugnada se encuentra dentro del ajuste total por C\$402,100.40 y como bien señala la Administración Tributaria, tuvo su origen en la depuración de cuentas. El procedimiento de depuración contable conlleva revisión detallada de los asientos registrados en la cuenta analizada, determinando variantes que pueden incrementar o disminuir el valor de los registros efectuados, pudiendo encontrar de manera adicional reclasificaciones y omisiones en dichos asientos, por lo que toda la información está debidamente detallada en auxiliar y le presentaremos para un mejor entendimiento del origen del ajuste un nuevo detalle y soportes que le justifican y por ende confirman su deducción conforme a ley. BASES LEGALES Y

*TECNICAS QUE SUSTENTAN EL RECURSO: Nuestra argumentación se sustenta estrictamente en lo consignado en el Arto. 12 numerales 1, 3 y 9, Art.19 de la Ley No. 453 “Ley de Equidad Fiscal y Arto. 57 de su Reglamento (Arto. 63 ya corrida su numeración). Arto. 93, 95 y 99 del Código Tributario de la República de Nicaragua. PERJUICIOS DIRECTOS O INDIRECTOS: 1. Señores Miembros del Tribunal Tributario Administrativo, con el respeto que su autoridad me merece, vengo a impugnar y a recurrir de la Resolución de Recurso de Revisión No. RES-REC-REV-078-05-2013 que establece ajustes no sustentados adecuadamente conforme a ley y los procedimientos contables y de auditoría, ya que dichos ajustes causan perjuicios a las finanzas de mi representada. PETICION: Por lo antes expuesto y en base a los argumentos de hecho y de derecho os pido: 1. Dar trámite al presente recurso de Apelación por estar presentado en tiempo y forma. 2. Se me dé la debida intervención de ley. 3. Decrete la suspensión del acto contra el cual se recurre de conformidad con el Arto. 95CTr. 4. Ordenéis abrir el periodo de pruebas.” (HASTA AQUÍ LA TRANSCRIPCIÓN).IV Que en referencia a la Apelación interpuesta por el licenciado \_\_\_\_\_, en la calidad en que actuaba, el Director General de la DGI, en su contestación de agravios manifestó en la parte conducente, íntegra y literalmente lo siguiente: “Expresa el representante legal de la parte apelante -----, RUC No. -----, que impugna la Resolución de Recurso de Revisión No. RES-REC-REV-073-05/2013, porque a su criterio, los ajustes contenidos en dicha Resolución, fueron efectuados sin el merecido análisis y apreciación objetiva de las pruebas que presentó dicho representante en nombre de su mandante, señalando que la Administración Tributaria no ha aplicado un criterio razonable que justifique conforme a la Ley de Equidad Fiscal, los ajustes que le han sido aplicados en el Impuesto sobre la Renta del Período Fiscal especial enero a diciembre del año dos mil ocho (2008). A las expresiones de la parte apelante tengo a bien contestar, señores del Tribunal Aduanero y Tributario Administrativo, que todos y cada uno de los ajustes que fueron realizados en los registros contables de las cuentas que generan el monto del Impuesto sobre la Renta del Período Fiscal especial enero a diciembre del año dos mil ocho (2008) de la renta gravable del ejercicio de la actividad económica de la parte apelante \_\_\_\_\_, RUC No. \_\_\_\_\_, han sido formulados en apego a las normas contenidas en la Legislación Tributaria Nicaragüense, lo que puede ser constatado en los documentos que guardan los registros de la auditoría practicada y que rolan en el expediente de la Dirección General de Ingresos del presente caso que se encuentra en vuestra sede. Igualmente contesto que los alegatos, los elementos y documentos presentados por el representante del recurrente en calidad de medio de prueba, fueron debidamente valorados conforme al análisis y estudio efectuados por esta instancia para emitir la debida resolución de los hechos planteados en la presente situación, encontrándose que existe inconsistencia entre la información del auxiliar contable presentada en Discos Compactos y la información contenida en los Libros Contables que contienen dicha información, diferencia que no pudo justificar el apelante ante esta instancia, asimismo el apelante presentó información contenida en Discos Compactos, cuyas cifras riñen con los montos contenidos en las Declaraciones Tributarias presentadas ante esta instancia por el Sujeto Pasivo, situación que se repite en los montos de las demás cuentas generadas en el Período Fiscal auditado y que se encuentran señaladas y detalladas en la parte de los Considerandos de la resolución de Recurso de Revisión No. RES-REC-REV-078-05/2013 que rola en el expediente de auditoría de la Dirección General de Ingresos*

