

Colegio de Contadores Públicos de Nicaragua
(CCPN)

MEMORIA
II ENCUENTRO DE
CUMPLIMIENTO TRIBUTARIO
2021



International
Federation
of Accountants



Asociación
Interamericana
de Contabilidad



Comité de Integración Latino
Americana



¡NECESITO!
NO ME ABANDONES



917899964971001

Colegio de Contadores Públicos de Nicaragua (CCPN)

MEMORIA II ENCUENTRO DE CUMPLIMIENTO TRIBUTARIO 2021



2021 - 2022

Junta Directiva/Tribunal de Honor/Asesores, de izquierda a derecha:

- 1.- Guillermo Enrique Ruíz Tablada-Vocal Tribunal de Honor
- 2.- Federico de Jesús Marengo Mora-Presidente Tribunal de Honor
- 3.- Cornelio José Porras Cuellar-Asesor de Junta Directiva
- 4.- Elvia del Socorro Sánchez Martinica-Secretario Tribunal de Honor
- 5.- Luis Alberto Corea Hernández-Asesor de Junta Directiva
- 6.- Greetcheng Anielka Delgado Sirias- III Vocal Junta Directiva
- 7.- Claudia Ivette García Aragón-I Vocal Junta Directiva
- 8.- Ricardo Eliseo Illescas Hidalgo-Secretario Junta Directiva
- 9.- Marvin Leonardo Ramírez Rosales-Asesor Junta Directiva
- 10.- Eddy Oswaldo Madrigal Urbina-Presidente Junta Directiva
- 11.- Reynaldo Antonio Gómez González-Fiscal Junta Directiva
- 12.- Christian Domingo Barrera Ramos-II Vocal Junta Directiva
- 13.- Francisco Ramón Arauz Rodríguez-Tesorero Junta Directiva





PRESENTACIÓN

Se ha marcado un hecho sin precedente en la historia del Colegio de Contadores Públicos de Nicaragua (CCPN) y es motivo de orgullo el presentar a la comunidad en general, colegas, docentes y estudiantes, la primera edición de *Memoria* desarrollada a partir del II Encuentro de Cumplimiento Tributario que se llevó a cabo los días 18 y 19 de noviembre del 2021.

El presente manuscrito nace con la finalidad de mostrar el trabajo académico y científico que ha desarrollado el Colegio de Contadores Público de Nicaragua, durante dos años consecutivos de ardua labor al desarrollar jornadas de trabajo de los eventos denominados Cumplimiento Tributario I y II Encuentro.

Estos dos congresos sobre el *Compliance* tributario organizados, gestionados y desarrollados con éxito por el CCPN en los años 2020-2021, fueron el insumo de partida para la creación de un desafío que por muchos años fue solo un proyecto por desarrollar. Al día de hoy ya es una realidad concreta que aporta y fomenta la investigación y la producción del conocimiento para ofrecer a la comunidad de la Contaduría Pública un material que con toda seguridad ofrecerá ideas de cómo implantar un sistema de gestión tributario que permita, por una parte, cumplir con las obligaciones de esta índole y por otra, garantizar la disminución de brechas de incumplimiento que podrían significar sacrificios económicos para las empresas.

Hoy estamos plenamente convencidos de que vale la pena disfrutar de este desafío que ahora es un material tangible, para el beneficio de la sociedad en general y en particular del Estado de Nicaragua y sector empresarial.

Esta *Memoria* cumplen con tres grandes objetivos que son importantes de destacar y dejar en claro a toda la comunidad nicaragüense.

- a) Fomentar la investigación como un aporte del conocimiento científico a todos los profesionales y estudiantes de la Contaduría Pública. Esta iniciativa nos ha permitido contar con una memoria escrita, a partir de los encuentros desarrollados en el tema de

Compliance tributario, rompiendo la tradicionalidad y tomando la estafeta de ser los pioneros en generar nuevas propuestas para la mejora de los sistemas de gestión tributaria. Es importante destacar que el CCPN como rector de la profesión contable, está cumpliendo con sus propios estatutos contenidos en la Ley para el Ejercicio del Contador Público, aplicando el artículo 17 inciso c, que faculta a «procurar el mejor desarrollo de la enseñanza en el ramo».

- b) Divulgar el conocimiento científico, la publicación de material inédito es una obligación contenida en el artículo 27, inciso «g» de la Ley para el Ejercicio del Contador Público, que reza: «Dirigir las publicaciones que se hagan por cuenta del Colegio, o subvencionar las que estime conveniente para el desarrollo y difusión de la ciencia contable en particular». La extensión del conocimiento científico nos obliga que toda producción académica se divulgue y sea accesible al público en general.
- c) Y por último, pero no menos importante, es impulsar e incidir en el desarrollo de políticas públicas, como medio de apoyo a las diferentes entidades involucradas y crear sistemas de gestión que contribuyan a la información documental, control e implementación de una cultura de transparencia y pago de los impuestos.

Un primer y fundamental rasgo que deseamos destacar de la I Edición de este manuscrito *Memoria* es el aporte de investigación y de carácter científico que desarrollaron cada uno de los autores en los artículos, es importante también señalar que cada artículo nace de la participación activa de ponencias desarrolladas en el II Encuentro de Cumplimiento Tributario, evento ejecutado a través de modalidad virtual. Lo interesante de todo, es que cada exposición fue debatida con los participantes del evento, fomentando la divulgación, reflexión y calidad científica-académica en torno a la creación de nuevas ideas y, por ende, la posibilidad de producir otros temas de interés de profesión contable.

Los autores de los artículos se basaron en la investigación científica para el desarrollo de sus manuscritos, usted lector, podrá apreciar los aportes significativos que detallaron en cada una de las ponencias y ratificará que cada uno de ellos son escritos inéditos.



Como parte de nuestra presentación general, destacamos un breve resumen de cada uno de los artículos que se exponen en el documento *Memoria* son un total de 8 artículos científicos que se detallan a continuación:

- 1. Iniciativa estratégica del Colegio de Contadores Públicos de Nicaragua de introducir en agenda pública el tema del *Compliance* tributario en las empresas nicaragüenses: Norma UNE 19602. Maestro Eddy Oswaldo Madrigal Urbina.** Conferencia magistral. En esta conferencia se ofrece una visión global del sistema tributario nicaragüense y del rol que juega el contador público en la función económica y social de la recaudación y el cumplimiento tributario.

- 2.- Perspectivas y retos de la implantación del *Compliance* tributario en Nicaragua. Dr. Joe Henry Thompson Argüello.** Este artículo aborda los principales elementos relacionados con el desarrollo e implementación de un programa de cumplimiento tributario que permita a las empresas prevenir y asegurar el cumplimiento de sus obligaciones jurídico-tributarias, nacidas de un sistema de normas impositivas procedentes de múltiples fuente nacionales e internacionales.

- 3. Gerencia del Sistema de Gestión *Compliance* Tributario: UNE 19602. Dr. Ricardo Eliseo Illescas Hidalgo.** El artículo da a conocer el alcance y estructura del estándar, resalta las buenas prácticas tributarias y brinda un esquema de competencias y herramientas que permitan a una organización dotarse de un Sistema de Gestión de *Compliance* Tributario.

- 4. Promoción del cumplimiento de las obligaciones tributarias: tarea del Fisco. Maestro Germán Antonio Moraga.** El objetivo de este artículo es identificar las acciones que realizan las administraciones tributarias con el fin de promover el cumplimiento de los contribuyentes y responsables; reconocer las brechas de incumplimiento y causas que las generan y distinguir el papel de la tecnología en el comportamiento de los obligados tributarios.

- 5.- Disolución y liquidación de sociedades anónimas y la importancia de un sistema de Compliance Tributario. Maestro Reynaldo Antonio Gómez González.** El artículo trata de proporcionar al lector un resumen del proceso extintivo de una sociedad anónima por voluntad de los accionistas, desde su primer acto jurídico, o sea la disolución como comienzo del fin de la sociedad, hasta los pasos, haciendo alusión a la ley de la materia e indicando ciertas recomendaciones, a partir de la práctica profesional del autor, para llevar a cabo un proceso exitoso que culmina con el cierre de las obligaciones de carácter tributario.
- 6. Impuesto diferido: Aspectos fundamentales. Maestro Cornelio Porras Cuéllar.** El artículo es acerca del impuesto diferido y se basa en la Norma Internacional de Información Financiera internacional para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES) y tiene como objetivo destacar los aspectos fundamentales sobre reconocimiento, medición y revelación.
- 7. Capacidad de fiscalización que poseen los gobiernos municipales nicaragüenses. Maestro Javier Duarte.** El artículo aborda de manera general los aspectos jurídicos más representativos que sustentan los procesos administrativos de fiscalización que puede realizar una Alcaldía nicaragüense a la luz de su marco legal y normativo.
8. Cerramos la Memoria con el artículo **Prueba pericial contable en los delitos tributarios en Nicaragua, del maestro Marcio Antonio Toruño Balladares.** El objetivo del autor es demostrar cómo el dictamen contable es una prueba pericial contundente dentro del proceso judicial ante una acción u omisión del contribuyente el cual es acusado por delito tributario en Nicaragua.

Estimados colegas, para finalizar nos resulta muy grato presentar este hermoso trabajo que consolida el esfuerzo de varios profesionales que hoy somos autores de cada artículo y se ha conformado en un documento con un alto estándar de calidad académica y científica.



MEMORIA

Una iniciativa de años atrás se ha hecho realidad y apostamos a que en las próximas ediciones se nos sumen más colegas para participar en la *Memoria* que son y serán parte de nuestra historia del Colegio de Contadores Público de Nicaragua (CCPN).

¡Con orgullo, somos CCPN!



Maestro Eddy Oswaldo Madrigal Urbina
Presidente Junta Directiva
2021-2022



PhD. Ricardo Eliseo Illescas Hidalgo
Secretario Junta Directiva
2021-2022

AGRADECIMIENTO

Apreciados amigos y colegas de la profesión, este espacio es para hacer público nuestro agradecimiento a las diferentes personas, empresas y organizaciones que nos apoyaron en el desarrollo y creación de esta iniciativa de una Memoria escrita del «**II Encuentro de Cumplimiento Tributario**», como parte del aporte académico y científico del Colegio de Contadores Públicos de Nicaragua (CCPN), a nuestra sociedad y en particular al gremio de la profesión contable en Nicaragua.

En primera instancia, se le agradece al Comité Organizador del Congreso denominado: «**II Encuentro de Cumplimiento Tributario**», quienes organizaron y gestionaron el desarrollo del evento en el mes de noviembre del año 2021. Este Comité estuvo coordinado por el Maestro Benjamín Hernández Bojorge e integrado por: Reynaldo Gómez González, en calidad de enlace de Junta Directiva y como miembros del Comité Tributario del CCPN, Xiomara Alonso Pichardo, Dennis Uriel Chavarría, Marcio Antonio Toruño Balladares, y Eduardo Leytón Cerna.

Agradecemos a los conferencistas que con gran entusiasmo, esmero y dedicación redactaron los artículos científicos a partir de las ponencias compartidas con la membresía del CCPN y miembros de la comunidad académica nicaragüense.

Finalmente, se le agradece a nuestros patrocinadores quienes han confiado en este proyecto de gran envergadura para el Colegio de Contadores Públicos de Nicaragua (CCPN), mención especial en orden alfabético, para: Claro Nicaragua, Comité Nacional de Productores de Azúcar Nicaragua, Deloitte & Touche Nicaragua, S.A., Gómez & Gómez Consultores, Grant Thornton Hernández & Asociados, PKF Guerra & Co., Universidad Americana (UAM).

Junta Directiva y Tribunal de Honor

2021 - 2022

Colegio de Contadores Públicos de Nicaragua (CCPN)



La presente obra fue evaluada por pares académicos con experiencia en el área.

Reservados todos los derechos. No se autoriza su reproducción u otras formas de explotación efectuadas con fines lucrativos. Las solicitudes de uso comercial de este material deben dirigirse a Dirección Ejecutiva CCPN, email: directoraejecutiva@ccpn.org.ni

Aun cuando el CCPN promueve la investigación y publicación científica, advierte que la responsabilidad sobre el contenido de cada artículo es exclusiva de cada autor y no representa opinión, ni posición alguna del CCPN. ® Derechos Reservados: ***Colegio de Contadores Públicos de Nicaragua.***

Colegio de Contadores Públicos de Nicaragua
(CCPN)
Bulevar Rubén Darío, Managua,
Nicaragua
Tel.: (505) 2249 9995
<https://www.ccpn.org.ni>

ISBN 978-99964-971-0-0

CRÉDITOS

Comité Organizador del Congreso	Benjamín Hernández Bojorge Presidente Coordinador
	Dennis Uriel Chavarria Primer Vocal
	Xiomara Alonso Pichardo Segundo Vocal
	Eduardo Leyton Cerna Tercer Vocal
	Martina del Socorro Lanza Garay Cuarto Vocal
	Marcio Antonio Toruño Balladares Secretario
	Reynaldo Antonio Gómez González Delegado Junta Directiva CCPN
Gestión Editorial	Dr. Ricardo Eliseo Illescas Hidalgo Msc. Angélica Quant Durán
Corrección de Estilo	Dr. Ricardo Eliseo Illescas Hidalgo Mtr. Eneyda Morraz A.
Diseño y Diagramación	Alo Nica Comercial

AUTORES



Eddy Oswaldo Madrigal Urbina

Socio Director de la firma Madrigal Duarte & Cía Ltda.

Con más de 38 años de experiencia, liderando servicios de auditoría, contabilidad y capacitaciones al sector público y privado. Su experiencia profesional incluye auditoría financieras, montaje y seguimiento de sistemas contable a empresas privadas. Asesorías, Consultorías y Capacitación en :Tributación fiscal, municipal y aduanero, Seguridad Social, Derecho Laboral Sustantivo en diversos giros comerciales, industriales y de servicios, regulados y no regulados por entidades del Estado. Docente en la Profesión Contable y en áreas del entorno.

Actual Presidente de Junta Directiva del CCPN.



Joe Henry Thompson Argüello

Abogado y Notario Público (UCA, 1994); Postgrados en Derecho Administrativo y Contencioso Administrativo (UNICA, 1999), Mediación y Arbitraje (UAM, 2005), Derecho Marítimo y Derecho del Mar, (UAM, 2010). Maestría en Procesos de Integración, (UNAN- Universidad de Alcalá, 2006); Doctorado en Derecho (UCA, 2020). Certificación ICC Incoterms 2020. Negociador técnico de los TLC CAFTA-RD, CA-COREA y del ADA-UE-CA; del Protocolo del Tabaco (OMS), Acuerdo de facilitación del comercio (OMC). Miembro fundador de la Academia Internacional de Derecho Aduanero y la Asociación Centroamericana de Juristas de la Integración. Miembro del Grupo Consultivo del Sector Privado de la Organización Mundial de Aduanas (OMA).



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 28 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). Obras publicadas: Táctica y estrategia en la defensa Fiscal (ISBN: 978-99924-69-91-0) y Reducción de la pobreza en el sector rural: estrategia de intervención de los programas sociales (ISBN: 978-620-0-34119-8). Puede contactar al autor a: rillescas38@gmail.com.



Germán Antonio Moraga

Grados Académicos: Máster en Finanzas, licenciado en Contaduría Pública y Finanzas, Contador Público Autorizado (CPA), Postgrado en Administración Funcional de Empresas (PAF-INCAE), Formador de la Escuela Centroamericana Aduanera y Tributaria -ECAT- (SIECA), Alta Gerencia en Administración Tributaria Internacional, INTAX. Experiencia Docente: Escuela Centroamericana Aduanera y Tributaria –ECAT- (SIECA), San Pedro Sula, Honduras; Colegio de Contadores Públicos de Nicaragua (CCPN); Universidad Católica Redemptoris Mater (UNICA); Universidad Nacional Autónoma de Nicaragua (UNAN). Experiencia Laboral: En la Administración Tributaria nicaragüense; en áreas contable, financiera y gerencia general de empresas comerciales, industriales y de servicios.



Reynaldo Antonio Gómez González

Contador Público Autorizado, Abogado y Notario Público, abogado tributarista, master en derecho civil y procesal civil, post grado en NIIF completas, Gerente financiero durante 10 años (1999-2009) en Enron de Nicaragua, empresa operadora de plantas de generación de energía eléctrica, Socio-Director de la firma Gómez & Gómez Consultores representantes de la red inglesa Russell Bedford International y Director Ejecutivo de la Cámara de Energía de Nicaragua. Amplia experiencia en constitución, fusión y disolución de sociedades mercantiles, litigante tributario.



Cornelio Porras Cuéllar

El Sr. Porras es Contador Público graduado de la Universidad Nacional Autónoma de Nicaragua y Máster en Contaduría Pública con énfasis en Finanzas de la Universidad de Ciencias Comerciales de Nicaragua y Universidad Campeche de México. El Sr. Porras es Socio Director de la firma Porras Barrera Consultores y Auditores, firma miembro de Moore Global. Miembro del Comité Técnico de Control de Calidad de Moore Latinoamérica. Miembro del Colegio de Contadores Públicos de Nicaragua bajo el No. 459 desde Septiembre del año 1986. Su experiencia en el campo de la Contaduría Pública inició en el año 1976, laborando en firmas nacionales e internacionales de Contadores Públicos.

En la parte gremial, Presidente de la Junta Directiva del Colegio de Contadores Públicos de Nicaragua 1990-1991 y 1997-1998. Presidente de la Junta Directiva de la Asociación de Auditores Internos de Nicaragua 2005-2006. Vicepresidente de la Asociación Interamericana de Contabilidad (AIC) 2003-2005, 2007-2009, 2011-2013 y 2013-2015. Primer Vicepresidente de la Asociación Interamericana de Contabilidad (AIC), período 2015-2017 y Presidente de la Asociación Interamericana de Contabilidad en el bienio 2017-2019.



Javier Antonio Duarte González

Licenciado en Contaduría Pública y Finanzas, Máster en Contabilidad con énfasis en Auditoría, contador público autorizado, auditor A de la Contraloría General de la República de Nicaragua, colaborador editorial del Boletín Informativo “ENFOQUE” de dicha Institución de Fiscalización Superior, docente horario de la UNAN-Managua, FAREM Chontales, miembro del Claustro Docente del Colegio de Contadores Públicos de Nicaragua, autor del libro “Gestión Financiera Municipal / Diagnosticando las Finanzas de nuestra Alcaldía”, fiscal de la Junta Directiva de la Fundación Cristiana y Comunitaria Ruach, contador y asesor independiente.



Marcio Antonio Toruño Balladares

Dieciséis años de experiencia contable en empresas médicas previsionales, empresas de transporte de carga pesada, cooperativas de ahorro y crédito, turísticas, mineras y de transporte, zonas francas industriales, agrícolas industriales, hostales, tour operadoras, fincas bananeras, exdocente de universidades públicas y privadas, servicios de asesoría a OSFL locales e internacionales.

