

TÁCTICA *y* ESTRATEGIA

En la defensa fiscal

PhD. Ricardo Eliseo Illescas Hidalgo

Sobre el Autor



Ricardo Eliseo Illescas Hidalgo

Doctor en Ciencias Sociales, mención Gerencia. Posee un Master en Contaduría Pública con énfasis en Auditoría. Es Abogado y Notario Público de la República de Nicaragua. Licenciado en Contaduría Pública y Finanzas y Contador Público Autorizado. Se ha dedicado por 24 años a la Docencia Universitaria a nivel de Pre Grado y Maestría, habiendo sido miembro del cuerpo de docentes de la Universidad Nacional Autónoma de Nicaragua (UNAN), Universidad Politécnica de Nicaragua (UPOLI), Universidad del Valle. Investigador académico y Árbitro Científico Internacional Revista DÍKÊ, Benemérita Universidad Autónoma de Puebla (BUAP) y Revista Visión Contable de la Universidad Autónoma Latinoamericana (UNAULA). Puede contactar al autor a: rillescas38@gmail.com.

El acceso a los contenidos de esta obra y su utilización debe respetar los derechos del Autor. El libro puede ser utilizado para consulta o estudio personal, así como en actividades o materiales de investigación y docencia. Para otros usos se requiere la autorización previa y escrita del Autor. En la utilización de su contenido se deberá indicar de forma clara el nombre y apellidos de la persona autora y el título. No se autoriza su reproducción u otras formas de explotación efectuadas con fines lucrativos. La responsabilidad sobre el contenido es exclusiva del Autor y no representa opinión ni posición alguna del CCPN. © Derechos Reservados: **Ricardo Eliseo Illescas Hidalgo**.

Cita:

Ricardo Eliseo Illescas Hidalgo (2020)
Táctica y Estrategia en la Defensa Fiscal
Archivo PDF –URL: <http://www.ccpn.org.ni>
Managua, Nicaragua

Crédito de Portada: Jorge Antonio Pastora Brooks

Significado: Representa al Contribuyente frente al Gobierno, buscando cada jugada, planificando su defensa, táctica y estratégica, para acceder a la justicia fiscal y pagar lo que corresponde conforme a la Ley.

Contenido

PRÓLOGO	5
PRESENTACIÓN.....	7
AGRADECIMIENTOS.....	9
I. INTRODUCCIÓN:.....	10
II. PENSAMIENTO TÁCTICO Y ESTRATÉGICO EN LA DEFENSA FISCAL.....	14
III. NACIMIENTO Y DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA	16
Nacimiento de la obligación tributaria.....	16
Determinación de la obligación tributaria	16
Requerimiento de Pago	18
Recargo por mora	19
IV. PUNTOS CLAVES DEL PROCESO DE FISCALIZACIÓN E IMPUGNACIÓN	20
V. FISCALIZACIÓN Y PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN	21
Concepto de Fiscalización	22
Fiscalización. Derechos del Contribuyente. Trámite	22
Trámite de Determinación	24
Requisitos de la Resolución.....	24
Cumplimiento.....	25
Principios rectores del Sistema Tributario en el proceso de fiscalización.....	27
VI. ELEMENTOS TÁCTICOS DE GESTIÓN ADMINISTRATIVA Y LEGAL	29
Aspectos generales del inicio de la fiscalización	29
Atención del Equipo de Auditores Fiscales	32
VII. RECURSOS DEL CONTRIBUYENTE.....	34
Definición de Recurso Administrativo:	35
Medios de Defensa:.....	35
Impugnación:	35
Contenido de los Recursos	37
Tipos de Recursos.....	40
Esquema de los Recursos	41
Tipos de reparo que pueden dar lugar a interponer un Recurso.....	43
Modelo de Recurso de Apelación.....	47
Medios de Prueba	49

Publicidad o Acceso a expediente.....	50
VIII. PLANEACIÓN ESTRATÉGICA DE LA DEFENSA FISCAL.....	53
Tipos de Estrategias	53
Una aproximación de la “Teoría del Caso” aplicada a los recursos fiscales	54
Plantilla de la Teoría del Caso - Estrategia de Defensa.....	55
Control de legalidad de los actos u omisiones de la Administración Tributaria.....	57
Paradigma Emergente: Teoría del Caso aplicada al Derecho Fiscal	58
ANEXOS.....	61
Índice de Expediente de Auditoría Fiscal hasta el Recurso de Reposición.....	61
Credencial	63
Requerimiento de Información Tributaria.....	64
Comunicación de Finalización de Auditoría.....	65
Cédula Tributaria Acta de Cargos	66
Resolución Determinativa con Ajustes – Parte 1.....	67
Resolución Determinativa con Ajustes – Parte 2.....	68
Resolución Determinativa con Ajustes – Parte 3.....	69
Resolución Determinativa sin Ajustes	70
Link de acceso a artículos del Autor publicados en revistas científicas	71

Índice de Siglas y Abreviaturas

Cn	Constitución Política de la República de Nicaragua
CPCN	Código Procesal Civil de la República de Nicaragua
CTr	Código Tributario de la República de Nicaragua
DGI	Dirección General de Ingresos
IR	Impuesto sobre la Renta
IVA	Impuesto al Valor Agregado
NIA	Normas Internacionales de Auditoría
NITA	Norma Internacional Trabajos de Atestiguamiento
RUC	Registro Único del Contribuyente
TATA	Tribunal Aduanero Tributario Administrativo
UNAM	Universidad Nacional Autónoma de México

Índice de artículos del CTr., citados en la Obra

4	Interpretación de las Normas Tributarias y Analogía
12	Concepto de obligación tributaria
22	Domicilio Tributario
27	Suministro de Información y su valor probatorio
42	Prescripción - Concepto
43	Prescripción - Términos
44	Prescripción - Cómputo
45	Interrupción - Incluye Sistema Declarativo
67	Fiscalización. Derechos del Contribuyente.
83	Recepción de Escritos
88	Acceso al Expediente
89	Carga de la Prueba
90	Medios de Prueba
91	Respaldo Documental
92	Medios de Prueba - Término Probatorio
93	Impugnación
94	De los Recursos - Contenido
96	Tipos de Recursos
97	Recurso de Reposición
98	Recurso de Revisión
99	Recurso de Apelación
100	Silencio Administrativo
101	Derogado CPCN
103	Deberes Formales
144	Presunción de la Legalidad
147	Acción Fiscalizadora
158	Facultad y Definición - Sistema de Determinación
160	Sistemas de Determinación
161	Trámite de la determinación de la obligación tributaria
162	Requisitos de la Resolución Determinativa
163	Cumplimiento Resolución Determinativa
172	Requerimiento de Pago - Cobro Judicial de la Deuda

PRÓLOGO

“Ninguna sociedad puede ser feliz y próspera si la mayor parte de sus ciudadanos son pobres y miserables” (Smith, Adam; Economista clásico)

Guste o no, la vida de las organizaciones está inmersa en diversas disciplinas gerenciales, entre las que destacan las finanzas, la contabilidad, el derecho fiscal, el marketing, la logística, producción y la administración de empresas.

No es fácil escribir una obra dedicada a las obligaciones impositivas de las empresas, sean estas personas naturales o jurídicas, es como escribir sobre las enfermedades y en casos extremos sobre la muerte, ¡todos queremos evitarlas! De esto trata la obra del Doctor Ricardo Eliseo Illescas Hidalgo, de que los contribuyentes no enfermen o no mueran.

El contenido nos propone y nos invita como profesionales de las ciencias económicas, administrativas y jurídicas a estudiar, analizar y conocer los aspectos teórico – prácticos, para asegurar una defensa efectiva del contribuyente a partir de la organización de la contabilidad, las evidencias documentales, el protocolo de atención de los procesos de fiscalización y el proceso de impugnación de las resoluciones emanadas por la Autoridad Tributaria.

El Libro que nos ocupa apunta su desarrollo y contenido a dos propósitos esenciales, a saber: El primero, es servir de base para el estudio y comprensión del Derecho Fiscal Sancionador y el segundo, ser un texto de consulta recurrente, por cuanto en él se abordan de manera sistémica y con una visión de conjunto, las principales disposiciones relativas al nacimiento y la determinación de la obligación tributaria, así como, los procesos de fiscalización e impugnación de sus resultados, mismos que el Autor extrae del Código Tributario de la República de Nicaragua, y desde un enfoque académico nos revela los aspectos teóricos, hermenéuticos y descriptivos con sus aplicaciones prácticas y efectivas en el contexto de la Ley.

El Dr. Illescas nos presenta una visión amplia y científica de los acontecimientos acordes con el Código Tributario, pero a la vez con su misión humanista y académica orientada al ¿Cómo?, el ¿Qué? y el ¿Para Quién?, enfoca el texto y lo reviste con los principios de la Justicia y la Ética, los Fundamentos del Derecho Administrativo Fiscal y los Derechos Humanos en materia económica.

Me resta felicitar al autor del libro por unirse a los estudiosos del Derecho nicaragüense que han puesto su intelecto, creatividad, disciplina y constancia para poner el producto de su trabajo a disposición de la academia y profesionales en ejercicio.

Roberto Emilio Zacarías Díaz

Doctor en Ciencias Sociales, mención Gerencia

Master en Administración y Dirección Ejecutiva de Empresas

Licenciado en Economía

Ex Director de la Escuela de Economía, UNAN Managua

Ex Director Ejecutivo de CUDECE - PROCOMIN

PRESENTACIÓN

El Código Tributario de la de la República de Nicaragua, fue aprobado por la Asamblea Nacional en octubre del año 2005, publicado en la Gaceta Diario Oficial número 227 del 23 de noviembre del 2005. Posteriormente se realizó una reforma al referido Código mediante la Ley N° 598, publicada en la Gaceta Diario Oficial, número 177 del 11 de septiembre del 2006. Nicaragua, con este instrumento jurídico se integró a la corriente codificadora de la materia adjetiva tributaria que se vino gestando en América Latina a finales del Siglo XX.

Hoy en día, el **Dr. Ricardo Eliseo Illescas Hidalgo**, miembro de nuestro Colegio de Contadores Públicos de Nicaragua, ha concluido un esfuerzo intelectual de construcción y aporte al conocimiento de las ciencias contables, económicas y jurídicas con su obra: ***Táctica y Estrategia en la Defensa Fiscal***, misma que me place presentar a nuestro gremio con la seguridad que contribuirá a la comprensión, interpretación y puesta en práctica de los apartados del Código Tributario vigente que tienen que ver con el nacimiento y determinación de la obligación tributaria, la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria y los Recursos provistos por la Ley para la impugnación de aquellos actos en donde el ciudadano contribuyente considere vulnerados sus derechos.

La pretensión de la obra es contribuir al respeto de los principios que rigen el Derecho Administrativo Tributario y poner a disposición de los contribuyentes una herramienta Técnica útil para el ordenamiento de sus aspectos tributarios, la construcción de una estrategia fiscal que le permita pagar los impuestos y retenciones con estricto apego a la Ley y acceder a la obtención de decisiones justas en la vía administrativa con miras a ir a sede judicial, si fuere necesario.

Desde esta página agradezco al Autor que haya facilitado este trabajo al CCPN para distribuirlo y compartirlo de forma gratuita con nuestra membresía y la academia, aspiramos a que el Libro se convierta en un texto de referencia para los profesionales

de las ciencias contables, económicas y jurídicas y de pie a que otros miembros de nuestro Colegio sigan aportando a la construcción de conocimiento y al fortalecimiento de nuestra profesión.

Finalmente, aprovecho para expresar mi reconocimiento personal al Dr. Illescas Hidalgo, por su dedicación y empeño en la redacción de esta obra que hoy pone a nuestra disposición y que me honro en presentar.

CPA. Marvin Ramírez Rosales
Presidente
Junta Directiva CCPN 2019-2020

AGRADECIMIENTOS

Primero, dedicar a Dios esta obra y dar gracias por darme el entendimiento suficiente para poder leer, analizar, comprender, interpretar y escribir sobre este interesante tema del Derecho Administrativo Tributario nicaragüense.

A la Junta Directiva del Colegio de Contadores Públicos de Nicaragua (CCPN) y su equipo de trabajo, por apoyar la divulgación de la obra entre su membresía, la academia nicaragüense y público en general.

Agradecer de todo corazón a mi Profesora y amiga la Dra. Marta Roxana Mendieta Alonso, por dar lectura a la obra y brindarme esplendidas sugerencias sobre la visión epistémica y el contenido de la obra.

A mi colega y amigo el Dr. Roberto Emilio Zacarías Díaz, quien ha contribuido con la lectura de la obra, ha brindado sus aportes desde el punto de vista económico y me ha honrado con prologar el Libro.

Finalmente, a todas las personas que directa o indirectamente han contribuido en mi formación de Investigador académico y con quienes de alguna manera hemos adquirido un “pasivo intelectual” que debemos ir trasladando a las futuras generaciones de profesionales a fin de avanzar en el conocimiento y encontrar nuevas rutas para el enriquecimiento de las ciencias aplicadas en Nicaragua.

I. INTRODUCCIÓN:

Los resultados de un proceso de fiscalización de los impuestos a un negocio, sea este de una persona natural o jurídica, ubicada en cualquier sector de la economía nacional, puede concluir con efectos económicos no deseados producto de haber llevado un protocolo de atención débil, desordenado, indiferente a los principios de eficiencia, eficacia y economía que deben prevalecer en una gerencia exitosa.