*del presente caso que se encuentra en vuestro tribunal. Asimismo se encontró que el Apelante se ha estado aplicando de manera indebida las cuotas de amortización de sus Activos Fijos, por lo cual en esta instancia se procedió a realizar la debida corrección y ajuste a los montos de dicha cuenta conforme al espíritu de las normas contenidas en la Ley de Equidad Fiscal y que son de aplicación para el asunto en cuestión, asimismo, el recurrente presentó una serie de documentos en fotocopia simple, sin ritualizar los mismos conforme lo establecido en el Arto. 90 de la Ley No. 562, Código Tributario de la República de Nicaragua, además, el reclamante no presentó documentos que respaldaran sus alegaciones respecto de una serie de montos que reclama como los correctos, por lo cual no se puede dar certeza a alegatos de carácter meramente especulativos. En este punto para concluir mi contestación a las expresiones de los supuestos agravios de la parte recurrente, pido a vuestro honorable Tribunal de alzada, que sean declarados a favor de la Dirección General de Ingresos en la resolución que vuestra autoridad emita, los montos ajustados en concepto de Aporte Fondo de Mercadeo y Descuento AGROSA, Otros Ingresos no declarados, Gastos de Venta no reconocidos, Gastos de Administración no reconocidos y Otros Gastos de Operación no reconocidos en el Impuesto sobre la Renta del período especial enero a diciembre del 2008 así como el monto de los Costos de Venta del Período 2007, tal petición la baso en que el recurrente no impugnó ante la DGI en su libelo de Recurso de Revisión dichas cuentas. La anterior petición es formulada en base a lo ordenado en el párrafo segundo del Arto. 95 y párrafo segundo numeral 3) del Arto. 96 de la Ley No. 562, Código Tributario de la República de Nicaragua. Asimismo contesto que en esta instancia durante el trámite de los distintos recursos promovidos por la parte recurrente \_\_\_\_\_, RUC No. \_\_\_\_\_, al sujeto pasivo se le han respetado las Garantías Constitucionales para hacer uso de su defensa en un debido proceso, en donde además podrán constatar en el expediente de auditoría de la Dirección General de Ingresos, que el apelante compareció en cada instancia administrativa de conformidad al Principio de Igualdad ante la ley a través de su representante legal, ejerciendo sus derechos a través de la interposición de todos y cada uno de los recursos que hasta esta etapa son requisito de previo para haber sido admitido el Recurso de Apelación por él interpuesto. De esta forma he dado contestación a los supuestos Agravios expresados por el Recurrente en su libelo de Apelación presentado ante vosotros Honorables Miembros del Tribunal Aduanero y Tributario Administrativo. Por lo que pido que en la Resolución que emita vuestro Honorable Cuerpo Colegiado se mantengan los Ajustes formulados y notificados en la Resolución de Recurso de Revisión No. RES-REC-REV-078-05/2013 a la parte Recurrente \_\_\_\_\_, RUC No. \_\_\_\_\_ en el presente caso.” (HASTA AQUÍ LATRANSCRIPCIÓN).*

## V

Que en contra de la Resolución del Recurso de Revisión RES-REC-REV-078-05/2013, emitida por el Director General de la DGI, interpuso Recurso de Apelación el licenciado \_\_\_\_\_, en la calidad en que actuaba, impugnando el ajuste formulado por la Administración Tributaria en los Costos de Venta por la suma de C\$16,186,812.35 (Dieciséis millones ciento ochenta y seis mil ochocientos doce córdobas con 35/100), integrado por los rubros siguientes: **1)** Afectación Manual Costo de Ventas por la suma de C\$11,916,879.33 (Once millones novecientos dieciséis mil ochocientos setenta y nueve córdobas con 33/100);