ÍNDICE DE ARTÍCULOS

INICIATIVA ESTRATÉGICA DEL COLEGIO DE CONTADORES PÚBLICOS DE NICARAGUA DE INTRODUCIR EN AGENDA PÚBLICA EL TEMA DEL <i>COMPLIANCE</i> TRIBUTARIO EN LAS EMPRESAS NICARAGÜENSES: NORMA UNE 19602 - 18 DE NOVIEMBRE DEL 2021	13
PERSPECTIVAS Y RETOS DE LA IMPLANTACIÓN DEL <i>COMPLIANCE</i> TRIBUTARIO EN NICARAGUA	23
GERENCIA DEL SISTEMA DE GESTIÓN <i>COMPLIANCE</i> TRIBUTARIO: UNE 19602	44
PROMOCIÓN DEL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS: TAREA DEL FISCO	62
DISOLUCIÓN Y LIQUIDACIÓN DE SOCIEDADES ANÓNIMAS Y LA IMPORTANCIA DE UN SISTEMA DE <i>COMPLIANCE</i> TRIBUTARIO	84
IMPUESTO DIFERIDO: ASPECTOS FUNDAMENTALES	98
CAPACIDAD DE FISCALIZACIÓN QUE POSEEN LOS GOBIERNOS MUNICIPALES EN NICARAGUA	107
PRUEBA PERICIAL CONTABLE EN LOS DELITOS TRIBUTARIOS EN NICARAGUA	127

**INICIATIVA ESTRATÉGICA DEL COLEGIO DE CONTADORES PÚBLICOS
DE NICARAGUA DE INTRODUCIR EN AGENDA PÚBLICA EL TEMA DEL
COMPLIANCE TRIBUTARIO EN LAS EMPRESAS NICARAGÜENSES:
NORMA UNE 19602
18 DE NOVIEMBRE DEL 2021**

Conferencia Magistral
Inauguración del II Encuentro de Cumplimiento Tributario
Maestro Eddy Oswaldo Madrigal Urbina
Presidente de la Junta Directiva del CCPN
eddyadrigalurbina@gmail.com

Buenos días:

Autoridades del Colegio de Contadores Públicos de Nicaragua (CCPN), invitados especiales y asistentes a este importante congreso científico.

Debo empezar por agradecer a la Comisión Tributaria y en particular a su coordinador el maestro Benjamín Hernández, quienes trabajaron con mucho entusiasmo para hacer posible este congreso que hemos denominado: «II Encuentro de Cumplimiento Tributario». En segundo lugar, agradecer a los presentes por haber aceptado acompañarnos en esta jornada científica en donde expondremos los avances en la adopción de la Norma UNE 19602: *Compliance* tributario, y la tendencia a ocupar un lugar importante en la agenda académica y económica en los países de América Latina y en particular en Nicaragua. En esta conferencia voy a ofrecer una visión global del sistema tributario nicaragüense y del rol que juega el contador público en la función económica y social de la recaudación y el cumplimiento tributario.

Desde el 2020, el Colegio de Contadores Públicos de Nicaragua viene impulsando la iniciativa de insertarnos en la tendencia internacional de adopción de un marco reconocido, en este caso, la Norma UNE 19602¹, que implica una oportunidad más para que nuestro

¹ La UNE 19602 ayuda a las organizaciones a prevenir y gestionar los riesgos tributarios. Se trata de un estándar, elaborado por el CTN 165/SC 4 *Compliance* tributario de la Asociación Española de Normalización, UNE, que ayudará a las organizaciones a prevenir y gestionar los riesgos tributarios. La Norma UNE 19602 tiene una doble finalidad. De un lado, da pautas para implantar un sistema de cumplimiento y, en caso de producirse riesgos, facilita la creación de mecanismos de detección y corrección, así como pautas de aprendizaje para evitarlos en el futuro. De otro lado, la certificación de acuerdo con la UNE 19602 podrá ser un elemento de prueba para demostrar, ante la Administración o los tribunales, la voluntad de la organización de cumplir con sus obligaciones.



gremio profesional brinde servicio al sector empresarial y gubernamental, cumpliendo así una importante labor económica y social. Debe tenerse en cuenta que en Nicaragua el aspecto tributario es de vital importancia; para ilustrar esto, en el año 2021 se alcanzó un monto de C\$70 567.3² millones| en ingresos tributarios, y esto representa un 15.82 % sobre el PIB.

La *Constitución política de Nicaragua* es la norma fundamental de nuestro ordenamiento jurídico en general; en ella se establecen de manera abstracta, entre muchos aspectos, los principios fundamentales del cumplimiento tributario y los principios fundamentales que rigen el ordenamiento jurídico-tributario.

Entre otras funciones, el Estado-fiscal es responsable por la tributación en su conjunto — plano normativo y aplicativo (creación, recaudación y fiscalización de tributos)— y, en especial, por la defensa y protección de los derechos y garantías del ciudadano-contribuyente. De ahí la necesaria y justificada existencia de límites sobre el ejercicio institucional del poder tributario que son establecidos a partir de los fundamentos normativos e impositivos propios de la justicia fiscal; fundamentos normativos que la mayoría de nosotros conocemos como Principios de Justicia Tributaria.

Tomando en cuenta los efectos de la COVID-19, que en el plano económico ha llevado a muchas empresas a disminuir sus operaciones y en otros casos al cierre de las mismas y que esto ha ocasionado «estrés» en la macroeconomía y la microeconomía, este tema reviste especial importancia para mantener la funcionalidad de las empresas pequeñas, medianas y grandes.

El entorno actual hace imperativo que las organizaciones sean más fuertes en términos de gestión, más transparentes y que desarrollen una capacidad de rendir cuentas de manera efectiva y eficiente.

² Dato a septiembre 2021.

Principios del Sistema Tributario

Un buen sistema tributario debería regirse por los siguientes principios:

- Contribuir a financiar un nivel «esencial» de gasto público y mantener bajo control los desbalances fiscales;
- minimizar la ineficiencia económica, es decir las distorsiones que los impuestos ocasionan en las decisiones de las personas y las empresas;
- distribuir la carga tributaria equitativamente, y
- ser fácil de administrar, transparente y estable.

Estos principios a veces pueden entrar en conflicto y, en la práctica, la importancia relativa que se les da depende de las prioridades de las distintas sociedades.

Antecedentes históricos y evolución de la normativa tributaria

Es de mencionar que mediante la promulgación de la Ley N.º 822, Ley de Concertación Tributaria (LCT), publicada en *La Gaceta, Diario Oficial* N.º 241 del 17 de diciembre de 2012 y sus reformas, Nicaragua adopta nuevos conceptos que no estaban en la Ley de Equidad Fiscal, tales como la renta dual, que consiste en la separación de las rentas en tres: rentas del trabajo, rentas de actividades económicas y rentas de capital y ganancias y pérdidas de capital que permiten gravar de forma cédular las rentas percibidas por los contribuyentes, residentes y no residentes del territorio nicaragüense.

Entendiéndose para tal efecto, como rentas del trabajo las provenientes de toda clase de contraprestación, retribución o ingreso, cualquiera que sea su denominación o naturaleza en dinero o especie, que deriven del trabajo personal prestado por cuenta ajena.

En mi intervención prometo no tomar mucho tiempo; sin embargo, es necesario exponer en mi discurso un análisis de los supuestos de aplicación y cálculo del impuesto sobre la renta del trabajo, de acuerdo con lo establecido en la Ley N.º 822, Ley de Concertación Tributaria,

así como, un análisis comparativo de los demás países centroamericanos, con relación a Nicaragua, para conocer las semejanzas y diferencias de la Legislación Tributaria.

En Nicaragua, la filosofía impositiva tiene principios y de acuerdo con lo indicado en el artículo 114 de la *Constitución política*, corresponde exclusivamente y de forma indelegable a la Asamblea Nacional la potestad para crear, aprobar, modificar o suprimir tributos. El sistema tributario debe tomar en consideración la distribución de la riqueza y de las rentas.

Se prohíben los tributos o impuestos de carácter confiscatorio.

Dentro del marco jurídico en donde se encuentra establecido claramente el **Principio de Legalidad**, en los artículos 114, 115 y 138 numeral 27, de esta Carta Magna, donde se le da la potestad indelegable y exclusiva a la Asamblea Nacional para crear, aprobar, modificar o suprimir tributos, tomando en cuenta la distribución de la riqueza y de las rentas, sin dar lugar a la creación de impuestos confiscatorios. Asimismo, determina que todo impuesto deberá ser creado mediante Ley, y que el Estado no obligará a pagar impuesto si no está contemplado en esta.

Todo lo referido por la *Constitución* en cuanto al principio de legalidad, se encuentra reglamentado en la Ley N.º 562, *Código Tributario de Nicaragua* (CTr), el que determina que: «Solo mediante ley se podrá crear, modificar o derogar tributos; exenciones, exoneraciones, condonaciones y otros beneficios tributarios; definir el hecho generador, el sujeto pasivo, base imponible y alícuota; como también establecer y modificar las garantías para el cumplimiento de las obligaciones tributarias, definiendo las infracciones, delitos y sanciones; asimismo estableciendo los derechos de los contribuyentes y los límites de la administración tributaria.

Principio de reserva de ley: este principio se puede definir desde los siguientes puntos de vista:

- a. En sentido positivo, implica que solo la ley tiene cabida en la creación de los diversos elementos constitutivos del tributo, en detrimento de las demás fuentes del derecho de rango inferior.

b. En sentido negativo, la reserva de ley impone la reserva de la potestad de crear, modificar o suprimir tributos a la Asamblea Nacional de la República, excluyendo en todo caso, la intromisión de cualquier otro poder del Estado en la creación de tributos, o la posible creación de estos por parte de los municipios».

El principio de igualdad: exige que a iguales supuestos de hecho se apliquen iguales consecuencias jurídicas. El principio de igualdad no significa —como podría deducirse de su ubicación dentro de la *Constitución*— simplemente igualdad ante la ley, es decir, que la ley se aplica de igual manera a todo el mundo, o sea, que frente a una relación jurídica-tributaria nacida de ley, todos deben ser tratados con aplicación de los mismos principios legales establecidos.

El principio de generalidad: se encuentra conectado con el principio de igualdad y acuñado en el artículo 115 de la *Constitución*, al establecer la obligación de crear tributos mediante ley. Se puede apuntar perfectamente que el principio de generalidad se traduce en igualdad, con razón vinculante de la prohibición de discriminar y privilegiar en materia tributaria.

Categorícamente, el principio de generalidad, consiste en que el impuesto debe crearse de manera que cualquier persona que este frente a una acto que coincida con la señalada como hecho generador queda obligada a tributar de acuerdo con su capacidad contributiva, así también alude que es inadmisibles establecer exenciones por privilegios personales, lo que conllevaría a violentar la inderogabilidad singular de la norma jurídica, siendo por consiguiente una expresión del principio de legalidad excepto en los casos del mínimo vital de existencia.

Luego está el **principio de la capacidad contributiva:** es conocido también con el término de capacidad económica; sin embargo, existe una relación de interdependencia, al referirnos de la capacidad económica se reconoce la existencia de la otra, pero hay que tener claro que no son sinónimos.



Para que el principio de capacidad contributiva se exteriorice «debe haber un índice de riqueza reflejado por medio de ingresos, patrimonios y gastos; es decir un sustento económico, una riqueza disponible sobre todo esta última debe ser efectiva y no incidir sobre rendimientos inexistentes».

De este planteamiento se derivan la capacidad contributiva objetiva y la subjetiva, la *capacidad objetiva* parte de un supuesto al garantizar cargas tributarias fundamentadas en la aptitud contributiva del sujeto pasivo; es decir, se busca la riqueza susceptible de tributación que se basa en hechos de riqueza ciertos y evita el gravamen sobre aquellas de naturaleza ficticia, donde la naturaleza no se manifieste. En cambio, en la *capacidad subjetiva*, el sujeto pasivo es responsable de la obligación de contribuir conforme a su capacidad contributiva; individualiza la carga tributaria del sujeto pasivo y valora la situación propia de este y la de su familia.

El principio más importante es el de evitar la confiscación y se refiere a la prohibición de crear tributos que no excedan con la capacidad contributiva del contribuyente, que de ser concebida la norma con esa finalidad se convierten en tributos de carácter confiscatorio, tal como lo manifiesta la *Constitución política* en su artículo 114, al referirse (...) «Se prohíben los tributos o impuestos de carácter confiscatorio» (...).

Respecto al principio de no confiscación se puede señalar que el mismo protege el derecho de propiedad, garantía fundamental en todo Estado democrático, lo que se deriva de la libertad, que es uno de los pilares que sirven de base a este tipo de democracia. Sobre la base de esta idea, entendieron que existe confiscatoriedad tributaria cuando el Estado se apropia de los bienes de los contribuyentes, al aplicar una disposición tributaria, en la cual el monto llega a extremos insostenibles con lo exagerado por lo *quantum*, desbordando así la capacidad contributiva de la persona, y vulnerando por esta vía indirecta la propiedad privada.

Continuando con este principio, se puede decir que la no confiscatoriedad no es un principio autónomo, sino una exigencia derivada de la protección constitucional de la propiedad

privada que actúa al mismo tiempo, como límite de la progresividad tributaria de conformidad con lo establecido en el artículo 44 de la *Constitución política* de Nicaragua. Es importante recordar que Nicaragua es un país con altos niveles de exoneración tributaria.

***Compliance* Tributario y la Norma UNE 19602**

Visto de manera general los aspectos constitucionales que rigen la recaudación de impuestos y regulan la relación jurídica entre Gobierno y contribuyente, es menester abordar el nuevo paradigma sobre el que transita la relación de estos dos sujetos, pasando de un modelo en donde prevalece la desconfianza, la supervisión y el castigo a un paradigma emergente como lo es el *Compliance* tributario contenido en la Norma UNE 19602 que pretende llevar la relación jurídica a los términos de la cooperación teniendo como principio el cumplimiento de las obligaciones y tratando de disminuir las brechas de incumplimiento.

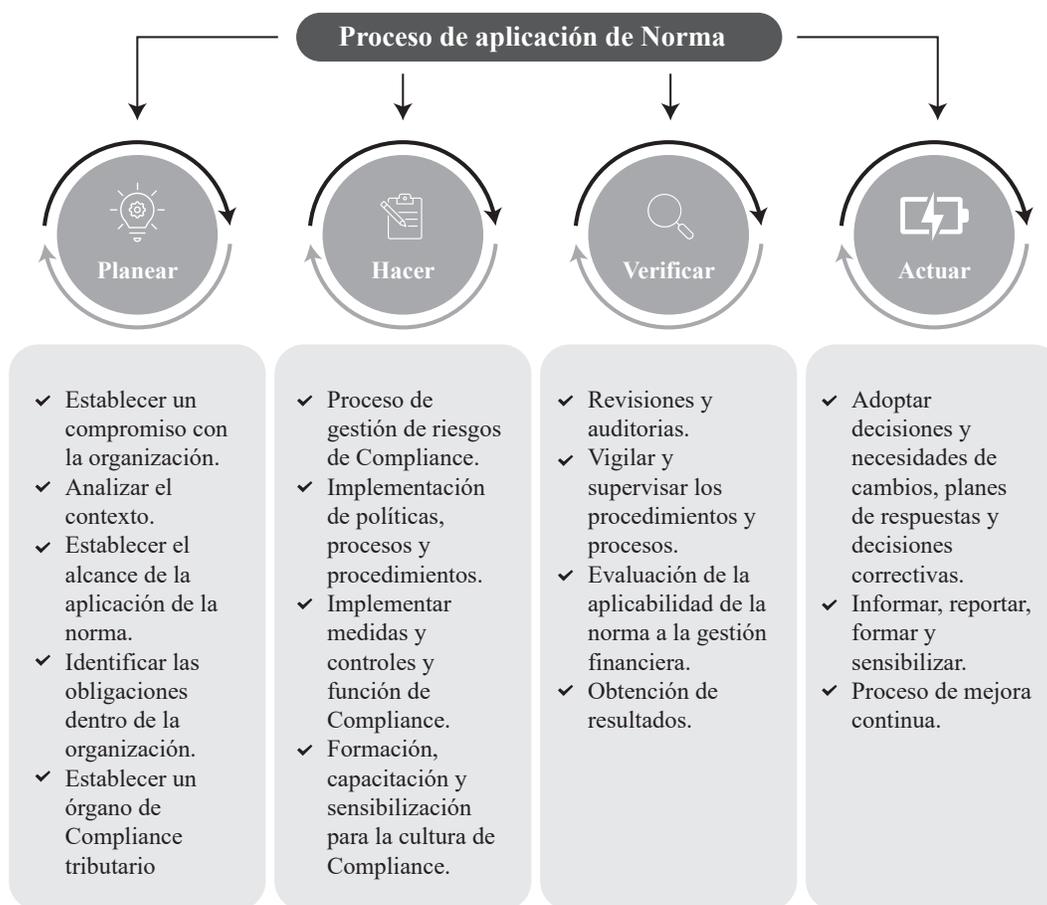
En ese orden de ideas y por su importancia, es oportuno señalar algunos aspectos de la Norma UNE 19602:

- a. Fija requisitos y condiciones para establecer un sistema de gestión de riesgos fiscales, cuyo seguimiento y observancia demuestre ante las autoridades tributarias, una voluntad clara de conseguir un cumplimiento de obligaciones fiscales ajustado a las normas;
- b. Crea la figura de *Tax Compliance Officer*, donde la alta administración de las organizaciones establezca una estructura que de forma directa o indirecta impulse y supervise de manera continua, la implementación y eficacia del sistema de gestión de *Compliance* tributario en los distintos ámbitos de la organización;
- c. cultura corporativa eso deberá crear un compromiso visible, consistente y sostenido con un estándar común e integrado en la cultura organizacional y;
- d. Controles sobre procesos que incluyen los financieros y los no financieros.

Respecto a los controles financieros, la organización debe disponer de un seguimiento en los procesos de gestión de sus recursos financieros que contribuyan a evitar, detectar o gestionar riesgos tributarios de manera temprana: políticas de asignación y segregación de funciones, circuitos de aprobación, auditorías, etc.

En cuanto a los **controles no financieros** se deben efectuar los adecuados para impedir la aparición de contingencias tributarias en la naturaleza de su actividad: controles sobre compras, operaciones, comercialización y otros procesos no financieros, que resulten adecuados para evitar, detectar o gestionar riesgos tributarios de manera temprana y que aseguren que dichos procesos están siendo gestionados adecuadamente.