Estos efectos no deseados pueden atribuirse en cierto modo al desconocimiento por parte del personal administrativo, contable y legal del contribuyente de ciertos deberes, derechos, garantías y recursos legales que se disponen para afrontar con un alto desempeño el proceso de fiscalización y demostrar que se ha cumplido con las obligaciones formales y sustantivas del contribuyente señaladas en la legislación local.

El contenido de esta obra, como resultado de una investigación, tiene como objetivo aportar un instrumento de apoyo para que el contribuyente pueda conducir y gestionar un eventual proceso de fiscalización, tomando en cuenta que la administración del contribuyente debe aplicar en tiempo las tácticas para que la fiscalización tributaria se lleve en una ruta de legalidad y debido proceso y que si aun así, llegado el momento no se puede hacer prevalecer la legalidad de lo actuado, el contribuyente ya en calidad de recurrente pueda definir una estrategia de defensa en contra de la resolución determinativa de la Administración Tributaria.

En ese orden de ideas, se trata de proponer aspectos teóricos - prácticos para asegurar una defensa efectiva del contribuyente a partir de la organización de la contabilidad, las evidencias documentales que soportan sus operaciones, el protocolo de atención de los procesos de fiscalización llevados a cabo por la Dirección General de Ingresos y finalmente aspectos que tienen que incorporarse en el proceso de impugnación de las resoluciones emanadas por la Administración Tributaria, todo con miras a obtener una decisión justa, basada en los criterios establecidos en la ley y en la relación de los *hechos, pruebas y verdades*, eliminando toda posibilidad de que el

documento sirva de instrumento para burlar al “juzgador” y eludir el cumplimiento de las obligaciones del contribuyente.

El espacio que delimita la investigación es la normativa nicaragüense y el alcance en el tiempo es a las normas vigentes hasta el 31 de diciembre del año 2019, aspecto que se considera importante tomando en cuenta que la legislación puede ser reformada o modificada y que algunos criterios administrativos y/o judiciales pudieran cambiar con los años.

Este documento se redacta a partir de las normas contenidas en el Código Tributario de la República de Nicaragua, el análisis de Sentencias del Tribunal Aduanero Tributario Administrativo (TATA) y referencias de la legislación comparada de países como México y Perú. Es de hacer notar que el enfoque dado al estudio se basa en la construcción de la defensa a partir de los elementos del Derecho Penal, en particular el paradigma emergente de la Teoría del Caso, para tratar de modo analógico que la defensa del contribuyente sea exitosa a partir de los elementos fácticos, normativos y probatorios, en lo pertinente.

La visión epistémica de la obra se encuadra en el “constructivismo pedagógico” en tanto está basado en la experiencia colectiva, en la pedagogía vivencial en donde la práctica precede a la teoría, en tanto esta visión facilita el aprendizaje y su puesta en práctica, ayuda a desarrollar las capacidades de percibir, pensar y actuar conforme a las buenas prácticas. En definitiva se trata de aprender a actuar sabiendo lo que hacemos y por qué lo hacemos.

El libro está dirigido a los profesionales de las ciencias administrativas, contables, económicas, jurídicas, estudiantes, docentes de las profesiones antes mencionadas y empresarios, el énfasis es el conocimiento aplicado a una administración de los procesos de fiscalización, diseño, ejecución e indicadores de evaluación de la defensa del contribuyente.

La obra se estructura en siete apartados, que son:

Pensamiento táctico y estratégico en la defensa fiscal. Plantea dos preguntas básicas de investigación: ¿Cómo atender el proceso de fiscalización?, y ¿Qué hacer para defenderse u oponerse? Se realiza una breve explicación sobre los términos del título del libro: “Táctica y Estrategia”.

Nacimiento y determinación de la obligación tributaria. Desde la perspectiva fiscal la fuente de nacimiento de la obligación es la Ley y su efecto es dotar al Estado del poder coercitivo legal de exigir al contribuyente el pago de la misma. La determinación se aborda con relación al sujeto y el momento a partir del cual se hace exigible la obligación y posteriormente fiscalizable el acto declarativo del contribuyente o su omisión;

Puntos claves del proceso de fiscalización e impugnación. La obra aborda mediante un mapa conceptual el enfoque sistémico de la fiscalización e impugnación de su resultado en caso no sea favorable al contribuyente y este considere que se hayan vulnerado sus derechos y garantías;

Fiscalización y Procedimiento de Fiscalización. Se hace un recorrido funcional y lógico de la fiscalización tratando de llevar al lector a identificar posibles actos ilegales de la Administración Pública y de funciones irregulares que deben ser corregidas mediante el principio de Autotutela y que al no ser aplicado por la Administración Pública puedan ser invocados durante y/o después del proceso de fiscalización en caso de concluir con una resolución desfavorable al contribuyente;

Elementos tácticos de gestión administrativa legal. Se pretende que el personal administrativo del contribuyente reciba una serie de consejos para confeccionar un protocolo de atención del equipo de fiscalización y que al finalizar la misma se haya reducido el riesgo de no atenderlos adecuadamente y que eso finalice con una resolución desfavorable al contribuyente.

Recursos del contribuyente. Incluye una explicación del esquema de los recursos establecidos en el Código Tributario nicaragüense, un modelo de redacción del Recurso de Apelación, teniendo presente que el mismo sirve de guía para la redacción de los Recursos de Reposición y Revisión, además aborda el tema de la prueba, su tiempo y presentación;

Elementos estratégicos de defensa legal. Bajo el modelo de la Teoría del Caso aplicada en el Derecho Penal, se construyen los elementos básicos de una herramienta que permita al recurrente diseñar su estrategia de defensa legal en vía administrativa con miras a llegar a la revisión del caso en la vía judicial, si fuere necesario.

Estimado lector, el Libro que usted tiene en sus manos no contiene elementos teóricos ni prácticos, para impedir que el Gobierno cumpla con la recaudación de los impuestos que hacen posible lograr los fines del Estado, tampoco es una invitación con un conjunto de ideas ordenadas para evadir el pago del impuesto.

La obra pretende contribuir a observar los siguientes principios del Derecho Administrativo Tributario: Justicia, Seguridad Jurídica, Legalidad Administrativa, Debido Proceso y la Autotutela que encierra un componente ético y jurídico en la actuación de los Funcionarios Públicos.

Otro aporte de la obra, teniendo en cuenta que en el quehacer humano todas las acciones son perfectibles, es contribuir a la mejora continua del Estado de Derecho, los Derechos Humanos y la credibilidad del ciudadano que con sus aportes contribuye a tener un país con crecimiento económico, inversión pública productiva, adecuado sistema de salud pública, educación como un pilar estratégico para el desarrollo del país y disponibilidad presupuestaria para programas y proyectos sociales que disminuyan las desigualdades y el nivel de pobreza en Nicaragua.

II. PENSAMIENTO TÁCTICO Y ESTRATÉGICO EN LA DEFENSA FISCAL

¿Por qué el Título de la obra sitúa el término Táctico, en primer lugar y el Estratégico, en segundo término?, si por el orden alfabético, la lógica y la costumbre, siempre va de primero la dimensión estratégica.

El Autor de manera intencional ha invertido el orden de estos dos términos, conociendo los aspectos ya mencionados, sin embargo, ha querido romper el esquema tradicional de razonamiento, llamar la atención del lector y llevarlo hacia una lógica dinámica que rompe la arquitectura tradicional de nuestro pensamiento.

Resulta que la dirección de un proceso de fiscalización llevado a cabo en un negocio de una persona, natural o jurídica, no está bajo el control administrativo del empresario contribuyente, sino que es la Administración Tributaria quien realiza los actos de fiscalización y corresponde entonces al contribuyente buscar los medios tácticos y operativos de atender con éxito el proceso de auditoría, respondiendo en tiempo y forma los requerimientos de la autoridad fiscalizadora y velando por que ese proceso se lleve a cabo de conformidad a la Ley y normas que rigen la materia, señalando en todo momentos los actos administrativos que nacen viciados.

La Táctica responde a la pregunta del ¿Cómo debo atender el proceso de fiscalización? En cambio, la Estrategia está dirigida a la formulación de un plan de trabajo para hacer los descargos correspondientes y trazar una ruta de defensa en cada uno de los momentos procesales que tiene cabida en la vía administrativa. Entonces, la estrategia responde a la pregunta siguiente: ¿Qué hago para defenderme u oponerme?

Debe advertirse que por razones pedagógicas se hace una separación de los conceptos mencionados en cuanto a hacer uso de los medios de impugnación, pero en la práctica se formula un protocolo de atención que se debe seguir durante el proceso de fiscalización, se ejecutan acciones, se visualiza un posible resultado y la ruta de acción para la etapa de impugnación.

En la etapa de impugnación, el aspecto táctico se concreta en la manera de llevar a cabo cada una de las etapas de la estrategia preconcebida para efectos de atacar las resoluciones una vez determinada la obligación tributaria. La estrategia se debe ajustar y/o modificar de acuerdo a los hechos, los argumentos legales y las evidencias de cargo y descargo. En este aspecto también debe incluirse los resultados esperados de quienes manejan aspectos operativos de la organización que tienen relación o efectos en la parte fiscal.

Es importante que en estos procesos de fiscalización y defensa del contribuyente, el equipo de atención del asunto trabaje bajo un esquema estratégico que les permita anticiparse a los resultados a través de la definición previa de un plan que identifique las fortalezas, oportunidades, debilidades y amenazas (Análisis FODA).

Además de ese esquema de pensamiento estratégico, se requiere la capacidad táctica para implementar cada una de las directrices del plan, administrando los recursos financieros y humanos, dirigiendo a las personas que lo ejecutan y fortaleciendo la energía emocional de los involucrados. Es importante señalar que el aspecto táctico no debe traducirse en una aventura en donde se realicen actividades influenciadas por el entorno, de carácter impredecible y sin tener objetivos y metas.

Escritas las ideas anteriores resta decir que una defensa fiscal requiere de la combinación de pensamiento estratégico y táctico, y no es recomendable para la atención exitosa de estos procesos de defensa que solamente se tenga uno de estos esquemas de pensamiento.

Para concluir este apartado se debe señalar que la mentalidad estratégica parte de supeditar el presente al futuro deseado y no a la inversa y esto tiene que ver con las decisiones que se toman y que nos acercarán a ese futuro imaginado (Gerencia por Escenarios).

III. NACIMIENTO Y DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Nacimiento de la obligación tributaria

Es importante distinguir que “Nacimiento” y “Determinación” de la obligación tributaria son conceptos totalmente distintos y que la determinación es un Acto que es posterior al nacimiento de la obligación tributaria. La determinación la realiza el deudor tributario (Arto. 45 CTr – Sistema declarativo), la Administración Tributaria (Arto. 160 CTr – Sistema constitutivo) o ambos. También se debe señalar antes de proseguir que si bien es cierto que la determinación no hace nacer a la obligación tributaria, si le brinda eficacia jurídica dado que ratifica que cuando se produce el hecho imponible nace la obligación tributaria.

De conformidad con el artículo 12 del CTr., la obligación tributaria nace al producirse el hecho generador y desde ahí el sujeto pasivo se obliga a la prestación de una obligación pecuniaria a favor del Estado, quien tiene a su vez la facultad, obligación y responsabilidad de exigir el cumplimiento de la obligación.

Determinación de la obligación tributaria

De acuerdo con el CTr., la obligación tributaria nace del hecho generador y su determinación puede ser realizada por el Contribuyente, la Administración o ambos.

El Código Tributario define la Determinación de la Obligación Tributaria de la siguiente manera:

Arto 158.- La determinación de la obligación es el acto mediante el cual la Administración Tributaria declara sobre base cierta, sobre base presunta, y otros métodos que determine la Legislación Tributaria, la existencia de la obligación tributaria.

La determinación de la obligación tributaria la realiza el contribuyente cuando realiza su declaración de impuestos (mensual, anual o con la periodicidad requerida en la ley), sin embargo, la misma está expuesta por un tiempo (4 años de buena fe y 6 años, si no la hubiere, Arto. 42 al 47 CTr) a que la Dirección General de Ingresos pueda fiscalizar al contribuyente y realizar reparos, ajustes o modificaciones a las declaraciones efectuadas por el contribuyente.

Con relación a la Determinación de la Obligación Tributaria por parte de la Administración Tributaria, el sistema se encuentra normado en el artículo 160 CTr., que literalmente dice:

Arto. 160. La determinación de la obligación tributaria por la Administración Tributaria se realizará aplicando los siguientes sistemas:

1. Sobre base cierta, con apoyo en los elementos que permitan conocer en forma directa el hecho generador del tributo, tales como libros y demás registros contables, la documentación soporte de las operaciones efectuadas y las documentaciones e informaciones obtenidas a través de las demás fuentes permitidas por la ley;
2. Sobre base presunta, a falta de presentación de declaración, de libros, registros o documentos, o cuando los existentes fueren insuficientes o contradictorios la Administración Tributaria tomará en cuenta los indicios que permitan estimar la existencia y cuantía de la obligación tributaria y cualquier dato que equitativa y lógicamente apreciado sirva para revelar la capacidad tributaria;
3. Sobre base objetiva tomando en cuenta:
 - a. Renta Anual;
 - b. Tipos de servicios;
 - c. Rol de empleados;

- d. Tamaño del local;
 - e. Monto de ventas diarias;
 - f. Cantidad de mesas o mobiliario para disposición del público;
 - g. Listado de proveedores;
 - h. Contratos de arrendamiento; y
 - i. Modalidad de las operaciones.
4. Método de Precios de Transferencia, conforme las regulaciones que establezcan las normas tributarias correspondientes; y
 5. Otros métodos contemplados en la Legislación Tributaria.