y 2) Costos por ajustes al inventario, por la suma de C\$4,269,933.02 (Cuatro millones doscientos sesenta y nueve mil novecientos treinta y tres córdobas con 02/100); argumentando que la mayoría de los ajustes obedecieron a ajustes forzados manualmente mientras se identificaba la razón de un problema interno en el módulo informático de inventario, pero que los soportes se encuentran en los asientos contables de diario Nos. 3 y 4 del mes de julio 2008, alegando que la revisión realizada por el equipo de auditoría de la DGI carece del análisis contable indispensable para establecer criterios razonables para determinar la renta imponible conforme el principio de legalidad y justicia tributaria. Del examen realizado al expediente de la causa, los elementos probatorios aportados y alegatos de las partes, el Tribunal Aduanero y Tributario Administrativo comprobó lo siguiente: 1) En relación al ajuste al rubro de Afectación Manual Costo de Ventas por la suma de C\$11, 916,879.33 (Once millones novecientos dieciséis mil ochocientos setenta y nueve córdobas con 33/100), el Recurrente sólo objeta la suma de C\$10, 907,057.00 (Diez millones novecientos siete mil cincuenta y siete córdobas netos); para lo cual presentó detalle del movimiento auxiliar contable de la cuenta No. 5011 Costo de Ventas del año dos mil ocho en córdobas; Informe diario general por batch, generado por el sistema contable, resumen y detalle de las salidas internas de inventario que afectaron el costo de ventas, correspondientes a la misma cuenta contable y por el mismo período, documentación visible de los folios Nos. 2762 al 3004 del expediente de la causa. Esta Autoridad considera que la documentación presentada por el Recurrente, no es suficiente para desvanecer el ajuste formulado por la Administración Tributaria, si bien es cierto que en los detalles presentados se puede observar la partida contable No. 58636 del 31/07/2008 por la suma de C\$10, 907,057.00 (Diez millones novecientos siete mil cincuenta y siete córdobas netos); pero no se adjuntaron en físico, los comprobantes de diarios Nos. 3 y 4 referidos por el Recurrente en su escrito de Recurso de Apelación, junto con la documentación soporte que justifique la composición y aplicación contable de dicha operación, y que afectó de manera directa la disminución en los Costos de Ventas del período fiscal 2008. El Tribunal Aduanero y Tributario Administrativo estima que las pruebas aportadas por el Recurrente no son pertinentes para desvanecer el ajuste anteriormente pormenorizado, ante la carencia de pruebas irrefutables que contradigan el criterio sostenido por la Administración Tributaria, pues el administrado incumplió con lo establecido en el Arto. 12 numeral 1) y último párrafo, de la Ley No. 453, Ley de Equidad Fiscal y sus Reformas; Arto. 24 del Decreto 46-2003, Reglamento de la Ley de Equidad Fiscal y sus Reformas; Artos. 102 numeral 3), y 103 numeral 13) CTr., lo cual no da derecho a la deducibilidad de conformidad a lo establecido en el Arto. 17 numeral 3) Ley No. 453, Ley de Equidad Fiscal y sus Reformas, razón por la cual no se puede acoger su pretensión de tener como deducible dicha partida, por lo que se debe confirmar en su totalidad este rubro ajustado por la suma de C\$11,916,879.33 (Once millones novecientos dieciséis mil ochocientos setenta y nueve córdobas con 33/100), incluyendo la suma de C\$1,009,822.33 (Un millón nueve mil ochocientos veintidós córdobas con 33/100), no impugnado y reconocido por el Recurrente. 2) En Relación al ajuste a los Costos por ajustes al inventario, por la suma de C\$4, 269,933.02 (Cuatro millones doscientos sesenta y nueve mil novecientos treinta y tres córdobas con 02/100), el Recurrente argumentó que este ajuste es producto de los resultados de auditoría practicada por la firma Price WaterhouseCoopers al 31 de diciembre del 2008, por excesos de los costos registro de importaciones en entradas de productos. Comprobándose que el



Recurrente presentó asiento contable, por el registro del ajuste producto de la auditoría, aplicaciones de pago a la Dirección General de Servicios Aduaneros, declaraciones aduaneras de importación definitiva, facturas de proveedores, transferencias bancarias, informe de auditoría practicada a los estados financieros al 31 de diciembre del 2008 por la firma Price WaterhouseCoopers, documentos visibles de los folios Nos. 2638 al 2761 del expediente de la causa. Al examinar las pruebas aportadas por el Recurrente, el Tribunal Aduanero y Tributario Administrativo considera que dichas pruebas no dan certeza absoluta para desvanecer el ajuste anteriormente pormenorizado, puesto que el Apelante no adjuntó el comprobante de diario con el soporte del informe preliminar de auditores independientes, en donde se observe la recomendación para proceder a ajustar la cuenta de inventarios, tampoco se encontró la composición contable para determinar el origen de la suma ajustada, lo que tampoco se comprueba mediante la nota a los estados financieros, específicamente la nota No. 7 correspondiente a la cuenta de Inventarios, en la cual no se hace referencia alguna al ajuste referido, no logrando el Recurrente justificar su afirmación.