Sin pretender entrar en los detalles técnicos de la implantación de la Norma UNE 19602, compartiré con ustedes el siguiente esquema de proceso que nos ayude a comprender el proceso de construcción de un sistema de *Compliance* tributario:



Es importante señalar que en la aplicación de esta norma se debe conocer la cultura organizacional, sobre todo la que aplica para las estructuras de alto nivel (alta dirección) y de ahí determinar los siguientes aspectos:

- a. Introducción a la norma: conocer el ámbito de aplicación y el alcance normativo, definiendo también en relación con la misión, visión, valores estratégicos...etc. y alineándolo con el ámbito de aplicación, alcance y cultura organizacional.
- b. Contexto de la organización: punto de partida que permite conocer a la organización, saber quiénes somos y cómo vamos a operar con respecto a la aplicación de la Norma UNE 19602.
- c. Liderazgo: definir roles y responsabilidades.
- d. Elementos de apoyo: dotar de recursos y competencias, creando una cultura de prevención, además de establecer procesos de comunicación necesarias para el programa.
- e. Establecimiento de estándares de cumplimiento.
- f. Evaluación de desempeño: seguimiento y evaluación de cumplimiento normativo y de las personas que lo llevan a cabo o lo gestionan.
- g. Mejora continua: reducir brecha entre lo establecido y lo real en aspecto de evaluación de resultados y aplicación de la Norma UNE 19602.

Aplicación de la norma puede evitar los siguientes riesgos:

- Riesgo de comisión de delito en contra de la Hacienda Pública.
- Riesgo de incumplimiento tributario que afectaría a la organización y que se traduciría en multas y sanciones.
- Riesgo de multa inesperada producto de realización de operaciones o liquidaciones de manera incorrecta.
- Riesgo de asumir sanción tributaria por un tercero.

Ya para finalizar mi intervención debo expresar que el Colegio de Contadores Públicos de Nicaragua, en uso de sus facultades y en aras de mantener actualizado a su gremio en las normativas internacionales, ha tomado como iniciativa incorporar el estudio y la aplicación en las empresas nicaragüenses del estándar internacional a través de la Norma UNE 19602 que permitirá una mejor gestión en el tema de *Compliance* tributario, con un objetivo importante como lo es la consecución de la transparencia en el registro de las transacciones contables, en la promoción y adopción de una cultura organizacional de pago.



MEMORIA

Estamos seguros de que con este evento además de la actualización en temas de relevancia y conexos con las ciencias contables, estamos promoviendo la investigación y publicación científica en donde cada uno de nuestros expositores hará sus aportes al conocimiento local.

En ese sentido, estamos conscientes de que no podemos ser únicamente reproductores del conocimiento, sino que debemos ser constructores del saber y eso se logra casándonos con la investigación y proponiendo líneas estratégicas de acción que beneficien al sector empresarial, aumenten la recaudación y se traduzca en beneficio de la nación.

Queridos colegas y amigos, cierro diciéndoles que estamos comprometidos con la educación de calidad, con la investigación y la publicación científica y con impulsar iniciativas que contribuyan al crecimiento y desarrollo económico del país.

Muchísimas gracias a todos por su amable atención.

PERSPECTIVAS Y RETOS DE LA IMPLANTACIÓN DEL *COMPLIANCE* TRIBUTARIO EN NICARAGUA

Doctor Joe Henry Thompson Argüello
Abogado, consultor en Derecho Aduanero Internacional
consultcustomjoe@gmail.com

RESUMEN

El presente trabajo aborda los principales elementos relacionados con el desarrollo e implementación de un programa de cumplimiento tributario que permita a las empresas prevenir y asegurar el cumplimiento de sus obligaciones jurídico-tributarias, nacidas de un sistema de normas impositivas procedentes de múltiples fuentes nacionales e internacionales. El objetivo es dar a conocer de manera clara y precisa las ventajas que para toda empresa supondría la implantación y gestión de este instrumento. La metodología implementada se basa en la búsqueda bibliográfica actualizada sobre el *Compliance* tributario, sobre todo en aquellos países que cuentan con una práctica empresarial y que aplican las normas internacionales conexas (Directivas de la UE, Normas ISO, Convenciones y Programas de las Naciones Unidas). Asimismo, se han tenido en cuenta las opiniones y publicaciones de expertos que han colaborado en la elaboración del marco regulatorio relacionado. El resultado de esta revisión es claro: si las empresas desean realizar sus operaciones con la mayor seguridad y garantías posibles, se hace necesario la implementación de este programa que implica no solo el cumplimiento de su normativa, sino un cambio en el paradigma de la gestión empresarial, deviniendo en colaboradores de la Administración Tributaria, más que meros contribuyentes.

Palabras clave: *Compliance tributario, prevención, seguridad jurídica, transparencia.*



1. INTRODUCCIÓN

Todo Estado requiere para su subsistencia del establecimiento de un sistema de ingresos y gastos, lo que constituye el núcleo duro del Derecho Financiero y Tributario, por lo que se hace indispensable el refuerzo de los instrumentos a través de los cuales las empresas y sus establecimientos o filiales, en calidad de obligados tributarios, queden sometidos a la materia impositiva del Estado y ello hace necesario la acreditación del buen funcionamiento de la actividad empresarial en relación con el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

La creación y puesta en marcha de una empresa lleva aparejadas una serie de obligaciones de carácter jurídico-público, tales como pudieran ser las propias obligaciones tributarias. Estas obligaciones resultan mayormente complejas si tenemos en cuenta el criterio de territorialidad que vincula los criterios impositivos a un Estado concreto, por lo que en aquellos casos en que la empresa posea una actividad multinacional deberá realizar un plus de esfuerzo por adecuar su funcionamiento al cumplimiento de sus obligaciones tributarias con respecto a los diferentes Estados en los que opera. No obstante, para evitar el incumplimiento de las obligaciones de las empresas con respecto a las administraciones tributarias, se ha creado, en otros países, un mecanismo de prevención del incumplimiento jurídico-tributario de las empresas que desean trabajar con la mayor seguridad jurídica posible, sin que de su actividad puedan derivar infracciones ni sanciones.

En ese sentido, se ha realizado una revisión bibliográfica sobre la implementación del *Compliance* tributario en otros países, en especial el del ámbito empresarial; tomando en consideración la existencia de un marco regulatorio nacional y las normas internacionales relacionadas, tales como las normas ISO, las directivas de la Unión Europea y los convenios y programas de las Naciones Unidas contra la corrupción.

2. LAS NORMAS ISO Y EL *COMPLIANCE* TRIBUTARIO

La preocupación por el cumplimiento normativo ha dado lugar a que se promuevan las normas ISO, los estándares de calidad de las empresas, a fin de establecer patrones para algunos aspectos técnicos específicos. Por tanto, la comunidad internacional comenzó a estandarizar lo relativo al cumplimiento regulatorio normativo tributario empresarial.

El primer estándar fue publicado en diciembre de 2014, un estándar de directrices y, en consecuencia, un sistema de gestión sobre programas de *Compliance* y que derivó en la ISO 19600 (ISO 2015), cuya finalidad es proponer principios para desplegar y sostener programas de *Compliance* eficientes, tanto para estructuras públicas como privadas que establecen con ello, doce principios necesarios para un programa de *Compliance* y una serie de buenas prácticas.

Las distintas convenciones contra el soborno: Programa Anticorrupción de Ética y Cumplimiento para las Empresas de las Naciones Unidas (UNODC-2013), la Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción (UNODC, 2004), los Principios Empresariales para Contrarrestar el Soborno de Transparencia Internacional (2013) han sido la base para que en octubre de 2016, se desarrollara el estándar internacional ISO 37001: «Sistemas de gestión antisoborno»,¹ (ISO, 2016) la cual es una norma de especificaciones. Posteriormente, en España, nace la UNE 19601 «*Compliance* penal» (UNE,2017), tras los estándares ISO 19600 (UNE, 2015) e ISO 37001, que fueron tomados en consideración en esta nueva norma (Bonatti Bonet, F., 2017).

En España, después de la buena acogida al *Compliance* penal, lo que prosiguió fue conseguir que las compañías españolas implantaran un sistema de gestión de riesgos tributarios: el *Compliance* tributario. El objetivo, vigente hasta la fecha, es que todas las empresas incorporen estas prácticas a su gestión interna como parte de un sistema general de buen gobierno, transparencia y cumplimiento normativo, además de promover la cooperación e

¹ En inglés *Anti-Bribery Management Systems* (ABMS). (ISO, 2016).

información mayor entre la Administración Tributaria y las empresas, en una nueva relación cooperativa (Bonatti Bonet, F., 2017).

Es una realidad que, aun teniendo diferentes normas de carácter internacional, estas no resultan suficientes para cumplir de manera eficaz con la normativa vigente, y por ello aparece en este escenario el *Compliance* tributario, el cual permitirá seguir ahondando en el cumplimiento por parte de la empresa, pero con la mirada puesta en el área financiera de la misma.

Esta nueva superestructura permite coordinar distintas áreas de *Compliance*, brinda una visión global de todo el cumplimiento empresarial que permite a la Administración Tributaria y aduanera identificar riesgos, proponer controles, priorizar decisiones y mayor eficacia y eficiencia en sus funciones.

El conocimiento de la norma fiscal resulta determinante para disminuir los riesgos de la inseguridad jurídica. Una vez tenido en cuenta el marco legal sobre el que se desenvuelve toda la organización empresarial, el sistema de implantación de *Compliance* tributario queda preparado para adecuar su actuación a la normativa, lo cual tiene lugar a través del desarrollo de las políticas de actuación y buenas prácticas tributarias (Anaya García, A. 2019; Juan Lozano, A.M. 2016, p.9).

Las experiencias europeas y latinoamericanas nos demuestran que el *Compliance* tributario ha llegado para quedarse, tanto en nuestro ordenamiento, como en el funcionamiento empresarial habitual. (Bergman, M. 2019; CIAT, 2015; Soza Costa, B. et al. 2021; Vargas Alencastre, C. Araujo Fuentes, J., 2021). El primer requisito para su incardinación empresarial es la necesidad de una decisión consciente, deliberada y firme de implantar un sistema de cumplimiento normativo, y esa decisión, deberá ser tomada con carácter general en el sistema empresarial. Los expertos en *Compliance* explican cómo la cultura del control de riesgos se impregna poco a poco en el sector privado y destacan la necesidad de implicar a toda la organización en el proyecto (Ecija, A. et al. 2010; Paredes Vera, R.L. 2021; WCA, 2019; WCA, 2020).

3. ELEMENTOS DE UN PLAN DE *COMPLIANCE* TRIBUTARIO

De lo precedentemente expuesto, podríamos deducir que un plan de cumplimiento tributario o *Compliance* tributario gira en torno a:

- a) **Seguridad jurídica:** Las empresas desean actuar con la mayor confianza en sus quehaceres, de manera que la existencia de impedimentos de naturaleza tributaria les supone un complemento de incertidumbre que en algunos casos mengua la capacidad de actuación de las empresas dentro del territorio. A ello obedece que la existencia de un plan de prevención de infracciones y delitos tributarios supone un aumento de la confianza de los mismos, en la medida en que opera con certeza conforme a la normativa regulatoria vigente.
- b) **Celeridad:** Las posibles infracciones de naturaleza tributaria dan lugar a tensiones que han de ser resueltas. Ello deriva en la consiguiente búsqueda de soluciones con la mayor brevedad posible que suponen establecer prioridades entre las obligaciones de naturaleza jurídico-pública y la propia actividad empresarial la cual, es la propia razón de ser de la empresa.
- c) **Establecimiento de relaciones de confianza recíproca entre las administraciones tributaria y aduanera y la empresa:** La creación de un programa de cumplimiento tributario o *Compliance* tributario es el resultado de nuevas formas de relacionarse con las administraciones tributaria y aduanera. Todo empresario debe estar dispuesto a colaborar de manera activa en el sostenimiento de los gastos públicos.
- d) **Fortalecimiento de la economía:** Aspecto que tiene efectos *ad intra* y *ad extra*. El primero disminuye los riesgos de la empresa, lo que le permite obrar con mayor capacidad, enfocando su actividad organizativa a la obtención de beneficios; mientras que el segundo trasciende en la confianza para sus colaboradores y clientes, lo que supone un aumento de la reputación que incide tanto en la mejora del saneamiento de la libre competencia entre operadores económicos.

4. POSIBILIDADES Y RETOS PARA LA IMPLANTACIÓN DE *COMPLIANCE* TRIBUTARIO EN LAS EMPRESAS NICARAGÜENSES

La posibilidad de desarrollar en las empresas nicaragüenses el *Compliance* tributario es afirmativa y ello plantea dos grandes retos:

Primero, conformar un equipo interdisciplinario con el Colegio de Contadores Públicos de Nicaragua, cámaras empresariales y gremiales (CADIN, Cámara de Comercio, ANCHAM, UPANIC, COSEP, CADAEN, ANAC etc.), quienes, en conjunto con la Universidad *American College* y el Instituto Centroamericano para la Integración (ICI), estarían a cargo de elaborar y proponer la norma nacional del *Compliance tributario*. Luego se solicitaría al MIFIC, como órgano rector de la normalización en Nicaragua, la discusión para su aprobación de la propuesta de norma elaborada por el equipo interdisciplinario.

En segundo lugar, desarrollar e implementar la cultura y política empresarial de cumplimiento normativo regulatorio. Las empresas y los emprendedores deben incorporar a su cultura empresarial el *Compliance* que consiste en establecer las políticas y procedimientos adecuados y suficientes para garantizar que una empresa desarrolle sus actividades y negocios conforme a la normativa vigente y a las políticas y procedimientos internos que promuevan una cultura de cumplimiento entre sus empleados, directivos y agentes vinculados.

Toda empresa que desee la creación, implementación y mantenimiento de un plan de cumplimiento tributario debe partir de la premisa de la propia complejidad de las normas tributarias, así como del sistema tributario y financiero de su domicilio fiscal en su conjunto, en el cual se ven involucradas diferentes entidades que poseen potestades tributarias, comunitarias, nacionales, regionales o municipales (Anaya García, A. 2019; Teixeira Rodríguez, M. 2015, .946).

Partiendo de estas bases, la instauración de un *Compliance* tributario requiere del conocimiento de la actividad y organización de la empresa, es decir, lo que los expertos en *Compliance* llaman «contexto» (Anaya M. et al, 2019; Pareja García, B. 2018).

En virtud de ello, se estudiarán cada uno de los factores que pueden incidir en materia fiscal, tales como el número de trabajadores, naturaleza de las actividades, lugar en que se tenga la sede principal, así como si existieran establecimientos permanentes, etc. El objetivo de este análisis es obtener un catálogo preciso de normas fiscales a las que puede verse sometida la empresa, con el objeto de ponerlas en conocimiento por los operadores que intervengan en el *Compliance* tributario. A este respecto, las normas a cumplir han de ser puestas en consideración en función de su trascendencia para la propia actividad del empresario, así como la fuente de la que emanen, recomendándose por tanto su clasificación desde esta doble perspectiva.

El conocimiento de la regulación normativa y reglamentaria fiscal, aduanera y conexas resulta determinante para disminuir los riesgos de la inseguridad jurídica.

4.1 Políticas de actuación, buenas prácticas tributarias y principios para su estructuración

Conviene identificar y definir las directrices que han de ser seguidas por todos los integrantes y miembros que forman parte de la empresa y su actividad empresarial.

Estas directrices están conformadas por una serie de valores, principios y normas que han de regir el comportamiento de la empresa, ya sea tanto a nivel interno, como a nivel externo con respecto a las relaciones que se mantengan con terceros. Es decir, nos hallamos ante las estrategias globales que deben ser tenidas en cuenta y que se reflejarán en el conjunto de prácticas, procedimientos y actuaciones que deben incorporar el *Compliance* tributario o *Programa de Cumplimiento Tributario* (Pérez Bustamante, Y. 2017).



Muchas empresas han comenzado a integrar dentro de sus políticas de actuación y de empresa las pautas a seguir en relación con las buenas prácticas tributarias, ya que, en su condición de contribuyentes, no pueden obviar las relaciones que han de establecerse con respecto a la Administración Tributaria y Aduanera. En definitiva, toda empresa que desee una mayor seguridad en su actuación ha de incluir el contenido en que han de basar las buenas prácticas tributarias dentro de sus propias políticas de actuación.

El buen gobierno fiscal es una parte esencial del propio sistema de buen gobierno corporativo. Por tanto, el gobierno fiscal parte del propio sistema de buen gobierno corporativo dentro del cual se asienta la materia tributaria y forma uno de los elementos trascendentales a la hora de configurar los mecanismos de control de la actividad empresarial (García-Herrera Blanco, C. 2017).

Una de las peculiaridades que presenta el establecimiento de las buenas prácticas tributarias es que deben quedar plasmadas en el comportamiento empresarial y de los miembros que intervienen en la actividad y organización, forjadas bajo una serie de principios y valores comunes. (Sánchez Huete, M.A. 2017).

4.1.1 Principio de cooperación recíproca entre la empresa y las administraciones tributarias

Este principio resulta trascendental para asegurar el cumplimiento jurídico-tributario de las obligaciones impuestas a la empresa en el marco de sus actividades económicas. No basta con la voluntad de las empresas por acogerse a este principio, debe existir reciprocidad entre contribuyentes y administraciones tributarias.

Las prácticas empresariales enfocadas en este principio tendrían como resultado las siguientes ventajas prácticas:

Proximidad entre la Administración y el contribuyente: Esta característica se reflejaría tanto con respecto al conocimiento en todo momento de la actuación

empresarial en calidad de contribuyente, como en la publicidad y perdurabilidad de los criterios que han de regir las obligaciones tributarias. Para ello, el principio de cooperación recíproca se vierte en la necesidad de constar con servicios de información y asistencia fiscal que no sólo deben ser tenidos en cuenta por parte de la empresa, sino que además han de regir la propia actuación de la Administración con respecto a sus contribuyentes.

Cambiar el concepto «contribuyente» por «colaborador»: implantar esta forma de relacionarse con la Administración Tributaria y Aduanera, supondría para las mismas entender que la empresa no solo cumple con sus obligaciones en calidad de contribuyente, sino que además desea adecuar sus parámetros de comportamiento de tal manera que pretenda facilitar y agilizar los trámites relativos al cumplimiento normativo, pasando de contribuyente a colaborador.

Seguridad jurídica: con la implementación de un programa de cumplimiento normativo de naturaleza tributaria, las posibilidades de error en la cuantificación y existencia de nuevas obligaciones disminuirían de manera considerable, lo que aumentaría la seguridad jurídica dentro de la actuación empresarial.

4.1.2 El principio de transparencia

Este principio vierte sus efectos tanto a nivel interno como externo. Con respecto a los efectos *ad intra*, supone una implicación activa tanto de la *alta dirección* como del resto de sujetos con responsabilidad dentro de la empresa, en el conocimiento del estado en que se encuentre el marco de cumplimiento de las obligaciones tributarias de la empresa, a su vez que se fomenta la publicidad del mismo bajo el prisma de la claridad, sencillez y nitidez. Estaríamos, por tanto, ante una serie de controles internos que han de ser reflejados dentro del *Compliance* tributario.