Debe decirse que de acuerdo al sistema declarativo o constitutivo de la obligación tributaria que acoge nuestro sistema, la obligación será materialmente exigible cuando se realice la determinación que como ya se ha dicho puede ser:

- i) Cuando el contribuyente realiza la declaración de impuestos (En otros países la obligación tributaria es exigible a partir del día siguiente en que se realiza la declaración; nuestro CTr., no señala ese aspecto), y
- ii) Cuando la obligación es determinada por la Administración Tributaria y se ha agotado el procedimiento de revisión establecido en el Código Tributario nicaragüense. La obligación tributaria debe cumplirse dentro de los cinco días posteriores al vencimiento del plazo para impugnar (Arto. 96 numeral 3, segundo párrafo y 163 párrafo primero, ambos del CTr).

La medida drástica o coercitiva del legislador ante el incumplimiento de deudor tributario está visible en el artículo 172 del CTr., que literalmente dice:

Requerimiento de Pago

Arto. 172. Toda obligación pendiente de pago líquida y exigible dará lugar a que la Administración Tributaria dirija al contribuyente o responsable deudor una nota requiriéndole de pago y notificándole que si no pone fin al adeudo pendiente

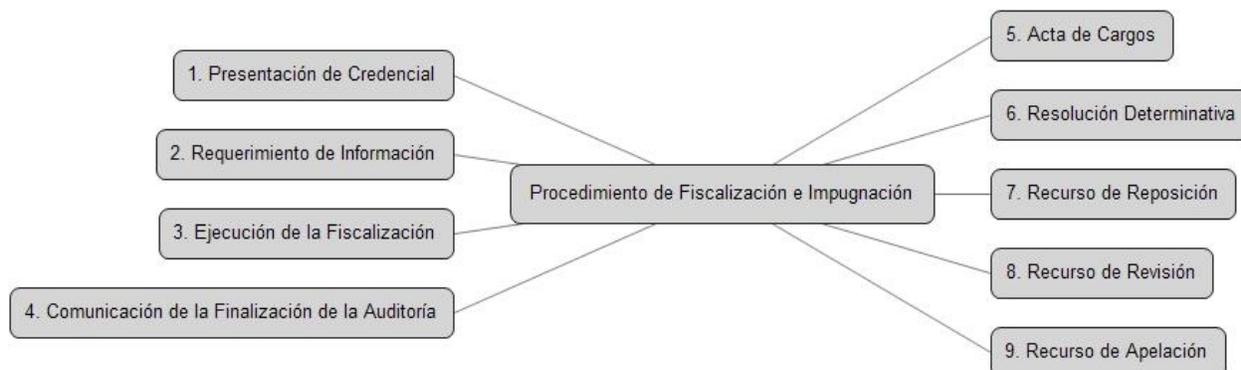
dentro del ***término de quince (15) días hábiles***, iniciará el procedimiento ejecutivo en la vía judicial para hacer efectivo su pago. Una vez transcurrido el término anterior sin que el deudor hubiere cancelado su deuda, la Administración Tributaria presentará sin más trámite, la iniciación del procedimiento ejecutivo para el efectivo pago de la obligación pendiente.

Recargo por mora

Para finalizar este apartado se considera importante por su vinculación con el tema de la exigibilidad de la obligación tributaria, señalar que el artículo 51, párrafo primero del CTr., establece recargos moratorios por la falta de pago de las obligaciones tributarias dentro del plazo establecido en la disposición legal o reglamentaria correspondiente. En consonancia el artículo 131, párrafo primero del CTr, preceptúa que toda persona que presente tardíamente su declaración y/o pago de tributos incurre en mora y debe pagar el crédito correspondiente con un recargo del 5 % por cada mes o fracción de mes de mora.

IV. PUNTOS CLAVES DEL PROCESO DE FISCALIZACIÓN E IMPUGNACIÓN

Con la intención de facilitar una visión clara de los aspectos o puntos claves del proceso de fiscalización tributaria e impugnación de resoluciones dictadas por la Administración Tributaria que pudieran causar agravios al contribuyente y antes de hacer un recorrido enunciativo de los aspectos administrativos y jurídicos por los que transitan estos dos importantes aspectos, se incluye el siguiente mapa sistémico:



Fuente: Elaboración propia

⇒ Comentarios del Autor

- La Resolución Determinativa es un acto que la Ley declara sustancia para determinar el tributo (TATA, Resolución 26-2008) y debe constar en el Expediente de Auditoría, caso contrario causa nulidad de todo lo actuado a partir del acto impugnado, por cuanto se violan los derechos y garantías del contribuyente. Vale anotar, que en general cualquier acto que viole derechos y garantías contenidos en la Constitución o principios rectores del Sistema Tributario nicaragüense conlleva a que el contribuyente quede en indefensión y él pueda y deba impugnar la actuación de la Administración Tributaria.
- Los recursos de impugnación deben seguir el orden establecido en la Ley, es un error procedimental el pretender utilizar un recurso que no sea el dispuesto en el orden que indica el CTr. V.gr. Si corresponde el Recurso de Reposición no puede interponer Recurso de Revisión (Resolución Administrativa N° 36-2010 - TATA).

V. FISCALIZACIÓN Y PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN

El Código Tributario nicaragüense o Ley N° 562 en su considerando VI, párrafo segundo, establece que es imprescindible garantizar un sistema tributario que garantice el principio de igualdad en la tributación y además disponer de normas que regulen la relación jurídica entre Administración Tributaria y contribuyente, o dicho de otra forma, que a la vez que se salvaguarden los derechos y garantías del contribuyente, permita a la Administración Tributaria, tanto aplicar el sistema tributario de forma eficaz como cumplir con su cometido esencial.

En ese orden de ideas se puede afirmar que la Administración Tributaria busca frenar todo intento de incumplimiento y evasión fiscal que pudiera ocurrir y para ello hace uso de la acción fiscalizadora.

De otro lado y en busca del equilibrio la doctrina está consiente que se pueden vulnerar los derechos y violentar la seguridad jurídica del contribuyente, es por ello que a la par que existe la fiscalización para determinar posibles obligaciones no cumplidas, también existen los recursos para establecer el equilibrio en la relación jurídica de la Administración Tributaria y los contribuyentes.

Es de aclarar que en un procedimiento de fiscalización existen obligaciones formales que deberá cumplir el contribuyente a requerimiento del Auditor Fiscal, como es el presentar los libros contables, informes, entre otros. De igual modo, la Administración Tributaria se encuentra en la obligación de llevar a cabo la diligencia conforme a los lineamientos previstos en la Ley, de acuerdo a los Principios del Debido Proceso y el Principio de Legalidad, entre otros.

Aspectos relacionados con la función de fiscalización de la Dirección General de Ingresos, artículos de la norma adjetiva relacionada con esa función, derechos del contribuyente en el proceso de fiscalización, aspectos claves del proceso de

fiscalización y principios del Acto Administrativo tributario, se examinarán a continuación.

Concepto de Fiscalización

De conformidad con el artículo 147 CTr., la Administración Tributaria ejercerá su acción fiscalizadora a través de sus órganos de fiscalización debidamente acreditados. Esta fiscalización apunta a la determinación de la obligación tributaria que concluye, según se interpreta del artículo precitado, párrafo segundo, con la imposición de reparos, ajustes y sanciones.

Fiscalización. Derechos del Contribuyente. Trámite

En el artículo 67 del Código Tributario nicaragüense se norman los derechos del contribuyente en el proceso de fiscalización, mismo que se transcribe literalmente:

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 ([Modelo de credencial en Anexo 2](#)).

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 auditoria 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.

Vinculado a los derechos del contribuyente en donde se estipulan procedimientos sustanciales, está el trámite que se sigue para la Resolución Determinativa y sus requisitos de validez. Los artículos 161, 162 y 163 CTr, indican el trámite, los requisitos, recurso y cumplimiento de la Resolución Determinativa. Por su importancia se transcriben literalmente estos artículos, para posteriormente brindar una interpretación sistémica de los mismos.

Trámite de Determinación

Arto. 161. La determinación se iniciará con el traslado al contribuyente de las observaciones o cargos que se le formulen en forma circunstanciada la infracción que se le imputa. En este caso, la autoridad administrativa podrá, si lo estima conveniente, requerir la presentación de nuevas declaraciones o la rectificación de las presentadas.

En el término de quince (15) días hábiles el contribuyente deberá formular su descargo y presentar u ofrecer prueba.

Vencidos los términos respectivos se dictará resolución en la que se determinará la obligación. La resolución emitida podrá ser recurrida en la forma y bajo los procedimientos establecidos en el presente Código.

Requisitos de la Resolución.

Arto. 162. La Resolución de Determinación debe cumplir los siguientes requisitos:

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

Cumplimiento.

Arto. 163. Determinada la obligación tributaria sobre base cierta o presunta, el contribuyente o responsable, deberá cumplirla dentro de los cinco (5) días después de vencido el plazo para impugnar.

El contribuyente no podrá impugnar la determinación sobre base presunta cuando se fundamente en hechos que no presentó oportunamente ante la Administración Tributaria.

⇒ Interpretación del Autor

- La actividad fiscalizadora de la Administración Tributaria en el “domicilio del contribuyente” inicia con la presentación de la credencial debidamente autorizada y notificada y concluye con la comunicación de la finalización por escrito y los resultados preliminares. (Artículos 22, 67 numerales 1 y 3 del CTr). En este caso el contribuyente recibirá un documento oficial de la Administración de Rentas bajo el nombre de “**Comunicación de Finalización de la Auditoría**”, mismo que contiene la información preliminar de cada impuesto y los ajustes que según el auditor fiscal y el supervisor fiscal proceden ([Anexo 4](#)).
- El acto de entrega de la Comunicación de Finalización de la Auditoría es un acto sustancial dentro del proceso de fiscalización que reviste de legalidad y del principio de seguridad jurídica y de acceso a la defensa del contribuyente.
- El proceso de determinación de la obligación tributaria establecido en el Artículo 161 CTr., inicia con el traslado al contribuyente de las observaciones o cargos que se le formulen en forma circunstanciada la infracción que se le imputa. Esto es que la Administración Tributaria comunique al contribuyente la respectiva “**Acta de Cargos**” mediante una Cédula Tributaria. La regulación sobre el Acta de Cargos se encuentra visible en Disposición Técnica N° 07-2006, DGI ([Anexo 5](#)).

- El Acta de Cargos mencionada contiene el impuesto revisado, período, el impuesto declarado, impuesto determinado, ajuste, multa y total. Esta Acta de Cargos, también notifica al contribuyente de su derecho a formular su descargo y presentar u ofrecer prueba en el término de 15 días hábiles posteriores de haber sido notificado del Acta de Cargo (Artículo 161, párrafo segundo CTr). El contribuyente puede invocar el artículo 92 CTr., para presentar otras pruebas a su favor. El referido artículo 92 CTr., señala que los registros y demás documentos solicitados por la Administración Tributaria y no presentados por el contribuyente en ese término de tiempo, no podrán tenerse como prueba a su favor en ulteriores recursos, a menos que se presenten razones originadas por casos fortuitos o fuerza mayor.
- Hacer notar que el modelo de Acta de Cargos utilizado por la Dirección General de Ingresos (Grandes Contribuyentes, Administración de Rentas y Dirección de Fiscalización), pudiera no incluir un detalle o información adjunta que explique el motivo de cada rubro ajustado, de forma precisa, específica y debidamente circunstanciado, para que el contribuyente tenga conocimiento del ajuste formulado y pueda preparar los descargos si considera procedente rechazarlos (Acto procesal sustancial).

El Acta de Cargo y sus anexos constituyen el punto de partida del proceso como un verdadero acto esencial sobre el cual el contribuyente va a ejercer su derecho a descargos, oponiendo todos los derechos que le asisten de acuerdo al Arto. 63 del Código Tributario de la República de Nicaragua, así como aquellos que le corresponda invocar de manera expresa en defensa de su derecho.

El Acta de Cargos por si sola carece de efectos jurídicos, porque no brinda la información para que el contribuyente pueda defenderse, en consecuencia este tipo de Actas que no se ajustan a la legalidad deben ser declaradas de nulidad por la propia Autoridad Administrativa (Principio de Autotutela) o bien, impugnadas por el contribuyente para hacer prevalecer su derecho. En Derecho

Administrativo tributario las resoluciones deben ser motivadas (Resolución Administrativa N° 513-2014 – TATA)

- Una vez vencidos los términos señalados en los artículos 161 párrafo segundo y 92 CTr., la Administración Tributaria procede a dictar “Resolución Determinativa” de la obligación y a notificarla vía cédula tributaria (Artículo 161, párrafo tercero). Contra esta Resolución Determinativa ([Anexo 6](#)), procede el Recurso de Reposición de conformidad con los artículos 94, 96 y 97 CTr.

Principios rectores del Sistema Tributario en el proceso de fiscalización

Seguridad Jurídica en materia tributaria.

Es la posibilidad de prever las consecuencias y el tratamiento tributario de las situaciones y actuaciones de los contribuyentes, pudiendo pronosticar, de previo, las correspondientes decisiones administrativas y judiciales sobre tales situaciones y acciones. Se dice que en la medida que se promueve dicho principio se fortalece la plena confianza de los ciudadanos en sus instituciones y se les protege de la arbitrariedad.