El Tribunal Aduanero y Tributario Administrativo considera que las pruebas aportadas por el Recurrente no son pertinentes para desvanecer el ajuste anteriormente pormenorizado y por lo tanto se debe confirmar en su totalidad por la suma de C\$4,269,933.02 (Cuatro millones doscientos sesenta y nueve mil novecientos treinta y tres córdobas con 02/100), con base en los Artos. 12 numeral 1) y último párrafo, y 17 numeral 3 de la Ley No. 453, Ley de Equidad Fiscal y sus Reformas; Arto. 24 del Decreto 46-2003, Reglamento de la Ley de Equidad Fiscal y sus Reformas; y Artos. 102 numeral 3), y 103 numeral 13) CTr.

## VI

Que en contra de la Resolución del Recurso de Revisión RES-REC-REV-078-05/2013, emitida por el Director General de la DGI, interpuso Recurso de Apelación el licenciado \_\_\_\_\_, en la calidad en que actuaba, impugnando el ajuste formulado por la Administración Tributaria en los Gastos de Depreciación de Activos Fijos por la suma de C\$2, 530,375.31 (Dos millones quinientos treinta mil trescientos setenta y cinco córdobas con 31/100); argumentando que el ajuste obedece a falta de análisis, alcance y reconocimiento objetivo de los derechos que le concede el Arto. 57 numeral 1) literal b) de la Ley de Equidad Fiscal; pues refiere el Apelante que aplicó la depreciación del activo fijo objeto de ajuste, tal como lo manda la ley, a 20 años, o sea 5% anual. Del examen realizado al expediente de la causa, y lo alegado por Recurrente, el Tribunal Aduanero y Tributario Administrativo comprobó que en el folio No. 258 del expediente de la causa, rola Declaración Sustitutiva No. 2009960081514 correspondiente a la declaración del IR Anual del período finalizado a diciembre del 2008, reflejándose en la Casilla No. 27, Gastos por Depreciación de Activos Fijos, deduciéndose el Contribuyente la suma de C\$11, 273,549.04 (Once millones doscientos setenta y tres mil quinientos cuarenta y nueve córdobas con 1404/100), Que al compararlo contra los Registros Contables en el Libro Mayor al 31 de diciembre del 2008, hoja No. 4 de 5, visible en el folio No. 265 del expediente de la causa, se observa detalle por la suma de C\$8,743,173.73 (Ocho millones setecientos cuarenta y tres mil ciento setenta y tres córdobas con 73/100), resultando una diferencia deducida de más en la declaración anual hasta por la suma de C\$2,530,375.31 (Dos millones quinientos treinta mil trescientos setenta y cinco

córdobas con 31/100), ajuste que la Administración Tributaria dejó plasmado en cédula de detalle de gastos por depreciación de activos fijos, visible en el folio No. 728 del expediente de la causa. El Contribuyente presentó correspondencias de solicitud y autorización ante la Dirección Jurídico Tributaria de la DGI, para depreciar contablemente a 40 años la inversión realizada en el edificio hasta por la suma de C\$68, 196,439.59 (Sesenta y ocho millones ciento noventa y seis mil cuatrocientos treinta y nueve córdobas con 59/100); además adjuntó hoja de detalle del control de la depreciación del edificio para la conciliación fiscal 2008; e informe diario general de la cuenta de edificios al 31 de diciembre del 2008, para justificar la diferencia encontrada. El Tribunal Aduanero y Tributario Administrativo considera que el Recurrente mediante los elementos probatorios aportados, no demuestra la vinculación de estas pruebas con el ajuste formulado inicialmente, por el concepto de diferencia encontrada entre la declaración anual y los registros contables. Además, se observó que las diligencias de solicitud y autorización de amortización fueron realizadas en el año 2009, por la suma de C\$68, 196,439.59 (Sesenta y ocho millones ciento noventa y seis mil cuatrocientos treinta y nueve córdobas con 59/100), y en el detalle de control de depreciación de edificio se refleja una vida útil utilizada por 15 meses, iniciando en octubre 2007, aplicándolo de forma retroactiva, lo que no aplica por cuanto no contaba con autorización previa de la metodología a aplicar, además que en el mismo control de depreciación se refleja que se están depreciando otros bienes en iguales condiciones, y que no existe autorización para hacerlo; siendo estos, almacenes secos, refrigerados y climatizados, mejoras en edificios, ampliaciones y otras construcciones. El Tribunal Aduanero y Tributario Administrativo considera que las pruebas aportadas por el Recurrente no son pertinentes para desvanecer el ajuste anteriormente pormenorizado por lo que se debe confirmar en su totalidad, por la suma de C\$2, 530,375.31 (Dos millones quinientos treinta mil trescientos setenta y cinco córdobas con 31/100), con base en los Artos. 12 numeral 1) y último párrafo, 17 numeral 3, y 19 de la Ley No.453, Ley de Equidad Fiscal y sus Reformas; Artos. 24, 63 numeral 1), inciso b) del Decreto 46-2003, Reglamento de la Ley de Equidad Fiscal y sus Reformas, Artos. 102 numeral 3), y 103 numeral 13) CTr.