En cuanto a los efectos *ad extra*, supondría un aumento de la reputación de la empresa dentro del mercado, lo que a su vez propiciaría un aumento de la competitividad. Se favorece el control exitoso de la cadena organizativa y de la actividad dentro de la cual se mueve la

empresa, evitando con ello medidas represivas y reputaciones. Para las empresas, también supondría un aumento del número de inversionistas y colaboradores dispuestos a establecer relaciones, *por ser la transparencia un valor fundamental en la confianza de los mercados*. De otro lado, los efectos *extra* no solo se contemplan a nivel de las relaciones jurídico-privadas, sino que también se muestran en el ámbito de las relaciones jurídico-públicas, y cuya finalidad básica es la prevención, evitando con ello cualquier tipo de práctica perniciosa que genere una imagen negativa (Pérez Bustamante, Y. 2017).

5. PROCEDIMIENTO PARA EL DISEÑO DE UN SISTEMA GESTIÓN DE *COMPLIANCE* TRIBUTARIO

Nicaragua consta de un sistema tributario no complejo en la creación de normativa tributaria aplicable, a ello se suman las normas con trascendencia tributaria provenientes de acuerdos o convenios internacionales, así como las normas que emanan del Derecho Comunitario Centroamericano.

Analizado nuestro sistema impositivo actual, se plantea diseñar un sistema de gestión *Compliance* tributario, el cual, para lograr la consecución de las etapas diseñadas dependerá de la participación de todas y cada una de las personas que de forma directa o indirecta se encuentren involucradas en el proyecto, del cumplimiento de los compromisos que se vayan estableciendo y del efectivo apoyo de la dirección de la empresa. Es importante contar con un documento emanado del órgano de Gobierno que acredite que el sistema de implantación cuenta con el respaldo de la máxima autoridad de la empresa.

5.1 *Estudio del contexto y planificación*

En el sistema de gestión de *Compliance* tributario, como en otros sistemas de gestión de *Compliance*, es imprescindible ubicar dónde la empresa ejerce su actividad, tamaño, estructura y la naturaleza de sus actividades, dado que en función de cada uno de los conceptos que se nombran, cambiará la normativa tributaria aplicable.

Se debe iniciar estableciendo un marco de prevención tributaria, que con carácter general se derivará de la normativa recogida en la Ley de Concertación Tributaria y su Reglamento, y con carácter específico, de la norma concreta que sea de aplicación a la empresa en función del tributo.

Se debe nombrar un responsable de cumplimiento tributario que puede ser de origen interno de la propia empresa o de carácter externo y que en todo caso, se regirá por los principios de cooperación activa y de confidencialidad. Esta figura es similar a la que demanda la norma de *Compliance* penal.

Deben delimitarse las áreas de la empresa relacionadas con las administraciones públicas tributarias. Esta relación puede ser de manera directa, como es el área de contabilidad o de manera indirecta como puede ser el área comercial, el cual genera impuestos en el marco de sus relaciones comerciales.

Constituir un marco de coordinación, actuación y deliberación entre directivos, responsables, personal y áreas afectadas cuya finalidad es conseguir la información real y periódica de la situación tributaria empresarial y lograr un cumplimiento exhaustivo de las obligaciones fiscales.

Estudiar el contexto y planificar la verificación de las actividades de riesgo, políticas y los principios rectores que rigen las buenas prácticas tributarias, para llegar al punto determinante que es englobar todo ello en un sistema de gestión de *Compliance* tributario. Para estructurar el área financiera de la empresa es necesario contar con tres programas complementarios como son los programas de prevención fiscal, contable y financiera.

El Programa de Cumplimiento Fiscal necesitará de un *protocolo de cumplimiento fiscal*. Se entiende por *programa fiscal* al conjunto de medidas necesarias para el cumplimiento fiscal, mientras que *protocolo fiscal* es el procedimiento de actuación para cumplir cada medida. Este será la base sobre la que se asentará la planificación fiscal de la empresa e incluirá



aquellos procesos necesarios para concluir con una eficaz y eficiente gestión de los impuestos y, en consecuencia, con una mitigación de los riesgos fiscales.

Deben diferenciarse las infracciones tributarias del delito fiscal. La infracción tributaria es aquella acción voluntaria de dejar de cumplir con las obligaciones formales mínimamente exigidas por ley. Para la existencia de delito fiscal es necesario la existencia de una conducta por el sujeto tendiente a evitar el pago, es decir, dirigida a defraudar. En consecuencia, *el bien jurídico protegido lo constituye el patrimonio público.*

El estudio se realizará abordando cada impuesto de manera autónoma y sus diligencias de cumplimiento: IR (impuesto sobre la renta de las personas físicas, impuesto sobre la renta de los no residentes), IVA, ISC. El referido análisis deberá centrarse en una propuesta de objetivos que se quieran conseguir. De este modo, sabiendo los objetivos propuestos, se identificarán las tareas críticas que se producen en la gestión de impuestos. Posteriormente, se plantearán herramientas de *Compliance* tributario que actúen como elementos de prevención del riesgo fiscal.

El otro elemento imprescindible de un programa de *Compliance* tributario es la parte de la responsabilidad. Es necesario no solo establecer protocolos para prevenir infracciones fiscales, sino que hay que delegar responsabilidades para aquellos casos en los que las medidas de control establecidas no hayan sido eficaces. Por ello, se deberá establecer un organigrama, que visualice la jerarquía de control, la toma de decisiones y las áreas de responsabilidad de cada uno de los puestos de trabajo. La figura del responsable puede ser asumida por una persona física, por un área o departamento.

Profundizar en algunos de los objetivos para poder dar una visión práctica, de lo que sería la aplicación de un *Compliance* tributario en una empresa y los protocolos, procedimientos y procesos necesarios para su implementación.

Especial atención tienen las cuentas anuales, cuyos objetivos son: cumplir las obligaciones en materia del impuesto; controlar los créditos fiscales y obligaciones periódicas (pagos

fraccionados, etc.) y detectar oportunidades de planificación fiscal. Se debe establecer un segundo control complementario, mediante un *check-list* para verificar la inclusión de todas aquellas menciones de carácter obligatorio.

Todo ello, irá de la mano de una memoria y de las evidencias que lo acrediten. Estas medidas necesitarán, que la jerarquía de control esté correctamente implantada para la aprobación de las formas de proceder contable, ante los activos y pasivos por impuestos.

Todos los protocolos de control deberán estar asociados a *un protocolo común*, que constará de una delegación y asignación de responsabilidades, mediante un organigrama detallado por áreas y funciones de trabajo, el cual, permitirá designar supervisores para que, ante un posible incumplimiento del encargado de una actividad en primer nivel, no suponga de manera directa un incumplimiento de la empresa. El supervisor de segundo nivel, deberá a su vez, estar referido a un último supervisor, denominado de tercer nivel.

Sin duda, el principal motivo del protocolo es la salvaguarda de la actividad empresarial, por incumplimiento de los trabajadores o directivos en la actividad que les ha sido encomendada. El protocolo logrará la trazabilidad a los incumplimientos, es decir, *determinar el responsable y el motivo del incumplimiento*, y ello derivará en una amonestación, sanción disciplinaria o incluso en un hipotético despido del trabajador.

5.2 El cumplimiento normativo en el ámbito contable y financiero

El protocolo de cumplimiento contable es el medio para prevenir comisión de conductas delictivas y, por ende, marcará los principios a seguir en una correcta gestión contable de la empresa así como lo procesos a realizar para disminuir riesgos de este tipo.

El estudio se realizará de manera similar al del programa de cumplimiento fiscal. En primer lugar, se determinará claramente los objetivos que se pretenden alcanzar. Sabiendo los objetivos propuestos, se identificarán las tareas críticas con un elevado riesgo contable para

la empresa. Se debe establecer las herramientas de actuación como elementos de prevención del riesgo contable.

El protocolo más relevante es el de los controles contables de registro de las operaciones corrientes, el cual lleva asociados los protocolos de *Compliance* tributario que nos va a permitir desarrollar el plan de acción y evidenciar el cumplimiento. Desarrollar un cuadro de mando de control para constatar la veracidad del circuito de facturación, y, por consiguiente, si se han cumplido las obligaciones registrales y contables. Este protocolo de actuación estará acompañado por una auditoría interna que agregue valor y mejora a las operaciones de la organización y que ayude a cumplir con los objetivos propuestos y aporte un enfoque sistemático y disciplinado para evaluar y mejorar la eficacia de los procesos de gestión de riesgos, control y gobierno.

Las infracciones financieras son problemas que exigen a los altos directivos y equipo de gobiernos de las empresas, permanecer en un estado de vigilia constante, dado que existe un alto riesgo de soborno y fraude. A pesar de esto muchas empresas solo realizan esfuerzos fragmentados, ineficaces y sin inversión en política de cumplimiento, lo que aumenta la vulnerabilidad de la empresa. Por ello, las instituciones necesitan un plan estratégico y centrar sus recursos en identificar y evaluar el riesgo de las infracciones financieras, en vez de cumplir con lo establecido mínimamente en la ley.

El correcto cumplimiento de un plan financiero está basado en modelos de operación con finalidades sobre fraude, lavado de dinero, abusos del mercado, diligencia debida, tecnología y análisis de datos en línea con la normativa vigente. El protocolo de cumplimiento financiero pretende reducir los incidentes financieros e identificar de manera temprana aquellos riesgos que pudieran converger en un ilícito. La evaluación de las denuncias del canal ético por una posible irregularidad financiera es tan importante como la continua monitorización del sistema y la evaluación periódica de los sistemas y políticas financieras, ya que permitirá adaptar cada sistema a las amenazas cambiantes internas y externas.

Un sistema de gestión es un instrumento que proporciona a la empresa la optimización de recursos, reducción de costos y la mejora productiva de la compañía. Esta herramienta permitirá interactuar con datos actualizados que facilitarán la toma de decisiones y la corrección y prevención de errores y la detección temprana de omisiones; además, está fundamentado en estándares internacionales que posibilitan controlar distintas áreas de una empresa.

La certificación de un sistema de gestión contribuye de forma indudable en la compañía aportando ventajas y valor. Asimismo, es un elemento diferenciador en el mercado dado que enriquece la imagen y brinda tranquilidad a consumidores, accionistas, autoridades y clientes; posibilita a la empresa incursionar en mercados emergentes y nuevos con más sencillez, adaptar los productos a las exigencias de sus proveedores y evidenciar que la empresa se gobierna por los principios de mejora continua.

Los procedimientos de control normativo deben estar adaptados a la propia naturaleza y características de la empresa, por lo que, en definitiva, si bien existen marcos de actuación común, habrá que adaptarse a las propias necesidades de las entidades que deseen establecer estos sistemas de cumplimiento normativo. Un ejemplo de estas prácticas comunes son la *creación de unas políticas de cumplimiento tributario y aduanero, fiscal y contable*, que sirvan como marco de actuación de todos los miembros que integran la organización; así como la creación de canales de denuncia donde los sujetos puedan realizar todas aquellas declaraciones pertinentes en torno a la realización de algún asunto que pudiera afectar de manera negativa al cumplimiento normativo que se trata de prever.

Con respecto a las ventajas que se derivan del *Compliance* tributario, resulta obvio destacar que con la previsión de cumplimiento en esta materia no solo se está tratando evitar las posibles pérdidas económicas derivadas de una infracción administrativa, sino también que las posibilidades de comisión de un ilícito penal por parte de la empresa se reducen hasta tal punto que devendría prácticamente imposible que una entidad pudiera cometer ilícitos de esta naturaleza.



Además, ayudará a no generar políticas fiscales agresivas y en consecuencia, a tributar en el lugar correspondiente a la actividad de negocio, lo que aumentará la confianza por parte de las administraciones públicas, proveedores, colaboradores y clientes, fortaleciendo así su reputación. Resulta necesario destacar la posibilidad de certificación del cumplimiento. Estas certificaciones son en la actualidad, muy pretendidas por las empresas comprometidas con la buena gestión y su actuar, de manera que la obtención de los certificados por parte de los organismos competentes supone la demostración que se están llevando a cabo dentro la misma los estándares requeridos tanto a nivel nacional, como internacional.

El *Compliance* permite establecer un sistema lógico de prevención, información, documentación, control y una *cultura corporativa de transparencia*. Hablando en el lenguaje de los empresarios, no sirve como escudo fiscal, pero permite la presunción de veracidad y buena fe frente a la DGI y para demostrar la ausencia de dolo ante los tribunales penales.

Eso significa que las empresas, incluyendo las PYMES, tienen que implementar dos tipos de *Compliance*, el penal y el fiscal, si no los tenían implementado previamente. Las empresas deberán demostrar que su «modelo de *Compliance*» es eficiente. La responsabilidad de la persona jurídica se establece por omisión del deber de cuidado, en dos tipos de casos, a) cuando exista una específica obligación legal por parte del empresario o el consejo de administración y, b) cuando el empresario haya creado una contingencia de riesgo mediante una acción u omisión precedente.

La buena fe y la colaboración con la Administración Tributaria siempre van a ser tenidas en cuenta de cara a su valoración y la necesidad del diálogo con la Administración Tributaria y Aduanera, para fomentar la seguridad jurídica. Que el directorio, Junta Directiva, Consejo de administración sean conscientes de las circunstancias exactas que concurren en la toma de decisiones, y después de esa toma de decisiones, hablar para solucionar los problemas del contribuyente frente a la administración evitando que la interpretación de la norma se haga con ánimo recaudatorio, teniendo más bien un efecto neutro.

Las ventajas del *Compliance* tributario son múltiples: se evitaría actuaciones sancionables y, ante una eventual sanción tributaria, puede servir como causa exoneradora o diminutiva del importe de la sanción. A nivel de prestigio se transmite una cultura de cumplimiento y cooperación con la Administración Tributaria en el seno de las organizaciones y eso resulta siempre positivo.

El *Compliance* tributario es el equivalente al *Compliance* penal, pero en el ámbito administrativo de los impuestos. Las empresas que ya han implantado una prevención penal en su sistema de gestión deben dar ahora el paso a la prevención tributaria: es un plus en la gestión de la compañía, una herramienta útil que seguro va a evitar problemas y que mide muy bien los riesgos tributarios a la medida de lo que necesita cada empresa.

6. CONCLUSIONES

Se ha advertido en este texto de la importancia que para las empresas está suponiendo la implantación de sistemas de cumplimiento tributario o *Compliance* tributario.

La globalización económica y el juego del libre mercado determina la expansión de este tipo de programas y procedimientos con el objeto de que las empresas puedan desempeñar sus actividades con las mayores garantías posibles.

La implementación de un *Compliance* tributario requiere, en primer lugar, del correcto análisis y conocimiento de la estructura, organización y funcionamiento de la empresa y su actividad.

Efectuado el análisis antes referido, el *Compliance* tributario estará integrado por una serie de procedimientos que afectan tanto a la materia fiscal como contable, de manera que sean cubiertas todas las necesidades que pudiera tener la entidad en materia de cumplimiento.

Los procedimientos revelan la necesidad de contar con un responsable de *Compliance*, que puede ser propio de la empresa o de un servicio externo profesional, quien deberá establecer

el marco de relaciones entre los diversos componentes de la empresa y su marco regulatorio con el fin de llevar a cabo un control de todo el conjunto de actuaciones que conforman los procedimientos de prevención con absoluta independencia, en aras de la obtención de una mayor eficacia.

Los procedimientos de control normativo deben estar adaptados a la propia naturaleza y características de la empresa, por lo que, en definitiva, si bien existen marcos de actuación común, habrá que adaptarse a las propias necesidades.

Se ha expresado también las ventajas que se derivan del *Compliance* tributario y resulta obvio que la prevención es la clave de todo el programa.

Se enfatiza que es necesario cambiar al paradigma de la cooperación mutua entre la empresa y las administraciones tributarias y aduaneras, volviéndose más que meros contribuyentes en colaboradores y fortaleciendo de esta manera, su reputación.

7. REFERENCIAS

- Anaya García, A. (2019). *Impacto del Compliance tributario en el tejido empresarial español*. Trabajo final de máster en Dirección Financiera y Fiscal. Facultad de Administración y Dirección de Empresas, Universitat Politècnica de Valencia. <https://riunet.upv.es/handle/10251/125193>
- Anaya Martín, F., Aneiros Pereira, J., Berdud Soane, J.M., Martín Fernández, J., Rodríguez Márquez, J. Y Torrejón Sanz, J. (2019). *Memento práctico. Compliance Fiscal. Buenas prácticas tributarias*. Madrid, Francis Lefebvre.
- Bergman, M. (2019). «*Economic Growth and Tax Compliance in Latin America. Did de good times help to reduce tax evasion?* ». En *The Political Economy of Taxation in Latin America (pp. I-Ii)*. G. Flores Macías, G. (Ed.), Cambridge: Cambridge University Press. <https://www.cambridge.org/core/books/abs/political-economy-of-taxation-in-latin-america/copyright-page/D0F148617AC0EECC89F4A5DFB53C1698>

- Bonatti Bonet, F. (2017). (Coordinador), autores varios, *Memento Experto-Sistemas de gestión de compliance*. Normas ISO y UNE 19601, Madrid, Ed. Francis Lefebvre
- Campanón-Galiana, L. (2019). «Análisis y aplicación práctica de la Norma UNE 19602 de Sistemas de Gestión de Compliance Tributario», en *Carta tributaria. Revista de opinión*, N.º 49, 2019. Wolters Kluwer Editores, <https://dialnet.unirioja.es/servlet/revista?codigo=23570>
- Carrasco Paz, I. & Erazo Alvarez, J.C. (2021). «Compliance tributario como herramienta de gestión para la identificación, prevención y detección de contingencias fiscales», en *Revista Interdisciplinaria de Humanidades, Educación, Ciencia y Tecnología, Año VII. Vol. VII. N.º2. Edición Especial II. 2021* Universidad Nacional Experimental Francisco de Miranda (UNEFM). Santa Ana de Coro. Falcón. <https://cienciamatriarevista.org.ve/index.php/cm/article/view/514>
- CIAT (2015). «Relación o Cumplimiento Cooperativo Tributario: Su realidad actual en Países Miembros del CIAT de América Latina, Caribe, África y Asia». En *Documentos de Trabajo, Número 2 – Marzo 2015*. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. Panamá. <https://biblioteca.ciat.org/opac/book/5303>
- Ecija, A. et al. (2010). «Resumen ejecutivo». En *Compliance. Cumplimiento normativo y seguridad en la empresa*, coord. por Carlos Alberto Saiz. Madrid, Editorial Aranzadi.
- García-Herrera Blanco, C. (2017). «Buen gobierno fiscal y cumplimiento cooperativo con las grandes compañías»; *Revista Quincena Fiscal N.º 1/2017 parte Estudio*, Navarra ed. Aranzadi S.A.U., Cizur Menor.
- <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5807218>
- ISO (2016). *Sistema de gestión antisoborno*.
- <https://www.iso.org/obp/ui#iso:std:iso:37001:ed-1:v1:es>
- ISO (2015). *Sistema de Gestión de Cumplimiento*.
- https://www.isotools.org/software/riesgos-y-seguridad/iso-19600-compliance/?_hstc=93132994.2c679b42a7d0bb42139f6d7b0e100b1b.1642428290376.1642428290376.1642428290376.1&_hssc=93132994.1.1642428290378&_hsfp=1040708891