Legalidad Administrativa:

Este principio constituye uno de los pilares del Derecho en general, garantiza, por un lado, el estricto sometimiento a la ley, evitando todo margen a la arbitrariedad, restringiendo la discrecionalidad de la autoridad y, por otro lado, la seguridad jurídica del ciudadano, permitiéndole programar su comportamiento sin temer a posibles sanciones no tipificadas anteriormente (predeterminación normativa de las conductas infractoras y sanciones correspondientes).

Debido Proceso:

Los administrados gozan de todas las garantías inherentes al debido proceso administrativo como el derecho a obtener una decisión debidamente motivada y fundada en derecho, a ofrecer y producir pruebas, derecho a conocer los cargos que se le imputan, derecho de defensa, a ser asesorado por abogado, derecho a la doble instancia, etcétera.

La Constitución Política de Nicaragua acoge este principio en el Artículo 34, que encierra el derecho a recurrir, el derecho al debido proceso y constituye una manifestación del principio de audiencia. En consonancia con el artículo constitucional el CTr., artículo 63, parte in fine, establece: “Los derechos de los contribuyentes son irrenunciables”.

Se anota que la Convención Americana sobre Derechos Humanos recoge el principio del Debido Proceso en el artículo 8, Garantías Judiciales, que incluye el derecho a ser oído en el proceso, derecho de defensa, deber de que las resoluciones sean motivadas, derecho a la presunción de inocencia, derecho del inculcado a que se le conceda tiempo para preparar su defensa, derecho a recurrir el fallo y derecho a no ser sometido a nuevo juicio por los mismos hechos.

Principio de Autotutela:

Significa que la Administración Tributaria debe corregir la actuación irregular de sus funcionarios y restituir los derechos del contribuyente. La Administración Tributaria no debe consentir la actuación anómala y en contra del imperio de la ley por parte de sus funcionarios y empleados.

VI. ELEMENTOS TÁCTICOS DE GESTIÓN ADMINISTRATIVA Y LEGAL

Aspectos generales del inicio de la fiscalización

Los auditores fiscales, normalmente un Auditor Fiscal y un Supervisor Fiscal, deben ser acreditados ante el contribuyente, por una de las siguientes autoridades: Por la Dirección de Grandes Contribuyentes, Administración de Rentas donde está inscrito el contribuyente o bien, por la Dirección de Fiscalización (Disposición Técnica 17-2007). Esta credencial debe indicar los tributos, conceptos, períodos o ejercicios fiscales a revisar. El original de la credencial debe entregarse al contribuyente o responsable (Artículo 67. Numeral 2 CTr).

La fiscalización debe efectuarse en el domicilio tributario del contribuyente, a menos que el tipo de trabajo a realizar por la Administración Tributaria sea de escritorio, en cuyo caso, la Administración Tributaria no está en la obligación de presentar la identificación institucional (Artículo 67. Numeral 1 CTr). De conformidad con el Artículo 22 del CTr., el domicilio del contribuyente debe estar fijado en el lugar de su actividad comercial o productiva. Cuando no lo tuviere señalado o teniéndolo no existiere, se presume el domicilio tributario en 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 el artículo señalado se aplica 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.

⇒ **Comentarios del Autor**

- La no presentación de la credencial causa una nulidad que debe ser subsanada por la Administración Tributaria por aplicación del principio de Autotutela o bien, por interposición del Contribuyente del correspondiente *“Incidente de Nulidad de la Actuación” (Credencial; podría aplicar al Requerimiento, también)*. El Contribuyente debe tener cuidado de no convalidar esos actos de la Administración Tributaria (Artículos 144 CTr, párrafo primero). En Derecho Administrativo la convalidación del acto se entiende como la subsanación de los defectos de los que adolece un acto anulable.
- El artículo 4 CTr., párrafo segundo, permite la supletoriedad del CTr., con las Normas del Derecho Común, en tal sentido es posible invocar las normas relativas a los incidentes contenidos en el Código Procesal Civil de la República de Nicaragua (Artículos 20; 413-419 CPCN). Tratando de parafrasear a uno de los más eminentes abogados de la historia del derecho, el italiano Francesco Carnelutti, un Incidente en palabras sencillas, es: “una solución a situaciones procesales que debe resolverse antes de la decisión judicial a efectos de evitar trabajo inútil dentro del proceso”. El Código Procesal Civil de la República de Nicaragua, en el artículo 413, sobre los incidentes, dice:

“Toda cuestión incidental ya sea de carácter procesal o material, que siendo distinta del objeto principal del proceso tuviere relación inmediata con él, se

tramitará en pieza separada en la forma prevista por las disposiciones de este capítulo, salvo que tengan señalada una tramitación especial en este Código.”

- También podría presentarse el caso de que quien firme la Credencial no sea la autoridad competente para hacerlo, en tal caso procede el “*Incidente de previo y especial pronunciamiento*” sobre la competencia de quien se considera que no lo es. De no subsanarse el *acto incidentado* se estaría en la posibilidad de solicitar al TATA la “Nulidad Absoluta” de la auditoría o fiscalización debido a la ilegalidad de todo lo actuado, *siempre y cuando se incidente*, caso contrario se convalida el acto.
- El alcance de las labores de auditoría no debe exceder el estipulado en la credencial de fiscalización, ni en los años, ni en los tributos que ahí se establezcan, en todo caso si existiere algún motivo que justifique el cambio del alcance de la fiscalización, la Administración Tributaria deberá hacerlo del conocimiento del contribuyente y además, ajustar los programas de trabajo del equipo fiscalizador.
- Otro aspecto importante es que el equipo de fiscalización no tiene permitido la revisión de tributos, conceptos, períodos o ejercicios fiscales ya prescritos (Artículo 67 CTr, numeral 5), ni la fiscalización sobre tributos, períodos o ejercicios fiscales que ya fueron auditados por autoridad fiscal (Artículo 67, numeral 6), para esto debe existir evidencia creada de que tal situación ya haya ocurrido (Artículo 89 CTr).

El artículo 43 CTr, señala que la obligación tributaria prescribe a los cuatro años, contados a partir de la fecha en que comenzare a ser exigible, esta norma aplica salvo que la Administración Tributaria demuestre que el Contribuyente realizó declaración inexacta, o que haya ocultado bienes o rentas, en dicho caso la prescripción opera a los seis años (Artículo 43, párrafo segundo CTr).

- Debe tenerse claro que 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 (Artículo 43, párrafo primero). Si la Administración Tributaria desconociera la prescripción, el Contribuyente debe solicitar al TATA la revocación de la Decisión o Resolución de la Autoridad Tributaria que causa agravio al contribuyente, salvo que se hubiese interrumpido la prescripción, según lo señala el Artículo 45 CTr.

Atención del Equipo de Auditores Fiscales

Al iniciar un proceso de fiscalización por parte de la DGI se corre el riesgo de no tener la documentación contable debidamente ordenada y archivada y que los libros contables no estén al día. Esto podría subsanarse haciendo uso de los diez días que establece el Código Tributario (Artículos 27, 92 y 103, numeral 7).

En nuestra legislación no existe una norma que establezca la discrecionalidad de los funcionarios en los actos de fiscalización. Esos actos se tienen al margen del principio de legalidad (Art. 183 Cn).

Cuando en el proceso de fiscalización existan actuaciones o procedimientos que afecten o infrinjan las normas establecidas en el CTr, el ciudadano contribuyente puede evaluar el interponer una Queja de acuerdo con lo establecido en la Ley N° 802, Ley Creadora del Tribunal Aduanero y Tributario Administrativo (TATA) y su Reglamento, para ello debe tenerse en cuenta que sean asuntos que no deban resolverse conforme a los recursos establecidos en el artículo 96 CTr. La Queja deberá interponerse en el más breve término, desde que se afecten los derechos del deudor tributario.

Es un principio de justicia que el contribuyente tenga el derecho a que la Administración Tributaria establezca un plazo máximo para la realización de las labores de fiscalización. En otras legislaciones este plazo es de un (1) año y se inicia a contar a partir de que el contribuyente brinda toda la información requerida. El efecto jurídico de

este principio es que la Administración Tributaria no puede requerir, ni realizar ningún acto administrativo fuera del plazo de fiscalización, so pena de considerar como actos nulos. En Nicaragua este aspecto no está normado.

⇒ **Comentarios del Autor**

- La adecuada y justa gestión del conflicto entre la Administración Tributaria y el contribuyente pasa por el irrestricto respeto de los derechos constitucionales, los tratados internacionales y las leyes vigentes de la materia.
- Determinación de la obligación sobre base presunta (Artículo 160, numeral 2). Para que la Autoridad Tributaria determine sobre base presunta la obligación tributaria de un contribuyente, debería acreditarse la existencia de una causal que faculte a la DGI a la presunta determinación.
- De acuerdo con el artículo 160 CTr, la base presunta se utiliza por: La falta de presentación de declaración, de libros, registros o documentos, o cuando los existentes fueren insuficientes o contradictorios. En el orden establecido en el CTr, la determinación de la obligación tributaria debe ser sobre base cierta. Mi juicio es que, existiendo base cierta, no procede la determinación sobre base presunta, y si esta última se realiza debe ser solicitada la declaratoria de nulidad de la misma y cualquier multa girada por dicho concepto.

Es pertinente mencionar que la redacción del artículo 160, numeral 2 del CTr nicaragüense, puede nutrirse de otras legislaciones que de forma muy clara y detallada establecen las causales o supuestos para aplicar la determinación sobre base presunta (Véase Código Peruano, Artículo 63 y 64).

VII. RECURSOS DEL CONTRIBUYENTE

**“Los derechos solo adquieren un sentido y un valor pleno cuando son ejercidos”
(Autor anónimo)**

Cuando no se está de acuerdo con un Acto administrativo, podemos impugnarlo mediante los Recursos establecidos en la ley de la materia. Por ejemplo, la Ley N° 290 o Ley de Organización, Competencia y Procedimientos del Poder Ejecutivo, tiene un capítulo para resolver los conflictos administrativos y regula los recursos de revisión y apelación en el Poder Ejecutivo, no obstante, esta es la norma general y por principio de derecho no aplica a los recursos fiscales debido a que la materia referida tiene una norma específica para resolver estos conflictos entre la Administración Tributaria y los contribuyentes, las normas de carácter específico están contenidas en el Código Tributario, artículos 93 al 100, el artículo 101 CTr., referido al término de la distancia fue derogado por la Ley N° 902 o Código Procesal Civil de la República de Nicaragua, artículo número 881, numeral 9.

Se aclara que los recursos se pueden interponer en diferentes vías, como son: Vía administrativa, mediante la presentación de Recurso Administrativo, o bien, vía judicial mediante el Recurso Contencioso Administrativo o el Recurso de Amparo en caso se violen garantías y/o derechos constitucionales del contribuyente.

Debe advertirse que la vía administrativa de los recursos está configurada con carácter obligatorio para que el ciudadano tenga que agotarla para poder acceder a la garantía judicial, es decir, si no se han agotado los recursos en la vía administrativa no se podrá hacer uso de la vía judicial. Los recursos constituyen un presupuesto para la impugnación jurisdiccional y en ese sentido son considerados como un privilegio para la Administración Tributaria que impone al ciudadano la carga de someter ante ella misma los conflictos antes de residenciarlos ante el Juez.

Se considera importante señalar que la legitimidad que acompaña al acto administrativo no es absoluta, y por tanto, puede ser desvirtuada por el interesado demostrando que el acto controvierte el orden jurídico.

Definición de Recurso Administrativo:

- Son medios de defensa con los que cuentan los gobernados para impugnar los actos y resoluciones que afecten su interés jurídico. Su interposición tiene como consecuencia que se confirme, revoque, o modifique la resolución o acto que se hubiere recurrido.
- También se puede decir que el recurso administrativo es una vía para la impugnación de los actos administrativos ante la propia Administración a instancia del interesado, que se traduce en la tramitación de un procedimiento administrativo de revisión de la legalidad de la actuación implicada (Sendín & Navarro, 2018).

Medios de Defensa:

De acuerdo con el Diccionario Jurídico Porrúa-UNAM (2009), los medios de defensa o de impugnación son las herramientas jurídicas consagradas por las Leyes procesales para corregir, modificar, revocar o anular los actos y las resoluciones judiciales, cuando adolecen de deficiencias, errores, ilegalidad o injusticia.

Impugnación:

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

⇒ Comentarios del Autor

- El Tribunal Aduanero Tributario Administrativo (TATA), estima que a como lo refiere el Honorable Dr. Alfonso Valle Pastora (Q.E.P.D), en su obra de recopilaciones titulada “CONSULTAS EN MATERIA CIVIL, TOMO III, 1982-1991”, en consulta de 1986 “que el tiempo tiene una fundamental influencia en el derecho, ha sido necesario reglamentar la existencia, nacimiento y prórroga de los términos, pues mediante el tiempo se adquiere o pierden derechos, de tal suerte que el legislador no deja al arbitrio del Juez o de las partes el ejercicio de sus derechos o el cumplimiento de sus obligaciones. Lo anterior ha obligado a los estudiosos del derecho a clasificar los plazos en legales, judiciales, convencionales, en prorrogables, en fatales, improrrogables y perentorios... De ahí que una vez vencido el término para interponer el recurso, bien sea de reposición, revisión, apelación, sin que esto se haga, una resolución queda firme y pasada en autoridad de cosa juzgada y cualquiera que sea el término que ella misma señale para el cumplimiento de la misma, debe cumplirse (Resolución Administrativa N° 96-2007; 30 de noviembre del 2007).