## VII

Que en contra de la Resolución del Recurso de Revisión RES-REC-REV-078-05/2013, emitida por el Director General de la DGI, interpuso Recurso de Apelación el licenciado \_\_\_\_\_, en la calidad en que actuaba, impugnando el ajuste formulado en el rubro de Otros Gastos de Operación, por la suma de C\$2, 684,451.99 (Dos millones seiscientos ochenta y cuatro mil cuatrocientos cincuenta y un córdobas con 99/100), argumentando que la Administración Tributaria no analizó el procedimiento que dio origen al diferencial cambiario calculado y generado directamente por el sistema informático, y que corresponde a saldos históricos mensuales por activos y pasivos convenidos con riesgo cambiario, únicamente se limitó a no aceptar los documentos por no estar certificados por notario público, cuando el Arto. 90 CTr., no determina que sea requisito para que fueran aceptados como prueba. Del examen realizado al expediente de la causa, las pruebas aportadas y alegatos de las partes, el Tribunal Aduanero y Tributario Administrativo comprobó que el ajuste anteriormente pormenorizado se originó a causa de que el Contribuyente no presentó soportes para las partidas contables Nos. 85466, 76244, 82388, y 84361 todas del 31/12/2008, tal como se

refleja en el auxiliar contable de la cuenta No. 8402, Ganancia no realizada por diferencial cambiario, visible de los folios Nos. 617 al 626 del expediente de la causa. El Recurrente presentó detalle contable de la cuenta de pérdidas y ganancias no realizadas, los cuales se encuentran visibles de los folios Nos. 2286 al 2637 del expediente de la causa. El Tribunal Aduanero y Tributario Administrativo considera que las pruebas aportadas por el Recurrente, no son suficientes para desvanecer el ajuste anteriormente pormenorizado, por cuanto no presentó los soportes contables que justificaran la aplicación de las diferencias cambiarias, específicamente en las partidas contables Nos. 85466, 76244, 82388, y 84361 todas del 31/12/2008, las cuales dieron origen al ajuste formulado por la Administración Tributaria; ni presentó las liquidaciones contables de activos y pasivos con riesgo cambiario, ni los estados de cuenta de los proveedores a quienes se les reconoce la pérdida o ganancia cambiaria reclamada. Por lo que el Tribunal Aduanero y Tributario Administrativo estima que las pruebas aportadas por el Recurrente no son pertinentes para desvanecer el ajuste anteriormente pormenorizado y por lo tanto se debe confirmar en su totalidad por la suma de C\$2, 684,451.99 (Dos millones seiscientos ochenta y cuatro mil cuatrocientos cincuenta y un córdobas con 99/100), con base en los Artos. 12 numeral 1) y último párrafo, y 17 numeral 3, de la Ley No. 453, Ley de Equidad Fiscal y sus Reformas; Arto. 24, del Decreto 46-2003, Reglamento de la Ley de Equidad Fiscal y sus Reformas; Artos. 102 numeral 3), y 103 numeral 13) CTr.