- Juan Lozano, A.M. (2016) «Retos y Propuestas del Modelo Español», en *AA.VV., Buena Administración Tributaria y seguridad jurídica: Cumplimiento tributario y aplicación del sistema como factores de competitividad y legitimidad*, Madrid, ed. Instituto de Estudios Fiscales.
- http://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2016_05.pdf
- Oficina de las Naciones Unidas contra la Corrupción y el Delito (UNODC (2004). *Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción*. https://www.unodc.org/documents/mexicoandcentralamerica/publications/Corrupcion/Convencion_de_las_NU_contra_la_Corrupcion.pdf
- Oficina de las Naciones Unidas contra la Corrupción y el Delito (UNODC (2013). *Programa anticorrupción de ética y cumplimiento. Guía práctica*. https://www.unodc.org/documents/corruption/Publications/2013/13-85255_Ebook.pdf
- Paredes Vera, R.L (2021). *Compliance como sistema de control en las organizaciones*. <https://repositorio.upse.edu.ec/handle/46000/5883>
- Pareja García, B. (2018). «El *tax compliance* y el cumplimiento tributario: Nuevos retos empresariales». En *Revista de Derecho, Empresa y Sociedad*. Núm. 12, enero-junio 2018. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=6596397>
- Pérez-Bustamante, Y. (2017). «Adaptación de los programas de *Compliance* fiscal al proyecto BEPS de la OCDE». *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales N.º 6/2017 parte editorial*, Navarra, Ed. Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=6292284>
- Sánchez Huete, M.A. (2017). «Cuestiones tributarias y economía colaborativa», *Revista Quincena Fiscal n° 18/2017 parte Estudios*, Navarra. Ed. Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=6172994>
- Soza Costa, B. Moreno, Molina, J.A. Correia da Silva, R. (2021). *Desarrollo en Brasil, España y la Unión Europea: hacia la construcción de un nuevo orden global sostenible*. Ediciones de la Universidad Castilla-La Mancha, Cuenca. <https://publicaciones.uclm.es/desarrollo-en-brasil-espana-y-la-union-europea-hacia-la-construccion-de-un-nuevo-orden-global-sostenible/>

- Teijeira Rodríguez, M, (2015). «Legal *compliance*: conceptualización en el marco de la regulación corporativa», en AA.VV, *Estudios sobre el futuro Código Mercantil: Libro homenaje al profesor Rafael Illescas Ortiz*, Madrid, ed. Universidad Carlos III.
- Transparencia Internacional (2013). *Principios Empresariales para Contrarrestar el Soborno*. <https://www.transparency.org/es/publications/business-principles-for-counteracting-bribery-small-and-medium-enterprise-sme>
- UNE (2017). UNE 19601:2017. *Sistemas de gestión de compliance penal. Requisitos con orientación para su uso*. Asociación Española de Normalización (UNE).
- <https://www.une.org/encuentra-tu-norma/busca-tu-norma/norma?c=N0058338>
- UNE (2015). UNE-ISO 19600:2015 *Sistemas de gestión de compliance. Directrices*. Asociación Española de Normalización (UNE).
- <https://www.une.org/encuentra-tu-norma/busca-tu-norma/norma?c=N0054739>
- Vargas Alencastre, C. Araujo Fuentes, J. (2021). *A closer look at TP compliance for businesses in Latin America*. Artículo: <https://www.internationaltaxreview.com/article/b1r2xps47vrwqg/a-closer-look-at-tp-compliance-for-businesses-in-latin-america>
- WCA (World Compliance Association). (2019). *Guía de implementación de compliance para Pymes. «Manual práctico de implementación»*. Camps, M. Coordinadora. Tirant Le Blanch.
- WCA (World Compliance Association). (2020). *Guía Compliance en el Tercer Sector*. Laura Gonzalvo Diloy L, González de la Torre, G., Gámez Henares. L. Coordinadores. Madrid. Tirant Le Blanch.



GERENCIA DEL SISTEMA DE GESTIÓN *COMPLIANCE* TRIBUTARIO: UNE 19602

Ricardo Eliseo Illescas Hidalgo
Contador público autorizado
Maestro en Contabilidad con énfasis en Auditoría
Doctor en Ciencias Sociales mención Gerencia
Auditor externo y consultor de negocios
E-mail: rillescas38@gmail.com

RESUMEN

La Norma UNE 19602 sobre *Compliance* tributario está liderando la agenda académica y científica de discusión y reflexión sobre la adopción de buenas prácticas de cumplimiento tributario que llegarán a convertirse en un paradigma emergente que modernizará a la Administración Tributaria, fortalecerá la recaudación y mejorará los indicadores gerenciales de los empresarios. El objetivo es dar a conocer el alcance y estructura del estándar, resaltar las buenas prácticas tributarias y brindar un esquema de competencias y herramientas que permitan a una organización dotarse de un sistema de gestión de *Compliance* tributario. La investigación es documental, el análisis es deductivo, inductivo, dialéctico y aplica la síntesis y el enfoque de sistemas. Se fundamenta en los estándares internacionales de cumplimiento, cumplimiento penal, cumplimiento tributario, administración de contingencias y sistemas de gestión de riesgos. Se concluye que la adopción de un marco técnico y de calidad internacional contribuirá a cambiar el paradigma dominante que existe entre la Administración Tributaria y los contribuyentes. Se recomienda que Nicaragua promulgue la norma a través de Comisión de Normalización Técnica y de Calidad, que está bajo la rectoría del Ministerio de Industria, Fomento y Comercio (MIFIC).

Palabras clave: *Compliance tributario, gerencia tributaria, sistemas de gestión de riesgo*

INTRODUCCIÓN

En febrero de 2019, el Comité Técnico CTN 165 Utica, gobernanza y responsabilidad social de las organizaciones pertenecientes a la Secretaría UNE, emitió la Norma UNE 19602, relativa a los sistemas de gestión de *Compliance* tributario y los requisitos con orientación para su uso (Asociación Española de Normalización , 2019).

España, con esta normativa, está avanzando en la adopción de una cultura de cumplimiento cooperativo entre la Administración Tributaria y los contribuyentes, logrando con esto dar un sentido social a la función económica de las empresas y construir una relación de confianza que sobrepasa el modelo imperante que es uno de desconfianza, fiscalización y medidas coercitivas de cumplimiento.

Bajo este modelo emergente resaltan criterios y valores, tales como: el conocimiento de los entornos de negocio, las necesidades empresariales, la transparencia, el interés general puesto en beneficio de la sociedad, la buena fe en los negocios, la prudencia, el mejor desempeño de indicadores gerenciales como la eficiencia, la eficacia y la economía, el costo beneficio en las medidas de control interno y finalmente, la empatía y sensibilidad ante el comportamiento de las Administraciones Tributarias y de las empresas.

Esta materia de *Compliance* tributaria ha tenido un impacto a nivel internacional y la tendencia es incluirlo en la agenda académica, científica y profesional de cada país para ver la ruta y consensuarla hasta llevarla a un nivel de norma técnica y de calidad que modernice las relaciones entre Administración Tributaria y el contribuyente; además, servir de base para mejorar el clima de confianza entre partes relacionadas, reducir las pérdidas por incumplimientos tributarios, mejorar la reputación de las empresas y finalmente servir como una eximente o atenuante de responsabilidad penal para las empresas y sus representantes legales, siempre y cuando el *Compliance* demuestre su eficacia y que el mismo no es un sistema cosmético o un *Paper Compliance*, como suele llamarse cuando no tiene eficacia.



El Colegio de Contadores Públicos de Nicaragua por segundo año consecutivo, pone en agenda académica el tema del *Compliance* tributario, con el fin no solo de cumplir con un mandato de ley que es promover el progreso de las ciencias contables y las materias de su ramo, sino que busca incrementar el aporte social de los profesionales de la Contaduría Pública para que este proceso de sensibilización y convencimiento lleve a las empresas, sus Cámaras y el Gobierno, municipal y central, a elaborar una norma técnica de calidad (NTC) que forme parte de las políticas públicas para el sector económico y productivo de Nicaragua.

El objetivo de este artículo es dar a conocer el alcance y estructura de este estándar técnico, resaltar las buenas prácticas en materia tributaria y brindar un esquema de competencias y herramientas que permitan a una organización o empresa dotarse de un sistema de gestión de *Compliance* tributario.

La investigación es documental y se basa en el análisis lógico deductivo, la síntesis y el enfoque de sistemas. Tiene como fundamento teórico los estándares internacionales de cumplimiento, cumplimiento penal, cumplimiento tributario, administración de contingencias y sistemas de gestión de riesgos.

PARADIGMA DOMINANTE EN LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

El cumplimiento tributario tiene efectos favorables e importantes para cada país, pues con los fondos recaudados por las Administraciones Tributarias se financian los presupuestos públicos de las instituciones que atienden los diversos sectores sociales, la administración de justicia, el establecimiento del orden público, la cultura y los deportes de un país.

Frente a estos efectos positivos están los incumplimientos tributarios y la evasión fiscal que surgen de los aspectos culturales y planificaciones agresivas de los empresarios, en unos casos, y en otros se debe al modelo contradictorio y compulsivo que impera en la administración de los tributos, que implica la interpretación de la norma por parte de los empresarios y que no en todos los casos puede ser coincidente con la que realiza la Administración Tributaria, pues atiende a sujetos e intereses diferentes, la naturaleza humana

que tiende a la comisión de errores con implicación jurídica y en algunos casos a los excesivos impuestos que se cobran y que pueden llegar a ser confiscatorios por la desproporción en que se cobran.

Lo anterior nos conduce a reflexionar en torno a los modelos de tributación y su evolución en la historia reciente, para ello se revisa la legislación tributaria adjetiva de Nicaragua y se puede observar que el sistema para lograr la justicia tributaria, la eficiencia, la eficacia y hacer cumplir a los empresarios con sus obligaciones dispone de normas que incluyen la fiscalización *a posteriori* de la liquidación, declaración y pago de sus impuestos; incluye además, normas que establecen un catálogo de infracciones por conductas que conducen al no cumplimiento de las obligaciones sustantivas y formales establecidas en la legislación (Asamblea Nacional, 2005); el sistema actual también contempla una iniciativa de gobierno electrónico que permite que el contribuyente declare mediante una ventanilla electrónica (Cumbre Iberoamericana de Jefes de Estado y de Gobierno, 2007) que, en atención a parámetros, puede imponer sanciones de manera automática, aun cuando los hechos se distancien de las hipótesis jurídicas que estableces las infracciones y sus consecuencias.

CONOCIENDO LOS RIESGOS ASOCIADOS A LA ACTIVIDAD EMPRESARIAL

La historia del siglo XXI se está escribiendo en una era que se le ha denominado del «conocimiento». Hoy en día, los países, sus ciudadanos y las organizaciones económicas avanzan y disponen de muchos datos e información que se encuentran en la Internet y las redes sociales, pero de otro lado, se tiene una gran incertidumbre en cuanto al futuro mediato, pues la humanidad enfrenta crisis de diversa índole: económicas, financieras, humanitarias, políticas, sociales y la de mayor magnitud que es la crisis sanitaria llamada por las autoridades como la pandemia COVID-19.

En ese contexto de crisis e incertidumbre es muy válido que los empresarios, no importando el tamaño y naturaleza del negocio, se hagan la siguiente pregunta: ¿Cuáles son los riesgos que pueden afectar un negocio?



Y ¿por qué debe hacérsela? La justificación es que debe pensar en cómo proteger su patrimonio, la rentabilidad de su negocio, la propuesta de valor a sus empleados y en general, cómo mejorar sus indicadores de gerencia, tales como: la eficiencia, la eficacia y la economía, pues no son pocos los riesgos que se corren para mantener la hipótesis de continuidad de negocio.

De acuerdo con Sánchez, J & Castela, J (2020), algunos de los riesgos que enfrentan los negocios son:

Riesgo operacional: recoge la posibilidad de sufrir pérdidas debido a errores humanos, errores tecnológicos, procesos internos inadecuados o fallidos, o derivados de acontecimientos externos, a manera de ejemplo: desastres y accidentes.

Riesgo estratégico: relacionado con las potenciales pérdidas derivadas de decisiones inoportunas o adversas en la estrategia de la organización.

Riesgo de mercado: vinculado con las principales variaciones en el precio y la exposición que pueda experimentar un activo de la organización.

Riesgo de crédito: definido como la posibilidad de sufrir una pérdida como consecuencia del impago por parte de un cliente o de un deudor de la organización.

Riesgo reputacional: definido como las pérdidas potenciales que se derivarían de una erosión de la confianza en la organización que dificultase sus relaciones de negocio.

Riesgo legal: recoge las pérdidas potenciales derivadas del incumplimiento insatisfactorio de las prescripciones establecidas por la legislación en sus relaciones con otras partes (clientes, proveedores, acreedores, Administración Pública). En ocasiones el riesgo legal es una manifestación del riesgo operativo y en otras lo es del riesgo estratégico. La gestión del riesgo legal se encuentra estrechamente vinculada al *Compliance*.

Riesgo tributario: es una manifestación particular del riesgo legal, en concreto aquel que se deriva del cumplimiento inadecuado de las normas de carácter fiscal que relacionan a una empresa con las Administraciones Tributarias.

La materialización de un riesgo de carácter tributario en Nicaragua puede tener consecuencias penales de las contenidas en el título «IX Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social» (Ley N° 641 o *Código Penal de la República de Nicaragua*, 2008).

También puede tener consecuencias administrativas según se dispone en el *Código Tributario* en el capítulo VI del Título II relativo a los recargos moratorios; en el capítulo III del Título V, relativo a las infracciones administrativas. El Decreto N.º 974, Ley Orgánica de Seguridad Social (Junta de Gobierno de Reconstrucción Nacional, 1982), en el Título IV, capítulo III «Recursos y Sanciones», se refiere a los intereses legales, recargos administrativos, multas y sanciones de carácter legal, complementa a este decreto ley el Decreto N.º 975 referido al «Reglamento de la Ley Orgánica de la Seguridad Social en Nicaragua» (Junta de Gobierno de Reconstrucción Nacional, 1982).

En la parte de los impuestos que son administrados por las municipalidades se indican en el *Plan de Arbitrios Municipal*, título VI «Disposiciones Generales» (Presidencia de la República de Nicaragua, 1988), las disposiciones que dan lugar a la imposición de multas por retraso en el pago de impuestos, por alteración u ocultación de información y por infracciones o violación de cualquier disposición al *Plan de Arbitrios Municipal*. En lo que se refiere a la capital de Nicaragua, el *Plan de Arbitrios del Municipio de Managua* (Presidencia de la República de Nicaragua, 1988), en los títulos VII y VIII, indica el procedimiento de cobro o procedimiento judicial y las multas que serán impuestas en caso el contribuyente incumpliera con las obligaciones contenidas en esa norma.

En cuanto a impuestos y derechos al comercio exterior, la *Ley de Autodespacho para la Importación, Exportación y otros regímenes* (Asamblea Nacional, 1997), en el título V, «Capítulo Único», establece el régimen de infracciones y sanciones en que pueden incurrir importadores y exportadores que defrauden la confianza que les confiere la ley.

Para gestionar estos riesgos de naturaleza fiscal o tributaria la Norma UNE 19602 ofrece a las organizaciones un Sistema de Gestión de Cumplimiento Tributario, que se basa en una cultura de pago y gestión de riesgos, en el gobierno corporativo, en la ética y responsabilidad empresarial, en buenas prácticas y sobre todo, en la cooperación entre contribuyente y la Administración Tributaria, paradigma emergente que por la tendencia internacional y puesta en agenda académica en varios países de América Latina, terminará incidiendo en los constructores de políticas públicas para su adopción y, en consecuencia, se verá el desplazamiento del paradigma dominante en la Administración Tributaria y el cambio de políticas fiscales agresivas a buenas prácticas, en lo que hace a los empresarios.

PARADIGMA EMERGENTE EN LA RELACIÓN TRIBUTARIA

Como se dejó anotado, el paradigma dominante ha sido uno en donde la Administración Tributaria se caracteriza por tener una relación conflictiva con el contribuyente, donde se hace imperativa la función de fiscalización, la realización de procedimientos de comprobación de la exactitud de las liquidaciones, declaraciones y pago de impuestos; la imposición de reparos, multas y otro tipo de sanciones para que el contribuyente cumpla con su obligación de pago de los tributos. Por otro lado, este sistema ha creado su opuesto, que es un contribuyente que tiene planificaciones agresivas para lograr el objetivo de pagar lo menos posible de las cargas tributarias que se le atribuyen de acuerdo con las hipótesis jurídicas establecidas en el ordenamiento jurídico tributario. Como se puede observar, la relación entre Administración Tributaria y contribuyentes es una relación de desconfianza, de severidad y castigo. ¿Cuál sería la estrategia para no continuar en este paradigma?

La Norma UNE 19602 tiene un objetivo ambicioso que es buscar que esa relación se desarrolle en un clima cooperativo, de confianza mutua, dentro de una cultura de pago que conduzca al ciudadano contribuyente a sensibilizarse y tomar conciencia de que el pago de sus tributos contribuyen al sostenimiento del gasto y la inversión pública y, por otra parte, que la Administración Tributaria vea en el contribuyente no a un evasor de impuestos, sino un cooperador o colaborador que cumple con sus obligaciones, pero que también tiene

derechos; un ciudadano a quien hay que apoyarle y acompañarle para que pueda cumplir de la mejor manera posible con el pago de sus obligaciones. Este paradigma emergente se fundamenta en la creencia que es mejor crear una cultura de pago que generar el pago bajo la acción represiva de la Administración Tributaria; al contribuyente no se le debe ver como un obligado tributario, sino como un colaborador y un aliado para lograr el crecimiento y desarrollo de un país.

Este nuevo marco de relaciones cooperativas pretende mejorar las prácticas en materia tributaria, sustituyendo la fiscalización y el ordenamiento sancionatorio por un conjunto de valores, normas y directrices para un buen comportamiento tributario, en donde prevalezca la transparencia, la ética organizacional, la prudencia, la objetividad y la confianza entre los sujetos activos y pasivos de la relación tributaria.