Sobre el plazo y término establecido en la legislación común, léase el artículo 131 al 135 y 540 del Código Procesal Civil de Nicaragua. El CPCN ha dejado establecido que los plazos comienzan a correr desde el día siguiente de practicado el acto de comunicación, contándose el día en que expira, que será a la media noche. No obstante, prevalece lo que dicta el CTr y el CPCN, debe tenerse como norma supletoria.

En materia fiscal no se deben computar los días sábado y domingo, los días que no labore la Administración Tributaria por vacaciones y feriados nacionales, en virtud de que la legislación tributaria vigente determina que los plazos se contarán en días hábiles, es decir, de lunes a viernes, de acuerdo a la Disposición Técnica 20-2007.

- En cuanto a la impugnación, es necesario establecer claramente que es lo que pretende el contribuyente, ello ayudará a direccionar los argumentos del recurso, a manera de ejemplo, no es lo mismo buscar la nulidad del acto, procedimiento o resolución de la autoridad, que el reconocimiento y restitución de derechos subjetivos violentados.

- Aunque el CTr., no lo indica, algunas situaciones que son causa de ilegalidad del actuar de la Administración, se pueden citar de forma didáctica, las siguientes:
 1. Actos administrativos que no están apegados o transgreden la Constitución y las leyes de la República de Nicaragua.
 2. Incompetencia del funcionario que la haya dictado, ordenado o tramitado el procedimiento del que deriva dicha resolución.
 3. Omisión de los requisitos formales exigidos por las leyes, siempre que afecte la defensa del particular y trascienda al sentido de la resolución impugnada.
 4. Vicios del procedimiento siempre que afecten la defensa del particular y trasciendan al sentido de la resolución impugnada.

Contenido de los Recursos

El artículo 94 CTr, señala que 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 escritura pública del

4. Poder con una fotocopia;
5. Reseña del acto o disposición que se objeta y la razón de su impugnación con la relación de hechos;
6. Petición que se formula, exposición de los perjuicios directos o indirectos que se causan y bases legales y técnicas que sustentan el recurso;
7. Señalamiento de su domicilio tributario para notificaciones; y,
8. 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.

⇒ **Comentarios del Autor**

- Es importante señalar que 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 del CTr. Véase también el artículo 96 CTr., numeral 3, párrafo segundo.

- Al interponer un recurso se le debe nominar con el nombre que manda la Ley y en caso se cometiere el error de hacerlo de una manera diferente se debe proceder a subsanar presentando un escrito en el tiempo de ley en donde se advierta el error cometido y la forma correcta en que deba leerse (Resolución Administrativa N° 09-2012 – TATA)

Aspectos formales de los recursos. El CTr., además de establecer los requisitos de contenido, señala que el recurso debe interponerse por escrito y en papel común. A continuación se hacen algunas sugerencias de forma en cuanto a la redacción del recurso:

- **Hoja:** El tamaño de la hoja es preferible sea tamaño oficio dado que permite explicar los argumentos o mayor número de ideas en una sola hoja y permite a quien la lee una mayor concentración, quien no tendrá que dar vuelta a la página tan frecuentemente, en consecuencia podrá comprender de forma más fácil lo que se le plantea. Además, ayuda a que los expedientes sean menos voluminosos.
- **Tipografía.** Se recomienda usar Arial o Time New Roman (12). La idea es facilitar la lectura y comprensión del recurso.
- **El interlineado** debe ser espacio y medio (1.5).
- **Márgenes:** 2.5 centímetros para márgenes superior, inferior y derecho **4 centímetros para el margen izquierdo**, en consideración a que ese lado será cosido el expediente en el tribunal, lógicamente hay que dejarse el espacio suficiente para ello.
- **Citas:** Sean leyes, jurisprudencia, principios generales del derecho, doctrina o transcripciones del acto o resolución de autoridad, deben realizarse con una sangría mayor que el resto del concepto de impugnación, en función de que sean fáciles de identificar y no sean confundidos con los argumentos propios.

- **Negritas, cursivas y subrayados:** Importante a modo de imprimir énfasis en una idea, pero no debe abusarse de su uso puesto que ensucian el texto, incluso pueden resultar molestos para el juzgador al momento de la lectura.
- **Locuciones latinas.** Siendo el castellano nuestro idioma oficial se aconseja reducir su uso al caso estrictamente necesario, cuando en verdad contribuyan al argumento. Además, por mucho que consideremos que su significado sea muy conocido, lo cierto es que el latín es una lengua muerta, los operadores jurídicos no fueron formados en el mismo, hay que acompañarlos siempre de su traducción al español.
- **Párrafos:** Los párrafos son porciones de un escrito que constituyen unidades temáticas, diferenciados unos de los otros por el punto y aparte. Se considera que su redacción debe de ser estructurado por medio de párrafos pequeños y claros, que faciliten la comprensión de las ideas plasmadas.

Tipos de Recursos

A continuación los medios de defensa del contribuyente contenidos en el Código Tributario nicaragüense para ser ejercidos en la vía administrativa, sin incluir los contenidos en la Ley N° 350 o Ley de Regulación de los Contencioso – Administrativo y en la Ley N° 893 o Ley de Justicia Constitucional.



Artículo 96 CTr.: Recurso de Reposición
Artículo 96 CTr.: Recurso de Revisión
Artículo 96 CTr.: Recurso de Apelación

Esquema de los Recursos

Tipo	Plazo de interposición, prueba y resolución	Instancia	Alcances
Reposición Arto. 96 y 97 CTr	<p>8 días hábiles después de notificado el Contribuyente, contado a partir de la fecha de notificación del acto o resolución que se impugna.</p> <p>10 días hábiles para presentación de pruebas.</p> <p>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.</p>	<p>Se interpone ante el propio funcionario o autoridad que dicta la resolución o acto impugnado.</p>	<p>Si transcurren 30 días hábiles después de interpuesto el recurso sin pronunciamiento escrito y debidamente notificado al recurrente, opera el silencio administrativo positivo.</p> <p>Esto significa que lo planteado o solicitado por el recurrente se resuelve de manera positiva.</p>
Revisión Arto. 96 y 98 CTr	<p>10 días hábiles contados a partir de la fecha de notificación de la Resolución sobre el Recurso de Reposición.</p> <p>10 días hábiles para presentación de pruebas.</p> <p>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</p>	<p>Se interpone ante el Titular de la Administración Tributaria y en contra de la Resolución del Recurso de Reposición promovido.</p>	<p>Transcurrido este plazo, sin pronunciamiento escrito del Titular de la Administración Tributaria, debidamente notificado al recurrente, se entenderá por resuelto a favor del recurrente.</p>

<p>Apelación Arto. 96 y 99 CTr</p>	<p>15 días hábiles, <u>contados desde la fecha en que fue notificada por escrito la Resolución</u> sobre el Recurso de Revisión. Se interpone en original y copia. <i>Se sugiere adjuntar copia de la Resolución impugnada.</i></p> <p>El original del Recurso es remitido al TATA en los diez días siguientes a la fecha de recepción del Recurso.</p> <p>El Titular de la Administración Tributaria debe expresar agravios en los 15 días siguientes a la fecha de recepción del original del recurso de apelación remitido al TATA.</p> <p>Transcurridos los 15 días antes indicados, el Tribunal abre a pruebas en un plazo común de 15 días.</p> <p>El TATA tiene un plazo de 90 días hábiles para emitir resolución a partir de la fecha de recepción del expediente remitido de la Administración Tributaria.</p>	<p>Se interpone ante el Titular de la Administración Tributaria para que este lo traslade al Tribunal Aduanero Tributario Administrativo</p>	<p>Transcurrido el plazo de 90 días hábiles, sin pronunciamiento escrito del TATA, se entenderá por resuelto a favor de lo solicitado por el recurrente.</p>
---	---	--	--

Fuente: Elaboración propia

⇒ **Comentarios del Autor**

- En CTr., no establece en qué momento se debe abrir a prueba el Recurso de Revisión.

- De acuerdo con el Arto. 96 CTr., la Resolución dictada por el Tribunal Aduanero Tributario Administrativo agota la vía administrativa y el contribuyente podrá hacer uso de los derechos establecidos en la Ley ante la instancia correspondiente del Poder Judicial (Proceso Contencioso Administrativo y/o Recurso de Amparo). Estos recursos permiten el control judicial de la actuación de la Administración Pública.

Tipos de reparo que pueden dar lugar a interponer un Recurso

De *manera referencial y didáctica* se menciona a continuación algunos tipos de reparos que pueden dar lugar a la controversia y por tanto, a la interposición de los correspondientes recursos señalados en la Ley:

- Reparos relacionados con interpretación de normas tributarias. **Ilustración:** Retiene con una tasa inferior a la que debería aplicar a determinada transacción.
- Reparos por omisión de un deber formal o patrimonial (Por buena o mala fe, no importa).

Ilustración:

a. Un contribuyente, estando obligado a retener no lo hace.

b. La Administración Tributaria reconoce a un contribuyente del sector turismo (Ley N° 306) un porcentaje inferior al que tiene derecho según la norma.

- Reparos relacionados con interpretación de hechos.

Ilustración:

a. Un contribuyente entrega a su acreedor, en concepto de dación de pago de una deuda, un bien inmueble que es parte de los inventarios para la venta, todo con el fin de que el acreedor desista de continuar con una demanda judicial. El contribuyente entrega el bien al acreedor a su precio de venta en un mercado activo y no declara el Impuesto sobre la Renta correspondiente dado que para él no es una venta que perfeccione el hecho generador del IR, sino el cumplimiento forzado de una obligación.

b. El contribuyente no declara y paga una retención porque según el cómputo de los años ya ha prescrito. En el citado ejemplo se considera pertinente decir que la prescripción se interrumpe no sólo por actos de la Administración Tributaria, sino que aplica a los actos del contribuyente.

c. La Administración Tributaria hace una valoración distinta de la prueba aportada por el Contribuyente.

- Reparos por falta de sustentación de ejercicio de derechos por parte del contribuyente. **Ilustración:** El contribuyente se deduce costos que no están soportados o bien que no están contabilizados adecuadamente.

⇒ Comentarios del Autor

- **Sobre la competencia.** Respecto de la competencia se debe decir que es constitutiva del órgano y no un derecho del titular del propio órgano. La competencia la asigna la ley al órgano correspondiente y no a la persona natural titular del órgano, la cual puede ser esencialmente transitoria. Por lo tanto, el titular del órgano no puede delegar ni disponer de la competencia, sino que debe limitarse a su ejercicio en los términos que la ley dispone.

- **Sobre la improcedencia de los recursos.** Son improcedentes los recursos, cuando:
 1. No afectan el interés jurídico del recurrente.
 2. No se interpone el recurso en el plazo establecido por la ley, es decir, hay consentimiento tácito.
 3. Si mandando la Administración Tributaria a que el recurrente subsane el recurso dentro del plazo señalado para aportar pruebas, y este no lo hace, de oficio la Administración Tributaria lo declarará desierto y se archivarán las diligencias y por el término de un año contado a partir de esta resolución, el recurrente no podrá reintentar acción alguna que recaiga sobre los mismos hechos en que se fundó la acción sobre la que ha recaído la declaratoria de deserción (Arto. 97, último párrafo)
 4. Otro aspecto a señalar es que la Ley nicaragüense no contempla que los recursos puedan interponerse vía correo electrónico.

- **Sobre el silencio administrativo.** Los órganos de la Administración tienen el deber de resolver las cuestiones que se les plantean, pero puede suceder que demoren o bien que omitan la decisión, ya sea por negligencia, intencionalmente o de mala fe, no obstante que los interesados reiteren sus peticiones en forma verbal o escrita. El Arto. 100 del CTr., establece que la falta de Resolución Administrativa por incumplimiento de funciones conlleva la aplicación de las sanciones establecidas en el referido Código, bajo la normativa institucional respectiva.

El silencio administrativo positivo tiene una consecuencia jurídica y es que si la Administración permanece en silencio o se abstiene de dictar un acto previsto en la Ley, a esa falta de cumplimiento de una obligación jurídica, el legislador mediante la ficción jurídica y sin que medie acto administrativo alguno, presume que lo solicitado se tiene a favor del recurrente.

- **Traslado del expediente.** En el recurso de apelación, el Director General de Ingresos debe remitir el expediente de la causa al TATA, es de esta manera que los honorables miembros que lo integran tendrán noticia del asunto y podrán estudiarlo.
- **Sobre la “reformatio in peius”.** Se sostiene que la situación inicial del recurrente no puede empeorarse por motivo del recurso, a menos que la ley lo permita expresamente, pues la finalidad de los recursos es favorecer y no perjudicar la situación de los recurrentes. Si esto fuera posible, la Administración tendría una herramienta de intimidación mediante la cual hacer que el ciudadano desista del recurso y obedezca sin demora lo resuelto, a fin de evitar un mal mayor (Véase artículo 541 CPCN).
- **Sobre la resolución del recurso.** La autoridad administrativa no puede extenderse a nuevos asuntos que no consten en el expediente de la causa, ni aun cuando estos hubiesen sido introducidos de forma extemporánea por el recurrente.
- **Algunos aspectos riesgosos en los recursos:**
 - a. Que el recurso no esté jurídicamente bien argumentado;
 - b. Cuando se formula un recurso en contra de una autoridad que ya ha emitido resolución al respecto;
 - c. Cuando el recurso no es interpuesto por el contribuyente o su representante legal;
 - d. Cuando el recurso de apelación se presenta ante el TATA y no ante el titular de la DGI.
 - e. Que el recurso se presente con una denominación diferente a la establecida en la norma tributaria.