### VIII

Que en contra de la Resolución del Recurso de Revisión RES-REC-REV-078-05/2013, emitida por el Director General de la DGI, interpuso Recurso de Apelación el licenciado \_\_\_\_\_, en la calidad en que actuaba, fijando los puntos de su desacuerdo, comprobando el Tribunal Aduanero y Tributario Administrativo, que no fueron impugnados los ajustes formulados por la Administración Tributaria en el Impuesto sobre la Renta (IR) del período enero a diciembre 2008, bajo los conceptos siguientes :Otros Ingresos no declarados por la suma de C\$521,811.02 (Quinientos veintiún mil ochocientos once córdobas con 02/100); Gastos de Venta no reconocidos por la suma de C\$2,125,868.29 (Dos millones ciento veinticinco mil ochocientos sesenta y ocho córdobas con 29/100); Gastos de Administración no reconocidos por la suma de C\$4,020,414.88 (Cuatro millones veinte mil cuatrocientos catorce córdobas con 88/100); Otros Gastos de Operación no reconocidos por la suma de C\$2,544,602.05 (Dos millones quinientos cuarenta y cuatro mil seiscientos dos córdobas con 05/100); así como su correspondiente multa por contravención tributaria aplicada de conformidad al Arto. 137 CTr. No habiendo objetado el Recurrente los Ajustes anteriormente señalados, esta Autoridad considera que al no presentar agravios en contra de los mismos, ha quedado evidenciando la falta de interés jurídico del Apelante de objetar dichos ajustes, por lo que concluye, que se deben confirmar los mismos y sus multas, de conformidad a lo establecido en los numerales 4) y 5) del Arto. 94 CTr., el párrafo segundo del Arto. 95, y el segundo párrafo del numeral 3) del Arto. 96 CTr., ya que el Recurrente los dio por aceptados al no expresar los perjuicios causados. Por las razones antes expuestas, el Tribunal Aduanero y Tributario Administrativo procede a dictar la Resolución que en derecho corresponde.

## POR TANTO

De conformidad con las consideraciones anteriores y los Artos. 1, 2, 6, y 9 literales a) y b), de la Ley No. 802, Ley Creadora del Tribunal Aduanero y Tributario Administrativo; Artos. 102 numeral 3), y 103 numeral 13) CTr.; Artos. 12 numeral 1) y último párrafo, 17 numeral 3), y 19 de la Ley No. 453, Ley de Equidad Fiscal y sus Reformas; Artos. 24, 63 numeral 1), literal b) del Decreto 46-2003, Reglamento de la Ley de Equidad Fiscal y sus Reformas; Artos. 424, 426, 436 y 26 Pr., y demás preceptos legales citados, los suscritos Miembros del Tribunal Aduanero y Tributario Administrativo, **RESUELVEN: I. DECLARAR NO HA LUGAR AL RECURSODE APELACIÓN** interpuesto el licenciado \_\_\_\_\_, en la calidad en que actuaba, en contra de la Resolución de Recurso de Revisión **RES-REC-REV-078-05/2013** de las nueve y diez minutos de la mañana del día doce de agosto del año dos mil trece, admitida por el Director General de la Dirección General de Ingresos (DGI), licenciado Martín Gustavo Rivas Ruíz. **II. CONFIRMAR** el ajuste formulado por la Administración Tributaria en el Impuesto sobre la Renta (IR) en el período anual especial enero a diciembre del 2008, por la suma de C\$7, 428,881.50 (Siete millones cuatrocientos veintiocho mil ochocientos ochenta y un córdobas con 50/100); monto sobre el cual se aplica multa por Contravención Tributaria del 25% aplicada de conformidad al párrafo primero del Arto. 137 CTr., por la suma de C\$1, 857,220.38(Un millón ochocientos cincuenta y siete mil doscientos veinte córdobas con 38/100),para un total de ajustes y multa por la suma de C\$9, 286,101.88 (Nueve millones doscientos ochenta y seis mil ciento un córdobas con 88/100). **III.** La presente Resolución agota la vía administrativa y es recurrible ante la instancia correspondiente del Poder Judicial mediante el Recurso de Amparo o de lo Contencioso Administrativo. **IV.** Con testimonio de lo resuelto por el Tribunal Aduanero y Tributario Administrativo, regresen los autos a la Dirección General de Ingresos (DGI). Esta Resolución está escrita en nueve hojas de papel bond tamaño legal, impresa en ambas caras, con membrete del Tribunal Aduanero y Tributario Administrativo y rubricada por la Secretaría de Actuaciones. Cópiese, notifíquese y Publíquese.

## **Anexo 6.- Glosario de Siglas Utilizadas**

1. **AGROSA:** Grupo Agrícola de Occidente Sociedad Anónima.
2. **Arto.:** Artículo
3. **Ctr.:** Código Tributario
4. **Cn.:** Constitución
5. **CPA:** Contadores Públicos Autorizados
6. **DGI:** Dirección General de Ingresos
7. **LEF:** Ley de Equidad Fiscal
8. **PNDH:** Plan Nacional de Desarrollo Humano
9. **Pr.:** Código de Procedimiento Civil
10. **RRHH:** Recursos Humanos
11. **TATA:** Tribunal Aduanero Tributario y Administrativo
12. **Núm.:** Numeral