ESTRUCTURA DE LA NORMA UNE 19602

La Norma UNE 19602 sigue la estructura utilizada por la Organización Internacional de Normalización (ISO), que es una estructura común a los Sistemas de Gestión (*Compliance Tributario para Pymes según la Norma UNE 19602, 2020*). Se anota que los primeros cinco apartados se refieren a un marco conceptual para la comprensión de la Norma y los siguientes se refieren a los procesos que componen el Sistema de Gestión de *Compliance Tributario*. La Norma UNE 19602 se integra de 10 capítulos, según se expone a continuación:

Cuadro N°. 1

<input type="checkbox"/> Marco de Referencia	<input type="checkbox"/> Procesos
<input type="checkbox"/> Objeto y campo aplicación	<input type="checkbox"/> Planificación
<input type="checkbox"/> Normas de consulta	<input type="checkbox"/> Elementos de apoyo
<input type="checkbox"/> Términos y definiciones	<input type="checkbox"/> Operación
<input type="checkbox"/> Contexto de la organización	<input type="checkbox"/> Monitoreo
<input type="checkbox"/> Liderazgo	<input type="checkbox"/> Mejora continua

PROPUESTA DE MODELO GERENCIAL CON BASE EN LA NORMA UNE 19602

La lectura de la Norma UNE 19602 lleva a concluir que la misma se basa en el principio de gestión de sistemas, es decir, tiene:

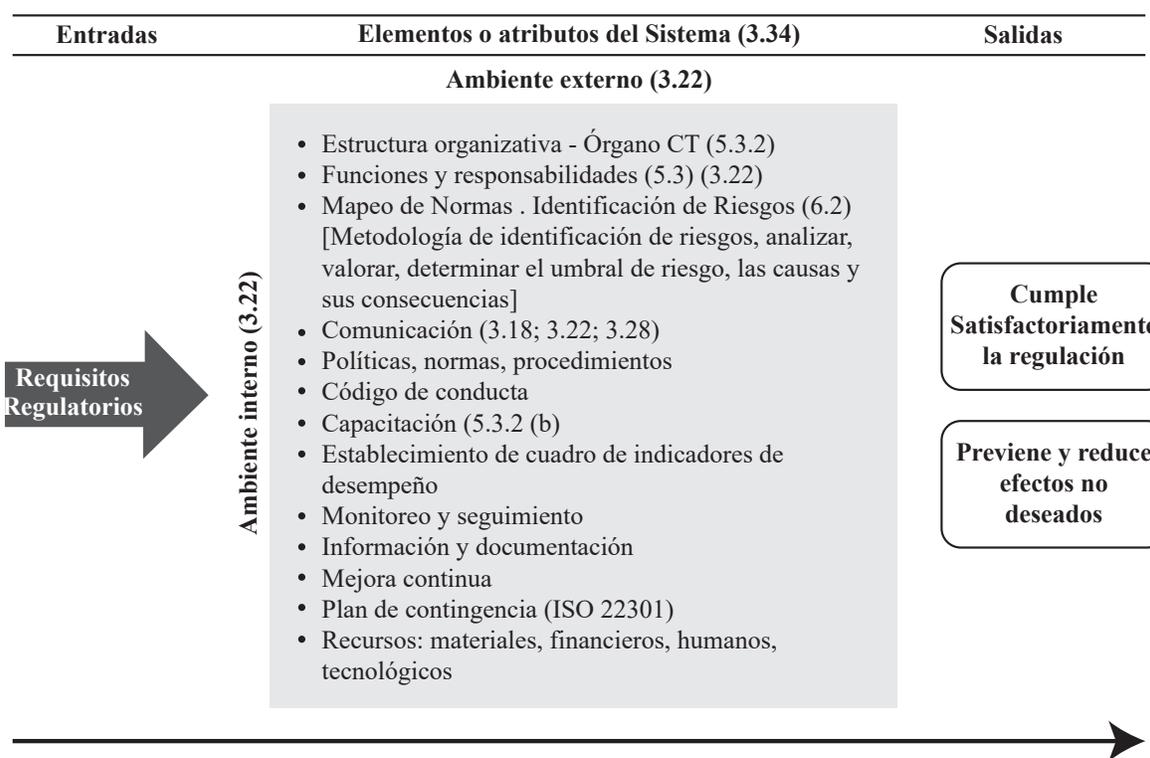
- **Entradas** que son las regulaciones que afectan a una organización.
- **Procesos** que incluye el establecimiento de una estructura organizativa, centralizada o descentralizada, especializada o basada en el apoyo de los colaboradores existentes, con una clara identificación de actividades y tareas a realizar y consecuentemente con el establecimiento de roles o funciones para los cargos, financieros y no financieros, que permita implementar el sistema; este modelo de dirección y control dispone de procesos que se respaldan por políticas, normas, procedimientos, protocolos y código de conducta; además, se fortalece con los mecanismos de comunicación, denuncia, monitoreo, seguimiento y mejora continua. Para José Ignacio Sánchez Macías & Juan Ignacio Leo Castela, el método de gestión de la norma sigue el llamado ciclo de Deming, que es planear, hacer, evaluar y mejorar (*Compliance Tributario para Pymes según la Norma UNE 19602*, 2020).

- **Salidas principales** del Sistema de Gestión del *Compliance* Tributario (SGCT), se resumen en dos aspectos: cumplimiento satisfactorio de la regulación tributaria que afecta o beneficia a la organización y prevenir y disminuir los efectos no deseados por incumplimiento normativo tributario.

En el cuadro N.º 2 se muestra un lienzo del modelo de gerencia del Sistema de Gestión de *Compliance* Tributario (SGCT), que básicamente resume el contenido de la norma y destaca los principales componentes del proceso.

Cuadro N.º 2

SISTEMA DE GESTIÓN COMPLIANCE TRIBUTARIO (UNE 19600 - 19602)
 Modelo gerencial propuesto: Eficacia (3.13); Eficiencia 5.2 (d); Economía; No conformidades
 Cultura: Valores, ética y creencias (3.10)



Fuente: Elaboración propia a partir de los requisitos de las Normas UNE: 19600 19602

En el espíritu de la norma, además del cumplimiento normativo tributario, se observa que busca la eficacia del sistema y, aunque no lo dice explícitamente, su implantación conlleva a la obtención de otros indicadores gerenciales como son la eficiencia, la economía, la rentabilidad y la calidad en la gestión.

IDENTIFICACIÓN, ANÁLISIS, VALORACIÓN Y TRATAMIENTO DE LOS RIESGOS

La sección 6.2.1 de la Norma UNE 19602 señala como un requisito que debe reunir el SGCT: que se desarrolle un proceso de evaluación de los riesgos que comprende la identificación, el análisis, valoración y tratamiento de los riesgos.

Identificación del riesgo: el propósito de la identificación de los riesgos es encontrar, reconocer y describirlos para ayudar a una organización a lograr sus objetivos. Para la identificación de los riesgos es importante contar con información pertinente, apropiada y actualizada (Escorial, Escalera, Quintana, & Cid, 2019).

¿Cómo se pueden identificar los riesgos? A continuación, se mencionan algunas técnicas que contribuyen a identificar las incertidumbres que pueden afectar a uno o varios objetivos.

En primer lugar, se debe conformar un equipo que puede estar integrado por miembros del área financiera, contable y legal. En caso de no existir un abogado dentro de la organización se puede contratar el servicio de asesoría externa.

En segundo lugar, con el propósito de elaborar un mapa de normas, se deberán identificar todas aquellas regulaciones que afectan a la organización, tomando en cuenta su naturaleza, tamaño, producto, volumen de facturación, número de empleados y ubicación geográfica. Es de aclarar que los riesgos deben ser identificados no importando si están bajo control o no de la organización.

Análisis de riesgos: consiste en comprender la naturaleza del riesgo y sus características incluyendo, cuando sea apropiado, el nivel de riesgo. El análisis de riesgo implica considerar las incertidumbres, fuentes de riesgos, consecuencias, probabilidades, eventos, escenarios, controles y sus consecuencias (Escorial, Escalera, Quintana, & Cid, 2019).

La identificación y el análisis de los riesgos pueden quedar documentados en una ficha que contenga al menos los siguientes datos:

- a. Descripción del riesgo;
- b. probabilidad de ocurrencia;
- c. impacto o consecuencias;
- d. cambios en el contexto que obliguen a revisar las probabilidades de ocurrencia y sus consecuencias;
- e. tiempo de respuesta al riesgo;
- f. umbral del riesgo;
- g. análisis de brechas de incumplimiento;
- h. tiempos de respuesta a los riesgos y, por último,
- i. planes de Acción.

Valoración del riesgo: la identificación y el análisis del riesgo proporcionan una entrada para su valoración. En esta etapa, se debe determinar el umbral del riesgo, esto es determinar cuál es la cantidad máxima que la organización podría aceptar como una contingencia tributaria y a partir de la cual, si es mayor que ella, se deberán implementar medidas de tratamiento y controles para mitigar el riesgo (Sánchez & Castela, 2020).

Al inicio de la implantación de SGCT, se pueden utilizar métodos cualitativos para la valoración de los riesgos, tomando en cuenta que podría encontrarse en la situación de no tener datos estadísticos de ocurrencia de los eventos, posteriormente se puede utilizar el método cuantitativo en la medida que el SGCT vaya madurando en su implantación y aplicación y se disponga de mayores datos.

Tratamiento del riesgo: una vez, identificados, analizados y valorados los riesgos tributarios, el SGCT debe contener las medidas más adecuadas para afrontarlos y tratarlos.

El texto «*Compliance* tributario para pymes según la Norma UNE 19602» (Sánchez & Castela, 2020), ilustra sobre las distintas alternativas que pueden implantarse para el tratamiento de los riesgos, a continuación, se detallan:



- Eliminar totalmente la fuente de riesgo: por ejemplo, dejando de realizar la actividad que lo genera en uno o todos los mercados en los que actúa la empresa.
- Trasladar total o parcialmente el riesgo a un tercero, por ejemplo, mediante la externalización de determinadas actividades o a través de la firma de contratos.
- Reducir la probabilidad de ocurrencia de la contingencia tributaria: por medio de, cambios organizativos, sustitución de miembros de la organización, aplicación de sanciones disciplinarias o intensificación de las acciones formativas que mejoren el compromiso con la cultura del *Compliance* tributario.
- Reducir la magnitud y la severidad de las consecuencias a través de la implementación de medidas que puedan constituir eximentes o atenuantes de la responsabilidad penal de la persona jurídica en el caso de los delitos contra la Hacienda Pública, o que favorezcan que las infracciones tributarias puedan ser sancionadas de forma menos rigurosa.
- Vigilar el riesgo de forma que de momento no se adopten medidas adicionales de tratamiento, en espera de ver cuál es su evolución futura.
- Asumir el riesgo con base en una decisión informada.

Se considera necesario señalar que los mecanismos citados de tratamiento del riesgo están contenidos de manera muy puntual en la Norma UNE-ISO 19602: 2018, Sección 6.5.2 (Escorial, Escalera, Quintana, & Cid, 2019).

A continuación, se inserta un modelo sencillo de planilla para elaboración del «Plan de acción para el tratamiento de los riesgos»:
para el tratamiento de los riesgos»:

Cuadro N°. 3

Titulo de la regulación	Artículo	Requerimiento normativo	Riesgo asociado	Acción de tratamiento	Plazo	Responsable	Observaciones

Nota al pie:

Deben priorizarse las acciones de acuerdo a la criticidad y complejidad de la regulación

Fuente: Elaboración propia con referencia a la Norma UNE 19602

La variable **complejidad** se refiere a aspectos relacionados con los procesos y unidades de negocio, comprende criterios, tales como: entendimiento técnico, nivel de coordinación, cambios en sistemas, cambios en documentos y en cambios en procesos.

La variable **criticidad** hace referencia a los siguientes criterios que de una u otra forma afectan a la organización, encontramos: el impacto que puede tener una regulación en el negocio, impacto en la continuidad de negocio, impacto reputacional y sanción e impacto penal en la persona jurídica o en sus representantes, estos atributos son ilustrativos y no limitativos.

SEGUIMIENTO DEL DESEMPEÑO DEL SGCT

La sección 9.1.2 de la Norma UNE 19602, establece que se debe hacer seguimiento del SGCT, a fin de asegurar que se logren los objetivos y para ello se debe diseñar un plan de seguimiento continuo, definiendo procesos, programas y recursos.

Para Sánchez y Castela (2020), las medidas de seguimiento del SGCT, incluyen las siguientes:

- Actualización de los requisitos del *Compliance* tributario;
- casos en los que no se llevan a cabo las inspecciones internas derivadas del SGCT;
- eficacia de los controles;



MEMORIA

- eficacia en la gestión de deficiencias en los controles;
- eficacia en la asignación de responsabilidades;
- eficacia en la formación.

En la ISO 31000:2018 se señala, aunque no es una norma de *Compliance*, que en la parte de seguimiento se deben incluir medidas de desempeño que faciliten el seguimiento y revisión del cumplimiento con los requisitos legales y reglamentarios para gestionar el riesgo. Además, señala que se deben llevar registros de datos y resultados de estos, suficientes para analizar a posterior las acciones correctivas.

La Norma UNE 19602, para el seguimiento del desempeño de *Compliance* tributario ofrece una serie de indicadores, entre ellos:

- No conformidades e incidentes sin efectos adversos;
- casos en los que no se cumplen los requisitos derivados de la política de *Compliance* tributario y del resto de sistema de gestión;
- casos en los que no se alcanzan los objetivos de *Compliance* tributario;
- estado de la cultura del *Compliance* tributario;
- indicadores predictivos y reactivos.

El cuadro N.º 4, ilustra el tipo de indicadores que de acuerdo con la Norma UNE 19602, pueden ser medibles para el seguimiento del *Compliance* tributario.

Cuadro N.º 4

1	Porcentaje de personal a los que se les haya impartido formación eficaz.	Riesgos de no conformidades a través de la medición de la pérdida potencial de los objetivos.	Problemas y no conformidades identificados y comunicados, por tipo, área y frecuencia.
2	Nivel de utilización de mecanismos para obtener opiniones de parte de los usuarios.	Tendencias de no conformidades, basados en datos históricos, comparativos y sectoriales.	Consecuencias que se han derivado de las no conformidades, tales como: multas, intereses, costos de remediar el efecto, pérdida de reputación y coste del tiempo del personal.
3	Número y tipo de acciones correctivas que se tomaron frente a cada no conformidad.	Riesgos de no conformidades a través de la medición de la pérdida potencial de los objetivos.	Cantidad de tiempo utilizado para informar y adoptar acciones correctivas.

MEJORA CONTINUA DEL SGCT

Para finalizar el abordaje de los procesos, la Organización debe mejorar de forma continua la sostenibilidad, adecuación y eficacia, tanto de su política de *Compliance* tributario, como del resto del sistema de gestión. Esta mejora continua debe basarse en el análisis de la información recogida en el proceso de seguimiento del desempeño (Asociación Española de Normalización, 2019).

ESTRATEGIA DE IMPLANTACIÓN DEL *COMPLIANCE* TRIBUTARIO

El contexto internacional en que se sale a la luz pública la Norma UNE 19602, se fundamenta en la Declaración de Seúl de 2006 del Foro de Administración Tributaria de la OCDE y el Seminario de Boston de la Asociación Fiscal Internacional, que buscan ordenar y gestionar las relaciones entre las Administraciones Tributarias y las grandes organizaciones, en aras de obtener de ellas una actitud más cooperativa, disminuir la litigiosidad e incrementar la recaudación (UNE La Revista de la Normalización Española, 2019).

Esta norma de *Compliance* Tributario se considera necesaria para el establecimiento de una relación cooperativa entre la Administración Tributaria y los contribuyentes, además, que

ayuda a las organizaciones a cumplir con las regulaciones tributarias y prevenir que se pueda incurrir en pérdidas inesperadas, en operaciones que puedan generar infracciones y sus consecuentes multas o sanciones o bien, que afecte la continuidad de negocio, parcial o totalmente.

¿Cuál sería la estrategia a seguir para la adopción en Nicaragua?

Por ser una norma de carácter técnico y de calidad, lo lógico sería que sea dictada por la Comisión Nacional de Normalización Técnica y Calidad que es el organismo que coordina las políticas y programas que se ejecutan en el ámbito de la normalización técnica y representa la máxima autoridad en Nicaragua, en lo que respecta a este tema y está integrada por 15 miembros, los cuales representan al sector estatal, privado, científico y consumidores; es presidida por el ministro del Ministerio de Fomento, Industria y Comercio.

Para que llegue a esta instancia es necesario que se logre un consenso sobre el contenido de la Norma, entre las cámaras empresariales, universidades, organizaciones de profesionales y centros de pensamiento. Entre este conjunto de actores se visualiza con un liderazgo al Colegio de Contadores Públicos de Nicaragua (CCPN), quien por segunda ocasión realiza el Congreso de *Compliance* Tributario, teniendo como objetivo esencial poner en agenda académica este tema de importancia para el desarrollo del país y la generación de riqueza privada.

REFERENCIAS

- Asamblea Nacional. (1997). Ley N.º 265 o Ley de Autodespacho para la Importación, Exportación y otros regímenes. Managua, Nicaragua: La Gaceta Diario Oficial N.º. 219 del 17 de noviembre de 1997.
- Asamblea Nacional. (2005). Código Tributario de la República de Nicaragua. Managua, Nicaragua: La Gaceta Diario Oficial N.º 227, 23 de noviembre de 2005.s
- Asociación Española de Normalización . (Febrero de 2019). Norma UNE 19602 Sistemas de gestión de Compliance tributario. Requisitos con orientación para su uso. Madrid, España.

- Cumbre Iberoamericana de Jefes de Estado y de Gobierno. (Noviembre de 2007). Carta Iberoamericana de Gobierno Electrónico. Santiago de Chile: Centro Latinoamericano de Administración para el Desarrollo.
- Escorial, A., Escalera, J., Quintana, S., & Cid, J. (2019). Guía para la Aplicación de UNE-ISO 31000:2018. Génova, Madrid: AENOR Internacional S.A.U. .
- Junta de Gobierno de Reconstrucción Nacional. (1982). Decreto N.º 974, Ley Orgánica de Seguridad Social. Managua, Nicaragua: La Gaceta Diario Oficial N.º 49 del 1 de Marzo de 1982.
- Junta de Gobierno de Reconstrucción Nacional. (1982). Decreto N.º 975, Reglamento a la Ley Orgánica de la Seguridad Social. Managua, Nicaragua: La Gaceta Diario Oficial N.º 49 del 1 de marzo de 1982.
- Ley N.º 641 o Código Penal de la República de Nicaragua. (2008). Managua, Nicaragua: Gaceta Diario Oficial N.ºs 83, 84, 85, 86 y 87.
- Presidencia de la República de Nicaragua. (1988). Decreto N.º 10-91 Plan de Arbitrios del Municipio de Managua. Managua, Nicaragua: La Gaceta Diario Oficial N.º 155 del 17 de agosto de 1988.
- Presidencia de la República de Nicaragua. (1988). Plan de Arbitrios Municipal. Managua, Nicaragua: La Gaceta Diario Oficial N.º 155 del 17 de agosto de 1988.
- Sánchez, J., & Castela, J. (2020). Compliance Tributario para Pymes según la Norma UNE 19602. Madrid, España: AENOR INTERNACIONAL, S.A.U.
- UNE *La Revista de la Normalización Española*. (Febrero de 2019). La referencia del compliance tributario. Obtenido de Revista UNE: <https://revista.une.org/11/lareferencia-del-compliance-tributario.html>



PROMOCIÓN DEL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS: TAREA DEL FISCO

Germán Antonio Moraga
Máster en Finanzas
Contador público autorizado
Docente en materia tributaria
Asesor tributario
geamo7@yahoo.com

RESUMEN

El objetivo de este artículo es identificar las acciones que realizan las administraciones tributarias con el fin de promover el cumplimiento de los contribuyentes y responsables; reconocer las brechas de incumplimiento y causas que las generan; distinguir el papel de la tecnología en el comportamiento de los obligados tributarios. La investigación es documental, apoyada en el análisis lógico deductivo y la síntesis. Tiene como base teórica los estándares internacionales de cumplimiento, además la legislación y el plan estratégico de la Administración Tributaria nicaragüense, así como estudios técnicos publicados por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT). Se concluye que las administraciones tributarias desarrollan dos acciones fundamentales, no excluyentes sino más bien complementarias: facilitar el cumplimiento, dirigida a los que tienen voluntad de cumplir e inducir al cumplimiento y a quienes no tienen esa voluntad. Asimismo, la tecnología de la información y comunicación (TIC) resulta otra herramienta clave para el control tributario que eleva, a la vez, la percepción de riesgo subjetivo en los contribuyentes y responsables incumplidores. Otra herramienta sumamente importante es el intercambio de información con otras entidades nacionales y extranjeras que administran tributos.