Modelo de Recurso de Apelación

Indicación de la autoridad, funcionario o dependencia a quien se dirige	Honorables Miembros del Tribunal Aduanero Tributario Administrativo (TATA)
Número de Registro Único del Contribuyente y número de Cédula de Identidad	Soy, (Nombre completo y generales de Ley, incluyendo número de cédula de identidad), y de este domicilio. Comparezco en mi calidad de mandatario general judicial debidamente acreditado mediante Poder General Judicial, otorgado en Escritura Pública número ___ autorizada el _____, ante los oficios notariales de _____.
Nombres y apellidos y generales de ley del recurrente. Cuando no actúe en nombre propio, deberá acreditar su representación, acompañando escritura pública del Poder con fotocopia.	El referido Poder me faculta para representar a: (Nombre de la compañía y número RUC) en todas las actuaciones y diligencias que directa o indirectamente se relacionen con la sustentación y trámite de este Recurso de Apelaciones.
<p>Reseña del acto o disposición que se objeta y la razón de su impugnación con la relación de hechos.</p> <p>Petición que se formula, exposición de los perjuicios directos o indirectos que se causan y bases legales y técnicas que sustentan el Recurso.</p>	<p>Resulta que mi representada recibió en (indicar hora y fecha), una Resolución de Recurso de Revisión, con número de referencia RES-REC-REV-_____, suscrita por _____, en su calidad de Director General de Ingresos (Indicar hora y fecha del documento). En dicha Resolución se declara NO HA LUGAR el Recurso interpuesto al Recurso de Revisión y mantiene en firme la Resolución del Recurso de Reposición No. DGC-RSRP-01-028-06-201X (Agregar la razón de impugnación, relación de hechos y exposición de perjuicios que causa la Resolución que se apela)</p> <p>PETICIÓN DE DERECHO. Expuesto lo anterior, en nombre de mi Representada _____, solicito a Usted, Señor Director General de Ingresos, que una vez de por aceptado el presente Recurso de Apelación, lo traslade al Tribunal Aduanero y Tributario Administrativo, quien de conformidad con la leyes sustanciará y resolverá sobre (Indicar el asunto) que se me pretendió hacer efectiva. Por todo lo anteriormente expuesto, pido al Honorable Tribunal Aduanero y Tributario Administrativo, una revisión minuciosa y apegada a derecho de todos y cada uno de los aspectos relacionados con (Ejemplo: <u>el Impuesto Sobre la Renta (IR) y Retención en la fuente, período fiscal 20xx-20xx, e Impuesto al Valor Agregado (IVA), período: _____</u>, por estar prescrito todo tributo que se determine a estos períodos, solicitando se tenga por aceptado el perjuicio que le causa a mi representado. Pido Se Declare Ha Lugar al Recurso de Apelación y se revoque la Resolución de Recurso de Revisión No. RES-REC-REV-_____, dejando sin efecto legal los ajustes determinados en la misma.</p>
Señalamiento de domicilio tributario para notificaciones.	Señalo para notificaciones las oficinas del Licenciado_____, ubicadas en _____, Managua.
Lugar, fecha y firma del Recurrente o su huella digital, en caso no pueda firmar.	Managua, día/mes/año Firma del Representante Legal

Fuente: Elaboración propia

⇒ Comentarios del Autor

- El recurrente debe asegurar, cualquiera que sea el recurso que interponga, que la instancia competente ponga la correspondiente razón de presentado del recurso con indicación de la fecha y hora, sello e identificación de quien recibe, no importando si quien recibe el escrito considera que el recurso presenta defectos que la autoridad bien puede señalar de manera verbal pero que la ley señala que debe mandar a subsanar el recurso por medio escrito de Auto Resolución. El artículo 83 CTr, párrafo primero preceptúa que “todo escrito cuya presentación sea personal o por medios automatizados, será válido únicamente con la constancia oficial de recepción por parte de la Administración Tributaria. Este artículo se lee en consonancia con el artículo 89 CTr, que establece la Carga de la Prueba y que señala: “En los procedimientos tributarios administrativos o jurisdiccionales, quien pretenda hacer valer sus derechos o pretensiones, deberá probar los hechos constitutivos de los mismos”. El efecto de no tener el presentado de una impugnación y posteriormente argumentar algún derecho mediante el mismo, es que el TATA lo desestimaré, así se puede observar en Resolución N° 97-2007, de las 09.00 del 04 de diciembre del 2007.
- De esta manera el contribuyente se asegura de actuar conforme a derecho y el funcionario se cuida de que no le interpongan una Queja por no aceptar el recurso y obstaculizar la presentación del recurso y separarse del procedimiento establecido en la ley lo que deslegitima su proceder. El TATA ha expresado en sus Resoluciones que se transgrede el Principio de Seguridad Jurídica al no recibir el escrito y resolver lo que en derecho corresponda y no se actúa de acuerdo al Principio de Transparencia, dado que esas actuaciones deben constar en el expediente de la causa.

Medios de Prueba

El Código Tributario, en el artículo 90, señala cuales son los medios de prueba que pueden ser invocados por el contribuyente, estos 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;
3. La confesión;
4. Los dictámenes fiscales;
5. La deposición de testigos;
6. Las presunciones e indicios, siempre y cuando la Administración Tributaria tenga bases legales para comprobar el hecho; y,
7. Otros medios de prueba derivados de los avances tecnológicos, que sean 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.

Objeción de la prueba. El CTr., establece que toda prueba debe ser recabada, obtenida y presentada en estricto apego y observancia de las disposiciones legales contenida en la Constitución Política, el Código Tributario, el Código Procesal Civil de Nicaragua y demás disposiciones concernientes.

⇒ Comentarios del Autor

- Los medios de prueba ofrecidos deben guardar relación con lo que se pretende probar (Atributos de la prueba: Pertinencia, Idoneidad, Eficacia y Legalidad).

- En caso que la probanza que se presente sea de naturaleza técnica muy compleja habrá de acompañarse de un dictamen pericial que permita su correcta comprensión y valoración.
- En el caso de informes emitidos por peritos contables se debe requerir al profesionalista que los mismos llenen los requisitos requeridos por las leyes, las NIAs y las NITA, según corresponda.
- **Controversia de la prueba (Artículos 89, 90, 91 y 92 CTr).** En primera instancia el sistema funciona de modo “adversarial regulado”, esto es que la Administración Tributaria es parte en el proceso, pero además le corresponde juzgar sus actos, estos actos administrativos de acuerdo al Derecho Administrativo, van revestidos de una legitimidad relativa que precisamente puede ser desvirtuada en apelación o en vía judicial (Artículo 144 CTr).
- La evidencia debe ser preparada cuidadosamente por la administración y la contabilidad de la compañía. Debe ser suficiente para persuadir, contradecir e impugnar los argumentos de la Administración Tributaria, además, debe ser preparada y presentada en tiempo.

Publicidad o Acceso a expediente

De conformidad con el artículo 88 del CTr, el contribuyente o 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.

⇒ Comentarios del Autor

- El artículo 26, numeral 4 de la Constitución Política de Nicaragua señala que “Toda persona tiene derecho:... A conocer toda información que sobre ella hayan registrado las autoridades estatales, así como el derecho de conocer por qué y con qué finalidad tiene esa información...”
- El contribuyente o su representante legal, como parte de su estrategia de defensa deben asegurarse de incorporar en el “expediente de la causa” sometido a conocimiento del TATA, las pruebas que contradigan los ajustes formulados por la Dirección General de Ingresos, además, de los elementos de prueba que demuestran los hechos constitutivos de su pretensión contra lo determinado por la DGI (Artículo 89 CTr).
- La Ley no señala si el contribuyente o su representante legal pueden tener acceso al “expediente de procedimientos” cuando aún no está culminado el proceso de fiscalización. Este hecho podría vulnerar el debido proceso y restringir el derecho a la defensa del contribuyente. Por ejemplo, podría haber información recabada de terceros que el contribuyente desconoce y que ese cruce de información le puede ocasionar daño económico sino se tiene acceso a la misma. El único límite de acceso a la información contenida en el expediente del deudor tributario debería ser la de terceros contribuyentes en observancia del artículo 27 CTr., que regula el suministro de información y su valor probatorio.
- El Autor considera que documentos, tales como: Programa de fiscalización, credencial, requerimientos, tipo de actuación, cronograma de tiempo, reportes de tarea del auditor, estrategias y acciones llevadas a cabo no deben ser consideradas como “información reservada”, dado que esto es parte de la Administración Pública y más bien vulnera el principio de transparencia y acceso a la información pública. La *Ley N° 621 o Ley de Acceso a la Información Pública*

señala de manera taxativa cual es la información de carácter reservado y entre los aspectos señalados no incluye el tema que nos ocupa.

- Para ejercer un mecanismo de defensa ante la restricción de acceso al *expediente de procedimientos de auditoría*, el contribuyente puede perfectamente interponer una Queja ante el TATA, de conformidad con el Artículo 2, literal c de la Ley N° 802 o Ley Creadora del Tribunal Aduanero y Tributario Administrativo. La Queja debería tener la petición de acceder al expediente y obtener las copias que considere necesarias y el costo de las copias debe ser asumido por el contribuyente.
- La ley no señala si para acceder al expediente de procedimientos de auditoría se requiere solicitud escrita o verbal. En todo caso debería poder hacerse de manera verbal y sin necesidad de una resolución brindarse el acceso, sin embargo, ante la negativa a la solicitud verbal se considera que se debe formalizar la solicitud para alegarla ante el Tribunal Aduanero Tributario Administrativo.
- Para finalizar este comentario, no se sorprenda si a su solicitud de tener acceso al expediente de auditoría, recibe respuestas como:
 - Debo solicitar permiso al jefe
 - Puedo fotocopiarlo pero no hay nadie que lo acompañe a la fotocopiadora
 - La fotocopiadora no funciona
 - No se presta

En la cotidianidad de las instituciones administrativas esto no debe resultarle extraño, pasa no solo a los contribuyentes, sino que le pasa hasta a los abogados. Si esto le sucede, ¡anímesese!, siga adelante y recuerde que está en una oficina administrativa y no en los Juzgados, donde es más fácil acceder al expediente.

VIII. PLANEACIÓN ESTRATÉGICA DE LA DEFENSA FISCAL

Tipos de Estrategias

Debe hacerse mención que existen estrategias de carácter general que abarcan todo el procedimiento de defensa y las hay de carácter particular, dirigidas a cada actividad procesal, ejemplo: En cada escrito, en cada diligencia, en cada prueba se tienen objetivos específicos, se influye en las emociones y se planean reacciones de la parte contraria.

A continuación se ejemplifica con dos tipos de estrategia de carácter general que pudieran dar lugar a la defensa en material fiscal:

Estrategia de Negociación.

Aun cuando nuestro marco normativo no alcanza todavía esta tendencia internacional de utilizar medios alternos de solución de los conflictos que surgen entre la Administración Tributaria y el contribuyente, no es improductivo explorar toda posible alternativa de concluir el proceso de fiscalización con una negociación. Se recomienda que el personal no polemice con los auditores y personal clave de la Administración Tributaria, que mantenga siempre una actitud profesional, amable y educada con el personal de la Administración Tributaria para que exista la posibilidad de emplear esta estrategia como primer recurso de solución.

Estrategia divergente.

El contribuyente seguirá la estrategia de refutación de los hechos, de contradicción del derecho o de las pruebas. Buscará posibles vicios en la realización de la auditoría fiscal o en el proceso de impugnación de resoluciones; señalará violaciones a normas fundamentales, como el Debido Proceso, ilegalidad en la actuación de los auditores, señalará actos que le hayan llevado a la indefensión, apuntará la existencia de pruebas obtenidas de forma ilícita, entre otros.

Una aproximación de la “Teoría del Caso” aplicada a los recursos fiscales

En la dinámica de gestión de los recursos administrativos establecidos en el Código Tributario se sugiere elaborar un Plan de Trabajo, el cual debe contener los aspectos o argumentos sobre los cuales basará sus peticiones e identificar las deficiencias y/o debilidades de la Administración Tributaria en cuanto a los procedimientos de fiscalización y determinación de la obligación tributaria.

El Plan de trabajo debe dejar claro: **a.** identificar los hechos que según la Administración Tributaria dan lugar al reparo (Hipótesis Fáctica); **b.** la base jurídica que sustenta a la Administración Tributaria y sus debilidades en la argumentación (Hipótesis Jurídica); y **c.** el análisis de las evidencias que sustentan la posición de la Administración Tributaria y los documentos probatorios de que se vale el contribuyente para contradecir esas evidencias o probar lo contrario (Hipótesis probatoria).

Antes de impugnar una resolución se debe revisar la disponibilidad de evidencia para soportar el acto reclamado.

Cuando interponga el Recurso revise que el Poder Legal sea suficiente para la acreditación o legitimación y que cumpla con la carga fiscal correspondiente.

Para estructurar la ruta de defensa o estrategia del contribuyente es de enorme valor que se prepare de un inicio una visión integral de todo el proceso de impugnación, lo que incluye un estudio de previo que, por su configuración, ayudará a dar un salto cualitativo en la defensa del contribuyente y evitará la improvisación.

Entonces, una vez que se ha tenido conocimiento de la resolución, que se ha podido revisar el expediente del caso y que se conocen las evidencias y argumentos de la Administración Tributaria se procede a elaborar el Plan de Trabajo.

A continuación se propone un modelo de plantilla para plantear la teoría de caso, no obstante, se anota que el contribuyente puede elaborar la que mejor le parezca y que le facilite el ejercicio estratégico de la defensa de su cliente.