Palabras clave: *cumplimiento tributario, brechas de incumplimiento, riesgo subjetivo, tecnología, promoción.*

INTRODUCCIÓN

Un desafío diario que tienen las administraciones tributarias es que los contribuyentes cumplan voluntariamente con sus obligaciones y, que en palabras de Claudino Pita (1993), el cumplimiento voluntario consista en la declaración adecuada de los elementos que determinan el *quantum* de la obligación tributaria y el pago oportuno del tributo debido. Ante ese comportamiento de los obligados tributarios, la administración tendría una función pasiva y limitada a percibir y registrar los montos pagados por los contribuyentes y responsables. Lo anterior se entiende porque la recaudación de los tributos es la razón de ser de la administración tributaria y representa también para el Estado una de las fuentes más importantes para cumplir, a través del Presupuesto General de la República, con los deberes frente a la comunidad.

El objetivo de este artículo es identificar las acciones que realizan las administraciones tributarias con el fin de promover el cumplimiento de los contribuyentes y responsables, reconocer las brechas de incumplimiento y causas que las generan y distinguir el papel de la tecnología en el comportamiento de los obligados tributarios. La investigación es documental, apoyada en el análisis lógico deductivo y la síntesis. Tiene como base teórica los estándares internacionales de cumplimiento, además la legislación y el plan estratégico de la Administración Tributaria nicaragüense, así como estudios técnicos publicados por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT).

Esa tarea diaria cada vez presenta mayores dificultades para la Administración Tributaria; dado que la cantidad de obligaciones formales que frecuentemente se trasladan a los contribuyentes, requiere de parte de estos últimos la labor de interpretación y aplicación de las leyes y normas tributarias, cuyas características tanto por la continua variabilidad a que están sometidas en los países, como por su extensión y por su dispersión, sobre todo cuando no hay un documento único que contenga incorporado en un solo texto, las adiciones, derogaciones y reformas a las que de forma constante están sometidas las leyes y las normas reglamentarias en la materia tributaria, definitivamente afectan el cumplimiento voluntario de las obligaciones.

Las reformas a las leyes y consecuentemente a las normas reglamentarias tienen como origen las particularidades económicas de cada país, así como los avances tecnológicos y la globalización. Ese traslado progresivo, en unos países más rápido que en otros, contradice el principio de economía de los tributos que en su libro denominado *La riqueza de las naciones*, Adam Smith (1776) presentó como uno de los principios básicos de la tributación. La economía no solo debe ser para el Estado, en cuanto a los costos que implica recaudar, sino también para los sujetos obligados, o sujetos pasivos, como se les conoce comúnmente, en relación a los costos del cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Muchas legislaciones tributarias consignan ese principio como uno de sus fundamentos.

Atendiendo ese contexto, resulta de gran importancia identificar qué actividades están realizando las administraciones tributarias para promover en los contribuyentes y responsables el cumplimiento voluntario de sus obligaciones.

CUMPLIMIENTO VOLUNTARIO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS

Desde siempre, las administraciones tributarias han estado preocupadas porque los obligados tributarios, contribuyentes y responsables cumplan de forma voluntaria con las obligaciones que establecen las legislaciones tributarias nacionales. De tal forma que el asunto del cumplimiento tributario figura de manera habitual en estudios técnicos, tesis, manuales, revistas, documentos de trabajo y libros, entre otros, publicados por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), del cual Nicaragua forma parte, y cuyo organismo aglutina a 42 países miembros, que pertenecen a cuatro continentes: América, Europa, Asia y África. Tanto es así que el CIAT dedicó su asamblea general N.º18 al tema del cumplimiento voluntario (1984).

Y es que, sabiendo que los actos que realizan los sujetos obligados frente al fisco son voluntarios y las declaraciones de tributos se realizan por medio de autoliquidaciones en la mayoría de países, se maneja latente esa preocupación, entonces surge y permanece la pregunta: ¿Qué puede o debe hacer la Administración Tributaria para que el obligado tributario cumpla voluntariamente con sus obligaciones? Naturalmente las acciones que

realizan estas entidades para cumplir esa tarea se han convertido en una estrategia. El cumplimiento tributario espontáneo de las obligaciones básicas por parte de los obligados contribuye de manera significativa a lograr una mayor recaudación fiscal y a la disminución de la evasión, lo cual es su razón de ser.

OBLIGACIONES BÁSICAS DE LOS CONTRIBUYENTES Y RESPONSABLES

En relación con las obligaciones básicas que los contribuyentes y responsables deben cumplir, se identifican cinco: inscribirse, informar, declarar, declarar bien y pagar.

1. Debe inscribirse como contribuyente en la Administración Tributaria todo ciudadano que esté realizando una actividad económica, lo que lo convierte en un obligado tributario potencial, que de acuerdo a la legislación vigente implica un hecho generador de tributos.
2. La obligación de informar es el acto que realizan los contribuyentes y los responsables, a través de declaraciones informativas, que significan obligaciones formales, tanto tributarias como de información sobre terceras personas con las cuales el obligado tributario realiza transacciones sujetas al pago de tributos.
3. La declaración de los tributos, que son autoliquidados por el obligado tributario es la forma en que la Administración Tributaria entra en conocimiento de las transacciones realizadas por el declarante, quien debe presentarla en los plazos y bajo los requerimientos que establece la normativa tributaria.
4. Pero no basta declarar, hay que declarar bien, ajustándose a la normativa fiscal vigente; hoy la gran mayoría de países reciben la declaración por medios electrónicos.
5. Como culminación del cumplimiento de las obligaciones básicas, el obligado debe pagar los tributos que se reflejan en sus declaraciones que debe cumplir con los plazos y requisitos definidos en la normativa tributaria.

El incumplimiento por parte del contribuyente con alguna de sus obligaciones básicas, da lugar al surgimiento de lo que se conoce como brechas de incumplimiento tributario.

BRECHAS DE INCUMPLIMIENTO TRIBUTARIO

Como se dijo, cuando un contribuyente o responsable incumple con alguna de sus obligaciones básicas, se origina una brecha tributaria que debe ser tratada mediante diferentes acciones, dado que esa brecha implica un impacto en los ingresos tributarios del Estado. Para ello, el accionar de la Administración Tributaria está enfocado en el cierre de estas brechas y se constituye a la vez en una contingencia para el obligado tributario.

El tema de las brechas de incumplimiento tributario se aborda en documento del CIAT, denominado «Las TIC como Herramienta Estratégica para Potenciar la Eficiencia de las Administraciones Tributarias» (2020, p.145). Las brechas de incumplimiento tributario tienen su nacimiento cuando la información que tiene disponible la Administración Tributaria revela que el obligado tributario, contribuyente o responsable, no cumplió o dejó de cumplir con una obligación específica básica, de las que se mencionaron en el título anterior. De esa forma pueden surgir cuatro brechas, a saber: brecha de inscripción, brecha de omisión, brecha de veracidad y brecha de pago.

1. La brecha de inscripción significa que hay ciudadanos, como se dejó dicho, que están realizando actividades económicas por las que están obligados a pagar tributos; sin embargo, no se inscriben en la Administración Tributaria.
2. La brecha de omisión surge cuando hay obligados tributarios que cumplieron con inscribirse, pero no cumplen con la obligación siguiente que es la de presentar su declaración; también la omisión surge cuando el obligado no brinda la información tributaria, tanto de su negocio como de las transacciones con terceros.

3. Brecha de veracidad o de los que declaran mal, es aquella que se manifiesta cuando hay cumplimiento inexacto de la obligación, el que puede producirse por omisión, descuido, etc.
4. La brecha de pago se produce cuando el obligado no cumple en el plazo establecido en las normas, en relación con el depósito del pago de los tributos adeudados a la Administración Tributaria.

Los incumplimientos por parte de los obligados tributarios pueden ser atribuidos a diferentes causas.

CAUSAS QUE PUEDEN AFECTAR EL CUMPLIMIENTO VOLUNTARIO

Diversas causas, como se dijo, pueden conducir a los contribuyentes y responsables a incumplir con las obligaciones que le corresponden y que están determinadas en las normas tributarias. Alfredo Collosa, (2019) aborda numerosas causas y señala que las mismas varían de un país a otro e incluso dentro del mismo país a lo largo del tiempo y momentos de su historia.

Un motivo importante es cuando existen sistemas tributarios complejos, por ejemplo con diversidad de alícuotas o también con pluralidad de leyes que regulan la materia tributaria, esto, indudablemente, dificulta el adecuado manejo de la legislación.

Cabe mencionar como otra causa, el traslado que hace la Administración Tributaria de gran parte de su labor de control a los contribuyentes y responsables, solicita cada vez mayor información, tanto del obligado tributario como de los terceros con quienes realiza transacciones, lo que naturalmente le genera a los contribuyentes y responsables altos costos administrativos; incluso ese costo puede incluir la contratación de expertos a fin de lograr el cumplimiento de las obligaciones que demanda la legislación.



Otra razón es el bajo riesgo de ser detectado que perciben los obligados tributarios, esto ocurre cuando se está ante administraciones tributarias débiles, sobre todo en recursos económicos y humanos.

La falta o casi nula educación tributaria es un factor que hace que los ciudadanos de un país no mejoren su conducta frente a la tributación.

Entre las causas que afectan el cumplimiento tributario, también se cuenta la falta o casi nula difusión por parte del Estado sobre el uso los recursos provenientes de los tributos; la aceptación del sistema tributario obedece, entre otros, al destino que se da a la recaudación.

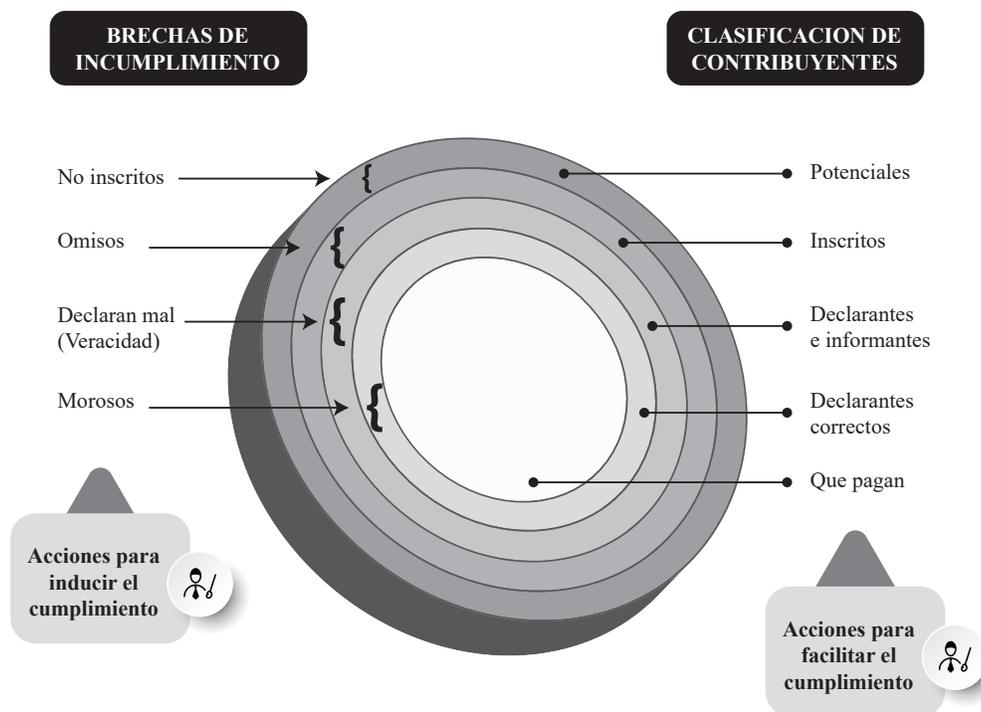
Esos factores que afectan el cumplimiento dan lugar a las acciones destinadas a la promoción del cumplimiento tributario, desarrolladas por las administraciones tributarias.

ACCIONES DE PROMOCIÓN DEL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS

Teniendo en cuenta lo anterior, las administraciones tributarias desarrollan acciones que persiguen promover el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los obligados.

La figura N.º1 ilustra el ámbito de acción de las administraciones tributarias en relación con comportamiento de los contribuyentes y responsables:

Figura N.º 1
Figura N.º.1 Ámbito de acción de la Administración Tributaria



La figura N.º 1 que es adaptación propia, a partir del gráfico de Elsa E.-Choy Saballos, mostrado en la *Revista de la Facultad de Ciencias Contables* (2011, pp. 11-15) presenta a través de círculos concéntricos las obligaciones básicas de los contribuyentes y las brechas que se generan cuando no cumple con las mismas. Igualmente se aprecian dos ámbitos de acción de la Administración Tributaria. Primero, acciones para facilitar el cumplimiento y segundo, acciones para inducir al cumplimiento. Ambas apuntan al mismo fin: La promoción. Y no son excluyentes, al contrario, son complementarias.

En cuanto a las acciones para facilitar el cumplimiento, son desarrolladas por la Administración Tributaria con aquellos contribuyentes y responsables que tienen la voluntad de cumplir: son los que se inscriben, informan, declaran, declaran bien y pagan.

Por otra parte, la Administración Tributaria despliega acciones para inducir al cumplimiento con aquellos contribuyentes y responsables que no tienen la voluntad de cumplir y por tanto



quedan clasificados dentro de las brechas de incumplimiento tributario mostradas en la referida figura N.º 1.

ACCIONES PARA FACILITAR EL CUMPLIMIENTO

En relación con las acciones para facilitar el cumplimiento, la Administración Tributaria las realiza para los contribuyentes y responsables, que como se dijo, tienen voluntad de cumplir y con los cuales interactúa por tenerlos en constante cercanía. Básicamente son dos: primero, facilitar el conocimiento de la obligación y segundo, facilitar el acto mismo de esa obligación.

Facilitar el conocimiento de la obligación consiste en informar al contribuyente, decirle cómo, cuándo, dónde, por qué y para qué pagar tributos, brindándole toda la información pertinente. Cuando se informa al obligado tributario la Administración Tributaria cumple con el principio tributario de certeza que presentó Adam Smith (1776), en su libro *La riqueza de las naciones*. Además, cuando se informa a los contribuyentes y los responsables se propicia la economía para ellos, ya que evita omisiones o errores que encarezcan su cumplimiento.

Informar al contribuyente es una obligación que tiene la Administración Tributaria, y que para el caso de Nicaragua, está definido en los artículos Nros. 64 y 150 del Código Tributario de la República de Nicaragua (Ctr.) (2005). Dichos artículos se presentan a continuación en el cuadro N.º1:

Cuadro N°. 1
Asistencia a los contribuyentes y responsables

Art. 64 Ctr. Los contribuyentes o responsables tienen derecho a:	Art. 150 Ctr. La Administración Tributaria proporcionará asistencia a los contribuyentes y responsables, para lo que procederá a:
Un servicio oportuno	Divulgar periódicamente y por todos los medios de comunicación masiva posible, el contenido de la presente ley, demás leyes tributarias, normativas y disposiciones técnicas.
Asesoría	Explicar las normas tributarias, utilizando en lo posible un lenguaje claro y accesible, y en los casos que sean de naturaleza compleja, elaborar y distribuir folletos explicativos a los sujetos pasivos.
Facilidades necesarias para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.	Mantener oficinas en diversos lugares del territorio nacional que se ocupen de la orientación de los sujetos pasivos.
A ser atendidos por las autoridades competentes.	Elaborar los formularios de declaración en forma sencilla e informar al público de las fechas y lugares de presentación.
Obtener una pronta resolución o respuesta de sus peticiones	Señalar en forma precisa en los requerimientos a los contribuyentes y responsables, cuál es el documento cuya presentación se exige.
Comunicación de lo resuelto en los plazos establecidos en el Código Tributario (Ctr.).	Efectuar en distintas partes del país, reuniones de información con los sujetos pasivos, especialmente cuando se modifiquen las normas tributarias y durante los principales períodos de presentación de declaraciones.
	Publicar todas las normativas de carácter general que emita, en La Gaceta, Diario Oficial, o por lo menos en dos medios de comunicación social y escritos de circulación nacional.
	Incorporar a los contribuyentes que así lo soliciten, previo cumplimiento de los requisitos establecidos en la legislación y normativa de la materia, en el Régimen Especial de Estimación Administrativa para Contribuyentes por Cuota Fija.

Fuente: elaboración propia, con referencia a los artos. Nros. 64 y 150 del Código Tributario de la República de Nicaragua.

La acción de facilitar el acto mismo de la obligación, se refiere a la capacidad de servicio de la administración; por ejemplo, diseño de formularios, asistencia en el llenado de formatos, sistema automatizado de datos, aproximación de la Administración al contribuyente. Se expresan en el cuadro N.º 1, algunas de estas facilidades que representan los derechos de oficio que tienen los contribuyentes y responsables, y que están conceptuados bajo esa denominación en el capítulo II del Código Tributario de la República de Nicaragua. Por otra parte, figuran las obligaciones de las autoridades tributarias, relacionadas con la asistencia que deben brindar a los contribuyentes y responsables.

Hay países centroamericanos, entre ellos Costa Rica y El Salvador, en cuyos portales de sus sitios web (2022), se indica que, para facilitarles los trámites presenciales a los contribuyentes y responsables ante la Administración Tributaria, deberán realizar una cita por medio de sus referidos sitios web. Eso pone de manifiesto la tendencia mundial que están implementando las administraciones tributarias sobre el uso de la Tecnología de la Información y la Comunicación (TIC) como forma de servir a los obligados tributarios.