Plantilla de la Teoría del Caso - Estrategia de Defensa

Tipo y monto del ajuste	Explicación del Ajuste y Argumento Legal	Evidencia que sustenta el argumento de la DGI	Posición del Contribuyente	Base jurídica que desvirtua lo dicho por la DGI	Posible evidencia para desvirtuar a la DGI	Disponibilidad de la evidencia	
						Si	Hay que organizar

Fuente: Elaboración propia.

Estudio de los argumentos de la DGI. Es importante estar claro de los argumentos técnicos y legales que sustentan el ajuste que pretende cobrar la Administración Tributaria y a partir de eso estudiar cuales son los contra argumentos que se pueden esgrimir a favor del contribuyente.

Acceso y copias del expediente. Al momento de revisar el expediente de la causa se debe sacar copia del mismo y analizar a profundidad las explicaciones del ajuste (s) que señala la auditoría fiscal y buscar inconsistencias en las conclusiones a las que ellos hayan llegado. Además, se debe revisar que el Acta de Cargos integre los anexos que aclaran los ajustes que se pretenden cobrar por parte de la DGI.

Entrevista con el personal administrativo. En cuanto a la posición del contribuyente es pertinente reunirse con el personal administrativo, financiero y contable, a efectos de escuchar de viva voz cual es la posición de ellos, que manifiesten cuales son las evidencias de las cuales se dispone y de las incidencias que pudieron presentarse en el transcurso de la fiscalización. También se debe conocer cuáles son las expectativas que tiene la Gerencia en torno al caso y se debe hacer mención de las deficiencias y/o debilidades que se observan para poder obtener una decisión de **“HA LUGAR”**, por parte de la autoridad que conoce el asunto.

Recolección de la evidencia que sustenta el caso - Fuerza Probatoria. La evidencia de la cual se dispone para desvirtuar los ajustes pretendidos por la Dirección General de Ingresos, debe llenar los siguientes atributos: Pertinente, idónea, eficaz y suficiente, estar bien ordenada, localizable y certificada por un Notario Público para que tengan validez. La copia simple es considerada como una prueba notoriamente impropia. Se debe ser cuidadoso y sincero con el contribuyente y en caso la prueba no llene estos atributo, orientar que no se continúe con el caso debido a que el hacerlo puede considerarse como una “imprudencia temeraria” o “litigar por capricho”. Ninguna Resolución en firme debe ser impugnada en contra de toda norma legal, sin asidero alguno, véase Resolución N° 97-2007, del 04 de diciembre del 2007, Tribunal Aduanero Tributario Administrativo.

Si la administración no tiene a mano la “evidencia de descargo” del (los) ajuste (s), el abogado defensor debe solicitar a la Gerencia General de la Compañía o al contribuyente que oriente a lo inmediato su localización y obtención, previniéndole de los efectos de su no presentación en el plazo estipulado para el período de pruebas.

En la parte de evaluación de la evidencia que se dispone se debe realizar con mucha sinceridad y no sobre dimensionar los alcances de la misma, dado que esto puede generar un costo de credibilidad ante el cliente/contribuyente.

Ajustes y cambios al plan de trabajo. Estructurado el plan de trabajo o estrategia de defensa está se irá ajustando durante el transcurso del proceso que lleva el recurso para fortalecerla, enmendarla o corregirla.

Personal, recursos y fechas importantes. En todo plan de trabajo es muy importante la designación de los responsables, la asignación de recursos materiales y económicos y el establecimiento de las fechas a nivel de tareas y actividades e identificación de puntos críticos de control.

Control de legalidad de los actos u omisiones de la Administración Tributaria

Se considera recomendable que el contribuyente, ante un eventual proceso de fiscalización, se haga asistir de un profesional del derecho desde el inicio y no hasta que se han sucedido los eventos sin haber sido ejercido los derechos y remedios en el tiempo que establece la Ley. Para la construcción de la estrategia de defensa, se hace necesario organizar la operatividad, es decir el elemento táctico en la atención del proceso de fiscalización y desde ahí venir construyendo la estrategia de defensa, señalando la ruta a seguir ante un reparo y además, definir los fines a alcanzar.

A continuación se brindan ejemplos de situaciones que pueden ocurrir u omitirse, sin ser estas limitativas, en un proceso de fiscalización e impugnación y que pueden dar lugar a un resultado viciado y por tanto, necesarias de evaluar para poder construir la estrategia de defensa del contribuyente.

Principios, actos u omisiones a evaluar

Principios y Garantías Fundamentales: Principio de legalidad, Debido Proceso, Seguridad Jurídica

- 1 Notificaciones realizadas sin apego a la ley
- 2 Requerimiento de información sin llenar requisitos de ley
- 3 Negarse a recibir un escrito
- 4 No levantar la correspondiente Acta de Finalización de la Auditoria
- 5 Acta de cargos sin los anexos que son el fundamento de los ajustes
- 6 Acta de cargos es notificada sin existir físicamente en el expediente
- 7 Limitar el derecho del contribuyente a ser oído - defensa
- 8 No permitir el acceso al expediente de la causa
- 9 Negar ampliación de plazo cuando este está contenido en la norma
- 10 Valoración incorrecta de la norma por parte de la Administración Tributaria
- 11 Pruebas no valoradas o valoradas incorrectamente por parte de la DGI
- 12 Ausencia de fuerza probatoria de los argumentos que tiene la DGI
- 13 Nulidades ocurridas dentro del proceso de fiscalización - impugnación
- 14 Obstaculización procesal que niega el derecho a la defensa
- 15 Incidentes de nulidad no resueltos en tiempo y forma por la Administración Tributaria
- 16 Revisión de impuestos ya prescritos
- 17 Revisión de impuestos nominados de forma errónea.
- 18 Revisión de impuestos ya fiscalizados con anterioridad
- 19 Falta de firma en un Acta o Resolución, o bien, firmada por autoridad que no es competente
- 20 Consultas evacuadas por la Dirección Jurídica Tributaria y no tomadas en cuentas por Fiscalización

Paradigma Emergente: Teoría del Caso aplicada al Derecho Fiscal

ESQUEMA DE PENSAMIENTO TÁCTICO Y ESTRATÉGICO EN LA DEFENSA FISCAL

¿Cómo afrontar con éxito un proceso de fiscalización y de impugnación de ajustes de auditoría?

DOCTRINA - JURISPRUDENCIA - TÁCTICA - ESTRATEGIA		
Factores de éxito		
Tiempo	Espacio	Medios y recursos humanos
Incidentes	Alcance geográfico	Personal calificado
Recursos	Áreas funcionales involucradas	Liderazgo
Negociación	Gremiales - capital social	Presupuesto
Oportunidades de interposición	Audiencias	Manejo de emociones
	Escritos	Logística

TEORÍA DEL CASO		
DERECHO PENAL	HIPÓTESIS FÁCTICA	DERECHO ADMINISTRATIVO FISCAL
DERECHO CIVIL - MERCANTIL	HIPÓTESIS JURÍDICA - NORMATIVA	HECHO GENERADOR - CONDUCTAS
DERECHO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR	HIPÓTESIS PROBATORIA - ESTÁNDAR DE LA PRUEBA	NORMA SUSTANTIVA
DERECHO LABORAL		PROBABILIDAD PREVALENTE - SANA CRÍTICA
	Lógica dialéctica: "Fortalezas - Deficiencias"	
	Pretensión - Oposición	

ASPECTOS CLAVE ANALIZADOS: NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA - DETERMINACIÓN - FISCALIZACIÓN - IMPUGNACIÓN

Fuente: Elaboración propia.

Bibliografía

- Asamblea Nacional. (2005). *Código Tributario de la República de Nicaragua*. Managua, Nicaragua: Gaceta Diario Oficial N° 227, 23 de noviembre del 2005.
- Asamblea Nacional. (2007). *Ley N° 621 o Ley de Acceso a la Información Pública*. Managua, Nicaragua: Gaceta Diario Oficial N° 118, 22 de junio del 2007.
- Asamblea Nacional. (2012). *Ley Creadora del Tribunal Aduanero Tributario Administrativo*. Managua, Nicaragua: Gaceta Diario Oficial N° 128, 09 de julio del 2012.
- Asamblea Nacional. (2015). *Ley N° 902 o Ley del Código Procesal Civil de la República de Nicaragua*. Managua, Nicaragua: Gaceta Diario Oficial N° 191, 09 de octubre del 2015.
- Asamblea Nacional de la República de Nicaragua. (2014). *Ley N° 854 o Ley de Reforma Parcial a la Constitución Política de Nicaragua*. Managua, Nicaragua: La Gaceta Diario Oficial N° 26 del 10 de febrero del 2014.
- Benavente, H. (2011). *La aplicación de la Teoría del Caso y la Teoría del Delito en el Proceso Penal Acusatorio*. Barcelona, España: J.M. Bosch Editor.
- Bibiloni, H. (s/f). *Entendiendo al Derecho Administrativo. Manual Práctico y visual a partir de ejemplos cotidianos*. Buenos Aires, Argentina: Universidad de la Plata.
- Carnelutti, F. (1997). *Instituciones de Derecho Procesal Civil*. México: Enrique Figueroa Alfonso y Editorial Pedagógica Iberoamericana, S.A. de C.V.
- Dirección General de Ingresos, DGI. (23 de Mayo de 2006). *Disposición Técnica 007-2006 - Actuaciones de Fiscalización*. Obtenido de www.dgi.gob.ni
- Dirección General de Ingresos, DGI. (2007). *Disposición Técnica N° 20-2007*. Managua, Nicaragua: Gaceta Diario Oficial N° 212 del 05 de noviembre del 2007.
- Escobar, I. (1997). *Derecho de Obligaciones*. Managua, Nicaragua: Hispamer.
- Esquerra, S. (2020). *Defensa Fiscal. Juicio Contencioso Administrativo Federal. Teoría y Práctica*. México: TIRANT LO BLANCH.
- Gómez, A. (2010). *Fiscalización Tributaria. Como afrontarla exitosamente*. Lima, Perú: Imprenta Editorial El Búho E.I.R.
- Gutierrez, M. (2000). *Introducción al Estudio del Derecho Tributario*. Managua, Nicaragua: Fondo Editorial CIRA.
- Instituto de Altos Estudios Judiciales, CSJ. (s/f). *Derecho Procesal Civil con Énfasis en las Técnicas de la Oralidad*. Managua, Nicaragua: Imprenta Poder Judicial.

- Instituto de Investigaciones Jurídicas - UNAM. (2016). *Derecho de las Personas Contribuyentes*. México: Colección Biblioteca Constitucional.
- Matamoros, I. (2007). *Apuntes de Derecho Procesal Civil*. Managua, Nicaragua: HISPAMER.
- Navas, K. (s/f). *Derecho Administrativo Sancionador en las Contrataciones del Estado*. Lima, Perú: Gaceta Jurídica.
- Ortega, R., Pacherras, A., Morales, & J. (2011). *Riesgos Tributarios. Guía para Afrontarlos*. Lima, Perú: Ediciones Caballero Bustamante, S.A.C.
- Peralta, W. (2009). *Manual de Derecho Procesal Civil Nicaragüense II*. Managua, Nicaragua: Universidad Centroamericana, UCA.
- Porrúa - UNAM. (2009). *Diccionario Jurídico mexicano*. Estados Unidos Mexicanos: Porrúa-UNAM.
- Rizo, A. (1992). *Manual Elemental de Derecho Administrativo*. León, Nicaragua: Editorial Universitaria.
- Romo, J. (2017). *La Defensa Fiscal y sus Principios Básicos*. Estados Unidos Mexicanos: ISEF.
- Sendín, M., & Navarro, K. (2018). *Acto, Procedimientos y Recursos Administrativos en Nicaragua*. Managua, Nicaragua: INEJ.
- Tribunal Aduanero Tributario Administrativo. (04 de Diciembre de 2007). *Resolución Administrativa N° 97-2007*. Obtenido de <https://tta.gob.ni/>
- Tribunal Aduanero Tributario Administrativo. (11 de Junio de 2010). *Resolución Administrativa N° 36-2010*. Obtenido de <https://tta.gob.ni/>
- Tribunal Aduanero Tributario Administrativo. (29 de Agosto de 2014). *Resolución Administrativa N° 513-2014*. Obtenido de <https://tta.gob.ni/>
- Tribunal Aduanero Tributario Administrativo, TATA. (30 de Noviembre de 2007). *Resolución Administrativa 96-2007*. Obtenido de <https://tta.gob.ni/>
- Tribunal Aduanero Tributario Administrativo, TATA. (2008 de Junio de 2008). *Resolución Administrativa N° 26-2008*. Obtenido de <https://tta.gob.ni/>
- Tribunal Aduanero Tributario Administrativo, TATA. (23 de Febrero de 2012). *Resolución Administrativa N° 09-2012*. Obtenido de <https://tta.gob.ni/>
- Villazana, S., & Arias, P. (2014). *Reparos Frecuetes en el IGV y el IR*. Lima, Perú: Gaceta Jurídica.

ANEXOS

Anexo 1

Índice de Expediente de Auditoría Fiscal hasta el Recurso de Reposición

- (a) Documentos generales:
 - (i) Credencial dirigida al Contribuyente
 - (ii) Plan de Auditoría
 - (iii) Requerimiento de información tributaria
 - (iv) Cuestionario de control tributario
 - (v) Decisiones preliminares para planeación de auditoría
 - (vi) Documentos legales del contribuyente
- (b) Impuesto sobre la Renta
 - (i) Declaración anual del IR
 - (ii) Estados financieros y anexos
 - (iii) Cédulas sumarias, de detalle y de análisis de Ingresos, Costos y Gastos
- (c) Retenciones en la fuente
 - (i) Cédula sumaria, de detalle y de análisis de retenciones por compra de bienes, servicios y salarios.
- (d) Impuesto Selectivo de Consumo
 - (i) Lista de precios
 - (ii) Inventarios por unidades objeto de análisis
 - (iii) Producción o compras de productos objeto de análisis
 - (iv) Cédula sumaria, de detalle y de análisis de ingresos y crédito fiscal.
- (e) Impuesto al Valor Agregado
 - (i) Cédula sumaria, de detalle y de análisis de ingresos y crédito fiscal
- (f) Documentos varios:
 - (i) Cédula resumen de ajustes
 - (ii) Acta de entrega de documentos
 - (iii) Acta de documentos no suministrados
 - (iv) Comunicación de finalización de auditoría
 - (v) Control de supervisión de auditoría

- (vi) Control de tiempo
 - (vii) Informe de auditoría
 - (viii) Acta de cargo y cédula de acta de cargo
 - (ix) Resolución determinativa sin ajustes
 - (x) Índice del expediente
- (g) Resolución determinativa
 - (h) Recurso de Reposición

Fuente: Manual básico de Auditoría Fiscal - DGI

Anexo 2

Credencial

 Gobierno de Nicaragua Dirección General de Ingresos DGI	
ADMINISTRACION DE RENTAS DE _____	
CRED / Código de la Renta / No. Consecutivo / mes/ año	
CREDECIAL	
(Ciudad), ____ de _____ del _____.	
Contribuyente: _____ RUC: _____ Cédula de Identidad: _____ Dirección: _____	
Estimado Contribuyente: Por este medio, me permito presentarle a: _____ Auditor fiscal y _____ Supervisor fiscal, ambos funcionarios del Departamento de Fiscalización de ésta Administración de Rentas, quienes han sido delegados por la Dirección General de Ingresos, para realizar auditoría _____ a los impuestos _____ de los períodos _____.	
Esta revisión es con base a los artículos 67 numeral 2, 102 numeral 4, 103 numeral 7, 147 y 148 del Código Tributario.	
Con base en lo anterior, deberá brindar toda la información requerida por los funcionarios autorizados, para el debido cumplimiento de la acción fiscalizadora a desarrollar, además le comunico que con base en el Arto. 71 del Código Tributario, no puede realizar declaraciones sustitutivas a los impuestos y períodos antes señalados, una vez notificada esta credencial.	
Atentamente, _____ _____ Administrador de Rentas	
Cc. Expediente Archivo	
FORMATO 1	

Comunicación de Finalización de Auditoría



ADMINISTRACION DE RENTAS DE _____

COMUNICACIÓN DE FINALIZACION DE AUDITORIA

Contribuyente: _____

RUC: _____

Cédula de Identidad No. _____

De conformidad al Arto. 67 numeral 3 del Código Tributario le comunicó información preliminar del proceso de auditoría notificada en credencial No. _____ al impuesto _____ y período: _____ determinando los siguientes ajustes:

I IMPUESTO SOBRE LA RENTA (IR)	Ingresos	C\$ _____
	Costos	C\$ _____
	Gastos	C\$ _____
	Anticipos	C\$ _____
	Pago mínimo	C\$ _____
II ANTICIPOS AL IR	Ingresos	C\$ _____
	Retenciones	C\$ _____
III ANTICIPOS AL IR ENTIDADES FINANCIERAS	Saldo mensual de depósito	C\$ _____
	Retenciones	C\$ _____
IV ANTICIPO SOBRE CASINOS	Impo máquinas tragamonedas	C\$ _____
	Impuesto mesas de juego	C\$ _____
V IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA)	Ingresos	C\$ _____
	Crédito Fiscal	C\$ _____
VI IMPUESTO SELECTIVO AL CONSUMO (ISC)	Ingresos	C\$ _____
	Crédito Fiscal	C\$ _____
VII RETENCIONES EN LA FUENTE	Salarios	C\$ _____
	Retenciones Otros	C\$ _____

En la ciudad de _____, Nicaragua a los _____ días del mes de _____ del año _____.

Auditor Fiscal
Nombre y Firma

Supervisor Fiscal
Nombre y Firma

Contador o Represente Legal
Nombre, Firma y sello de la empresa

FORMATO 10

Anexo 5

Cédula Tributaria Acta de Cargos



Gobierno de Nicaragua
Dirección General de Ingresos
DGI

ADMINISTRACION DE RENTAS DE _____

CEDULA TRIBUTARIA
ACTA DE CARGOS

El suscrito, Secretario Notificador de la Administración de Rentas de _____, de la Dirección General de Ingresos, por vía de notificación y por medio de la presente Cédula, de conformidad con los Artos. 65, 84 y 87 de la Ley 562 Código Tributario de la República de Nicaragua (CTR); al Contribuyente: _____ RUC _____, Cédula de Identidad No. _____, hágole saber: Que según Acta de Cargos No. _____, se determinó lo siguiente:

IMPUESTO REVISADO	PERIODO	IMPUESTO DECLARADO	IMPUESTO DETERMINADO	AJUSTE	MULTA	TOTAL
SANCION POR CONTRAVERSION						
TOTAL Cs						

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

El monto ajustado está sujeto a recargos por mora; conforme lo indicado en los Artos. No. 51 y 131 del CTr.

Usted contribuyente deberá formular su descargo y presentar pruebas en el término de (15) quince días hábiles, posterior a la presente Notificación de conformidad al Arto. 161 del CTr. Una vez presentadas las pruebas en el período señalado podrá invocar con base en el Arto. 92 del CTr; el plazo de (10) diez días hábiles para presentar otras pruebas consignadas a su favor, los registros y demás documentos solicitados por la Administración y no presentados en este término, no podrán tenerse como pruebas a su favor en ulteriores recursos. Vencidos los términos respectivos se dictará la Resolución Determinativa. Notifíquese: Lic. _____ (Administrador de Rentas).

Nombre del Secretario Notificador:				Nombre de la Persona que recibe la Cédula Tributaria:		
No. de Cédula de Identidad:				No. de Cédula de Identidad:		
Hora	Día	Mes	Año	Cargo o Relación con la Persona Notificada:		
Firma del Secretario Notificador:				Firma de la Persona que recibe la Cédula Tributaria:		

FORMATO 14

Anexo 6

Resolución Determinativa con Ajustes - Parte 1



Gobierno de Nicaragua
Dirección General de Ingresos
DGI

ADMINISTRACION DE RENTAS DE _____

REDE/Código de la Renta /No. consecutivo/Mes/Año _____

RESOLUCION DETERMINATIVA

La Administración de Rentas de _____, DIRECCION GENERAL DE INGRESOS, a los _____ días del mes de _____ del año dos mil _____. A las _____ horas de la (mañana o tarde).

VISTOS RESULTA

La Dirección General de Ingresos mediante la Administración de Rentas de _____, formuló ajustes a las declaraciones de los Impuestos: _____ período _____ al contribuyente: _____ RUC _____, Cédula de Identidad No. _____ por los siguientes conceptos:

Que a los _____ días del mes de _____ del año dos mil _____, se le notificó Acta de Cargos mediante Cédula Tributaria No. _____ que de conformidad al Arto. 161 del CTR; deberá formular su descargo y presentar pruebas en el término de (15) quince días hábiles, posterior a la presente Notificación. Una vez presentadas las pruebas en el período señalado podrá invocar con base en el Arto. 92 del CTR; el plazo de (10) diez días hábiles, para presentar otras pruebas consignadas a su favor, los registros y demás documentos solicitados por esta Administración y no presentados, no podrán tenerse como pruebas a su favor en ulteriores recursos. Vencidos los términos respectivos se dictará la Resolución Determinativa.

Que a los _____ días del mes de _____ del año dos mil _____, el contribuyente expuso sus alegatos, estando dentro del plazo otorgado por la ley.

Que a los _____ días del mes de _____ del año dos mil _____, el contribuyente presentó, las pruebas documentales suficientes y competentes que desvanecen los ajustes formulados, dentro del plazo legal establecido.

Que a los _____ días del mes de _____ del año dos mil _____, dicté Auto de Conclusión del Plazo Probatorio, pasando a Estado de Resolución Determinativa, Auto que fue debidamente notificado, mediante Cédula Tributaria No. _____ a los _____ días del mes de _____, del año dos mil _____.

FORMATO 16

Resolución Determinativa con Ajustes - Parte 2



Gobierno de Nicaragua
Dirección General de Ingresos
DGI

ADMINISTRACION DE RENTAS DE _____

REDE/Código de la Renta / No consecutivo/ Mes / Año

CONSIDERANDO

I

Que con base a los Artos. 146 numeral 5, 147 y 148 del CTr; la Administración Tributaria ejercerá su acción fiscalizadora a través de sus órganos de fiscalización debidamente acreditados.

II

La Administración de Rentas de _____, formuló ajustes a las declaraciones del contribuyente: _____ RUC: _____, Cédula de Identidad No. _____ conforme el siguiente detalle

IMPUESTO REVISADO	PERIODO	IMPUESTO DECLARADO	IMPUESTO DETERMINADO	AJUSTES	MULTA	TOTAL
SANCION POR CONTRAVENCION						
TOTAL C\$						

III

Que el Contribuyente: _____ RUC: _____, Cédula de Identidad No. _____ mediante escrito con fecha _____ expuso lo siguiente:

IV

Que después de analizar los documentos y argumentos descrito en el Considerando III de esta Resolución Determinativa, se estableció lo siguientes. (Mantener/modificar o desvanecer los ajustes siguientes:)

POR TANTO;

De conformidad con los considerando anteriores, y con base a los Artos. 146 numeral 5, 147 y 148 del CTr; el suscrito Administrador de Rentas, de la Dirección General de Ingresos:

FORMATO 16

Resolución Determinativa con Ajustes - Parte 3



Gobierno de Nicaragua
Dirección General de Ingresos
DGI

ADMINISTRACION DE RENTAS DE _____

REDE/Código de la Cartera / No consecutivo/ Mes / Año

RESUELVE

I

(Mantener o Modificar) los ajustes determinados en el Acta de Cargos N° _____; al Contribuyente: RUC. _____, Cédula de Identidad No. _____ en el impuesto _____, al período _____ por las siguientes razones: _____

(nota el resuelve debe detallarse por impuesto)

conforme el siguiente detalle:

IMPUESTO REVISADO	PERIODO	IMPUESTO AJUSTADO	MULTA	TOTAL
SANCION CONTRAVENCION POR				
TOTAL C\$				

II

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

III

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

IV

Informar al Contribuyente: _____ RUC _____, Cédula de Identidad No. _____ que una vez notificada esta Resolución Determinativa N° _____, podrá interponer Recurso de Reposición ante el suscrito, en el plazo de ocho (8) días hábiles después de notificado y de diez (10) días hábiles para presentar pruebas, ambos términos contados a partir de la notificación de la presente resolución de conformidad con el Arto. 97 del CTr. De no cumplir con los plazos señalados pierde el derecho otorgado en el Arto. 97 del CTr. El recurso interpuesto debe cumplir con los requisitos que se establecen en el Arto. 94 del CTr. Si esta Resolución no es impugnada total o parcialmente será de obligatorio cumplimiento, en el plazo de cinco días después de vencido el término para impugnar conforme el Arto. 96 numeral 3, segundo párrafo del CTr. Notifíquese.

Administrador de Rentas
Nombre y Firma

FORMATO 16

Anexo 7

Resolución Determinativa sin Ajustes



Gobierno de Nicaragua
Dirección General de Ingresos
DGI

ADMINISTRACION DE RENTAS DE _____

RDSA/Código de la Renta / No consecutivo/ mes/ año

RESOLUCION DETERMINATIVA SIN AJUSTES

Fecha _____

Razón social _____

Nombre Comercial _____

RUC _____

Cédula de Identidad No. _____

Dirección _____

Le comunicamos que como resultado de la Auditoría _____ efectuada a sus declaraciones y registros contables en el período _____ a los impuestos _____, según credencial No. _____, notificada con fecha _____, no se determinaron ajustes que modifiquen sus declaraciones en los impuestos y períodos revisados.

La presente Resolución, no le exige de futuras revisiones en los impuestos y períodos antes señalados, con base en el Arto. 67 numeral 6 de la Ley 562 "Código Tributario". Notifíquese.

Administrador de Rentas
Nombre y Firma

FORMATO 17

Link de acceso a artículos del Autor publicados en revistas científicas

- a) Artículo científico: Estado, Individuo, Economía y el Sentido de la Vida (2014)
Disponible en: <http://www.redalyc.org/pdf/709/70932556008.pdf>
- b) Artículo Científico: El domicilio Tributario: Garantías y Consecuencias Jurídicas (2014)
Disponible en: <http://www.redalyc.org/pdf/782/78232555008.pdf>
- c) Artículo Científico: Poder y Equidad de Género en el Legislativo y Ejecutivo de Nicaragua (2015)
Disponible en: <http://www.redalyc.org/pdf/709/70946592002.pdf>
- d) Artículo Científico: Educación, Cultura de Paz y los Partidos Políticos en Centroamérica (2015)
Disponible en: <http://www.redalyc.org/pdf/709/70946592004.pdf>
- e) Artículo Científico: Costos y Gastos Deducibles en el Impuesto sobre la Renta: Caso Nicaragua (2018)
Disponible en: <http://www.revistanegotium.org.ve/pdf/39/art5.pdf>