LAS TIC EN LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS AL CONTRIBUYENTE

Como se mencionó, el uso intensivo de la tecnología, que tiene años de estar en constante desarrollo y que se aceleró a partir del 2020, a raíz de la aparición de la Covid-19, está representando para las administraciones tributarias una gran oportunidad de poder contar con sistemas de información y asistencia tributaria para los contribuyentes y responsables. Las administraciones tributarias tienen la tecnología como un gran aliado para el desarrollo de sus labores cotidianas, dado que los insumos que procesan son información y sus resultados también se traducen en información. En consecuencia, el uso intensivo de la Tecnología de la Información y Comunicación (TIC) resulta ser un factor clave para el éxito de sus planes estratégicos.

En Nicaragua, desde hace algunos años se está transitando hacia una Administración Tributaria sin papeles; ya son pocas las gestiones que se realizan todavía por medio de documentos físicos, por ejemplo, las consultas y los recursos tributarios; sin embargo, a partir

del 2019, La Ley 987, Ley de Reformas y Adiciones a la Ley N.º 822, Ley de Concertación Tributaria, en el artículo tercero, adiciona al titular de la Administración Tributaria la facultad de promover el uso de las Tecnologías de la Información y la Comunicación (TIC) en los diferentes procesos y documentos, inclusive en la interposición, tramitación y resolución de los recursos tributarios. Lo anterior induce a pensar que más temprano que tarde también los recursos de impugnación de los contribuyentes y responsables se tramitarán por esa vía.

Siempre sobre el uso de la tecnología, la Comisión Económica para América Latina y el Caribe-CEPAL- (2020, p.40), reconoce que las administraciones tributarias con el objetivo de aumentar el cumplimiento tributario, en los últimos años han aumentado de forma destacada el uso de canales alternativos y aplicaciones frente al registro en papel. Indica así que, en los países de la región, más del 60 % del total del valor de los pagos recibidos se realiza mediante canales electrónicos. Menciona también que ese porcentaje se eleva al 80 % en países como Argentina, Chile o Ecuador. Y sobre las declaraciones prellenadas, refiere que están orientadas a facilitar el cumplimiento voluntario, para lo cual ofrecen un formulario donde constan conceptos registrados o presumidos a partir de información obtenida del propio contribuyente o de diversas fuentes; manifiesta asimismo, que las referidas declaraciones prellenadas se han constituido en una de las novedades más recientes en materia de administración tributaria, ligada a las posibilidades que brindan las Tecnologías de la Información y las Comunicaciones (TIC) y la factura electrónica.

Esas son las acciones que para facilitar el cumplimiento de los obligados tributarios comúnmente realizan las administraciones tributarias.

ACCIONES PARA INDUCIR AL CUMPLIMIENTO

Usando como referencia la figura N.º 1, se aprecia el ámbito sobre el cual las administraciones tributarias emplean las acciones para inducir al cumplimiento, las que son aplicables a los obligados tributarios que no tienen la voluntad de cumplir y que por tanto, se ubican en cada una de las brechas de incumplimiento allí identificadas como: brecha de inscripción, brecha de omisión, brecha de veracidad y brecha de pago.

1. En el caso de la brecha de inscripción, entre las acciones que pueden desarrollar las administraciones tributarias están los censos de negocios; además, en Nicaragua está previsto el cruce de información con otras instituciones que administran tributos, como el Instituto Nicaragüense de Seguridad Social (INSS), la Dirección General de Servicios Aduaneros (DGA), las alcaldías municipales. En ese sentido, la ley 987, Ley de reformas y adiciones a la Ley de Concertación Tributaria (2019), añadió el artículo N.º 312 bis, que establece que las administraciones tributarias y aduaneras, podrán intercambiar información entre sí, de forma independiente o conjunta con otras instituciones estatales o municipales para fines de registro, recaudación, fiscalización y cobranza de los tributos.
2. Para la brecha de omisión, siempre en el caso de Nicaragua, la Administración Tributaria también está en la posibilidad de hacer uso del intercambio de información establecido en el precitado artículo N.º 312 bis, de la Ley 987; además cuenta con la Ventanilla Electrónica Tributaria (VET), como herramienta que detecta de forma inmediata al obligado tributario que no presentó la declaración correspondiente una vez que vence el plazo para hacerlo.
3. En relación con la brecha de veracidad, es relevante mencionar la preocupación del Estado nicaragüense, exteriorizada por la Comisión de Producción, Economía y Presupuesto de la Asamblea Nacional cuando emitió su dictamen favorable al proyecto de la Ley de Concertación Tributaria que luego se convertiría en la Ley N.º 822. (2012). En el referido dictamen se mencionan estimaciones realizadas en el 2010 por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, sobre evasión en el impuesto sobre la renta cuyo monto representó C\$8 321.85 millones, que significa un coeficiente de 46.4 por ciento y equivalente a 4.62 por ciento del Producto Interno Bruto (PIB); asimismo, se refiere a la evasión en el impuesto al valor agregado, la que fue de C\$2 235 millones que corresponde a un coeficiente de evasión de 17.8 por ciento, equivalente a 1.24 por ciento del PIB. De esa manera, manifiestan que a través de esa iniciativa de ley, se permitiría fortalecer y ampliar las capacidades de fiscalización de la Administración Tributaria, esto con el fin de reducir la evasión y promover el cumplimiento de las obligaciones por parte de los contribuyentes y responsables.

4. Para la brecha de morosidad, se establecen sanciones en los artículos Nros. 131 y 134 del Código Tributario de la República de Nicaragua, que buscan inducir al cumplimiento de sus obligaciones a los contribuyentes y responsables; en ese sentido se fijan sanciones pecuniarias en concepto de recargos moratorios y sanciones de limitación de derechos, como la imposibilidad de efectuar transacciones con el Estado y además medidas cautelares referidas a intervención administrativa y cierre de negocios.

Como herramienta adicional a la legislación nacional, y para inducir al cumplimiento de los obligados tributarios, están los convenios de cooperación internacional.

COOPERACIÓN INTERNACIONAL MEJORA EL CUMPLIMIENTO TRIBUTARIO

Para las brechas de incumplimiento tributario presentadas, una herramienta con que cuentan las administraciones tributarias, y que cada vez hacen uso más frecuente para incidir en la inducción al cumplimiento en busca de disminuir las brechas, es la cooperación internacional. Sobre ese tema, Eduardo Enrique-Díaz Guzmán en la Asamblea General N.º 36 del CIAT (2002) se refiere al impacto que la globalización económica y la libre circulación de capitales puede provocar en las bases impositivas nacionales al generar una competencia fiscal nociva entre los Estados. En consecuencia, manifiesta la necesidad del intercambio de información entre los Estados.

En congruencia con lo anterior, el artículo N.º 146, numeral 12 del Código Tributario de la República de Nicaragua (2005) otorga facultades a la Administración Tributaria para que conforme las leyes y tratados internacionales en materia fiscal, pueda solicitar a otras instancias e instituciones públicas extranjeras, el acceso a la información necesaria para evitar la evasión o elusión fiscal; también le faculta a proporcionar, bajo el principio de reciprocidad, la asistencia que le soliciten instancias supervisoras y reguladoras de otros países con los cuales se tengan firmados acuerdos o formen parte de convenciones internacionales de las que Nicaragua sea parte.

Es así que, bajo el marco del Tratado General de Integración Económica Centroamericano se produce el Convenio de Asistencia Mutua y Cooperación Técnica entre las Administraciones Tributarias y Aduaneras de Centroamérica (2006), al cual se adhirió Nicaragua en el año 2011. Dicho convenio se rige por cuatro principios: legalidad, reciprocidad, celeridad y confidencialidad. La Administración requerida podrá efectuar acciones de control, investigación o de obtención de información sobre operaciones aduaneras o tributarias en su territorio, que puedan ser relevantes o esenciales para la prestación de la asistencia mutua.

En relación con el alcance, el referido convenio faculta a las administraciones a obtener y proporcionar información y documentación relacionada con datos generales o de identificación de personas naturales o jurídicas, en su calidad de contribuyentes, representantes legales, así como de accionistas, socios o partícipes de otras entidades sociales o colectivas sin personalidad jurídica; o bien como clientes, acreedores o proveedores de otros contribuyentes; igualmente sobre transacciones u operaciones comerciales, financieras, industriales, de propiedad intelectual o de cualquier otra actividad económica.

Adicionalmente, para inducir al cumplimiento, las administraciones tributarias buscan elevar el riesgo que se han formado los obligados tributarios en relación a las consecuencias que se derivan del incumplimiento.

EL RIESGO SUBJETIVO Y EL CONTROL DEL CUMPLIMIENTO

Considerando el riesgo como la posibilidad de que, a causa del incumplimiento, le pueden derivar consecuencias indeseables, toda vez que es detectado por la Administración Tributaria, los obligados pueden modificar o determinar su comportamiento, basados en la apreciación personal, subjetiva, que se han formado sobre la ocurrencia de esa posibilidad. En ese sentido, es para la Administración Tributaria sumamente importante que esa consecuencia indeseable sea vista por el obligado tributario como una probabilidad real, porque solo en este caso tratará de evitarla.

Las administraciones tributarias, con el fin de elevar ese riesgo subjetivo, vienen distinguiéndose por establecer una serie de obligaciones de suministro de información a los contribuyentes, propia y también de terceros. El resultado que buscan es formar en los obligados tributarios una mayor percepción de control, y consideren que la información que entregan se convierte en susceptible de ser analizada por la administración. Por tanto, elevar esa percepción en el contribuyente cuando suministra información, que como antes se dijo, es una de las obligaciones básicas que ellos tienen, representa un factor clave para las administraciones tributarias en su pretensión de inducir al cumplimiento a quienes no tienen esa voluntad.

Asimismo, la Administración debe desarrollar ciertas capacidades tales como: la potencialidad, la efectividad, la diferencialidad y la oportunidad. Esas capacidades le permiten elevar el riesgo subjetivo a los contribuyentes y responsables.

1. La potencialidad no es más que la capacidad de detectar y determinar el incumplimiento en el momento más cercano en que se produce.
2. La efectividad implica obligar a cumplir a quien se detectó formando parte de alguna de las brechas de incumplimiento.
3. La diferencialidad consiste en que al obligado tributario le resulte gravoso el hecho de no cumplir, dado que se hará acreedor de sanciones, frente al cumplimiento ajustado a lo que establece la normativa fiscal.
4. La oportunidad es la capacidad que tiene la administración para detectar el incumplimiento en el momento más cercano a su ocurrencia.

Estas capacidades las está desarrollando la Administración Tributaria de manera constante, apoyándose en la tecnología como un gran aliado.



Otra acción inductora realizada por las administraciones tributarias consiste en el control del cumplimiento, que se destaca por ser integral, secuencial, oportuno e incluye proyección.

1. Ese control debe ser integral, o sea, debe abarcar todas las brechas de incumplimiento tributario, a saber, brechas de inscripción, de omisión, de veracidad y de morosidad.
2. También el control debe ser secuencial, lo que significa que si, por ejemplo, se detectó a un contribuyente no inscrito y se le obligó a registrarse, habrá que monitorear las otras brechas, para evitar que se traslade a cualquiera de ellas.
3. El control debe ser oportuno. Como se dijo, el uso de la tecnología permite esa detección de manera rápida.
4. El control incluye la proyección. Eso significa la importancia que se debe dar a la publicidad masiva, a través de los medios de comunicación, sobre las consecuencias del incumplimiento e incluso presentando casos icónicos, que tengan como pretensión inducir al cumplimiento.

Por su parte, la Administración Tributaria nicaragüense establece estrategias para disminuir las brechas de incumplimiento, las que se muestran en su Plan Estratégico 2017-2021 (2016), donde señala además los cambios ya realizados y que a continuación se presentan resumidas en el cuadro N.º 2:

Cuadro N.º 2
Ámbito de acción de la Administración Tributaria

Resumen de cambios significativos que la DGI ha realizado hasta el año 2016	Resumen de estrategias de la DGI 2017-2021
Actualización de la plataforma informática sobre la que corre el Sistema de Información Tributaria (SIT).	Registro de contribuyentes debe ser completo, correcto y estar permanentemente actualizado con base en una constante labor de depuración.
Modernización de los servidores que incrementaron su capacidad de procesamiento y de almacenamiento y se consolidaron en una infraestructura virtual.	Se fortalecerá el departamento de Fiscalización Internacional para realizar revisiones, principalmente a las empresas transnacionales y a grandes inversiones en el país.
Puesta en servicio del Sistema de Administración de las Exenciones y Exoneraciones (SIAEX), la eliminación paulatina de otros mecanismos de emisión de derechos de exoneración.	Se impulsarán inspecciones sin la presencia física de fiscalizadores en el domicilio del contribuyente, el que deberá responder requerimientos y aclaraciones a través de internet; asimismo, podrá consultar el detalle de las inconsistencias y desvíos observados, con la metodología para su cálculo, podrá reconocer total o parcialmente la pretensión fiscal.
Creación de tres nuevos departamentos: de Fiscalización Masiva, de Fiscalización Selectiva, y de Programación y Control.	La Dirección de Grandes Contribuyentes (GRACOS) de la DGI del 2021, asignará a cada auditor un sector específico de la economía .
Creación de la Oficina de Estudios Económicos Tributarios.	La DGI del 2021 gestionará el 100 % de las declaraciones tributarias en formato electrónico y desplegará un conjunto de servicios online.
	Se continuará el avance del sistema de facturación (SACFI) el cual será progresivamente electrónico.

Fuente: elaboración propia, adaptación del Plan Estratégico de la DGI 2017-2021.

El cuadro N.º 2 muestra en resumen el alto uso de la tecnología que hace la Administración Tributaria nicaragüense, y que es distinguible por los obligados tributarios a partir del último quinquenio. Asimismo, es observable que el plan estratégico del período 2017-2021 está alineado con la promoción del cumplimiento tributario, considerando que las estrategias

incluidas en el plan están diseñadas para elevar la percepción del riesgo en los contribuyentes y responsables.

Cabe destacar que la Asociación Española de Normalización (UNE), a través del Subcomité Técnico CTN 307 SC2 *Compliance* tributario ha redactado la norma UNE 19602 (2019) como un estándar para ayudar a las organizaciones a prevenir y gestionar los riesgos tributarios. La referida norma por una parte da guías para implantar un sistema de cumplimiento y por otra, si se llegasen a producir riesgos, posibilita la creación de mecanismos de detección y corrección, así como prototipos de aprendizaje para evitarlos en el futuro.

CONCLUSIONES

Se concluye que, promover el cumplimiento de las obligaciones tributarias es una tarea permanente de las administraciones tributarias, con el fin de minimizar las brechas de incumplimiento tales como, no inscribirse, no informar, no declarar, declarar mal y no pagar, que se generan cuando el contribuyente no cumplió o dejó de cumplir con una obligación específica.

Asimismo, para promover ese cumplimiento, las administraciones tributarias se enfocan en el cierre de esas brechas, cuyas actuaciones dejan establecidas en sus planes estratégicos, que incluyen procedimientos más eficientes dirigidos tanto a la detección del incumplimiento tributario como al cambio a un comportamiento positivo de los obligados tributarios. En consecuencia, desarrollan dos acciones fundamentales, que no son excluyentes sino más bien complementarias: las facilidades, dirigidas a los que tienen voluntad de cumplir y que se traducen en informar al contribuyente, en consonancia con el principio de certeza presentado por Adam Smith; la otra actividad es la inducción, dirigida a quienes no tienen esa voluntad.

Una gran aliada de las administraciones tributarias es la Tecnología de la Información y Comunicación (TIC), ya que les resulta una herramienta clave para el control tributario, que les ofrece, además, la posibilidad de elevar la percepción del riesgo subjetivo en los

contribuyentes y responsables incumplidores y les permite reducir las brechas de incumplimiento de forma oportuna, por la celeridad con que obtienen la información de los contribuyentes y responsables, tanto como de terceros. Por consiguiente, cuanto más inviertan en tecnología les será más fácil ir conociendo el comportamiento de cada negocio existente. Nicaragua está avanzando rápidamente hacia una Administración Tributaria sin papeles y cuenta igualmente, con una herramienta sumamente importante, como es el intercambio de información con otras entidades nacionales y extranjeras que administran tributos.

Finalmente, las administraciones tributarias deben poner atención a las causas que dan origen al incumplimiento tributario, atenuándolas, entre otros por medio de programas que fomenten la cultura tributaria en la población y la simplificación de los sistemas tributarios.

REFERENCIAS

- Anaya García, A. (2019). *Impacto del Compliance tributario en el tejido empresarial español*. Trabajo final de máster en Dirección Financiera y Fiscal. Facultad de Administración y Dirección de Empresas, Universitat Politècnica de Valencia. <https://riunet.upv.es/handle/10251/125193>
- Asamblea Nacional de Nicaragua (2005) (Ley N.o562 Código Tributario de la República de Nicaragua, publicada en La Gaceta Diario Oficial N.o 227, 23/noviembre/2005).
- Asamblea Nacional de Nicaragua (2019). Ley N.o 987 Ley de Reformas y Adiciones a la Ley N°. 822, Ley de Concertación Tributaria, publicada en La Gaceta Diario Oficial N.o 41 del 28 de febrero de 2019.
- Asamblea Nacional de Nicaragua (2012). «Dictamen favorable al proyecto de la Ley de Concertación Tributaria». (<http://legislacion.asamblea.gob.ni/Diariodebate.nsf/1e91f0054ac77a85062572e50067fde4/29db3f80f66e1f5706257b5900630b21>)
- Asociación Española de Normalización (2019) «Compliance tributario» norma UNE 19602. (<https://revista.une.org/11/la-referencia-del-compliance-tributario.html>).



MEMORIA

- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (1984) (Asamblea General del CIAT, N.o 18, Cartagena, Colombia, «El Cumplimiento Voluntario de las Obligaciones Tributarias»). (<https://biblioteca.ciat.org/>).
- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (2020). «Las TIC como Herramienta Estratégica para Potenciar la Eficiencia de las Administraciones Tributarias». (https://www.ciat.org/Biblioteca/Estudios/2020_TIC-CIAT-FBMG.pdf).
- Choy Saballos-Elsa E. (2011) Revista de la Facultad de Ciencias Contables Vol. 18 N.o 35 pp. 11-15 UNMSM, Lima, Perú.
- Collosa-Alfredo (2019) (en <https://www.ciat.org/cuales-son-las-causas-de-la-evasion-tributaria/>)
- Comisión Económica para América Latina y el Caribe (2020) (CEPAL, Serie Macroeconomía del Desarrollo N.o 215 Estrategias para abordar la evasión Tributaria)
- Díaz Guzmán-Eduardo Enrique (2002) (Asamblea General N.o 36 del CIAT).
- Dirección General de Ingresos-DGI- Nicaragua (2016). «Plan estratégico 2017-2021 (<https://www.dgi.gob.ni/pdfInfo/PlanEstrategico>)
- Dirección General de Impuestos Internos, El Salvador (2022). «Reserva de cita en línea» (<https://portaldgii.mh.gob.sv/ssc/home>).
- Dirección General de Tributación, Costa Rica (2022). «Trámites Virtuales-TRAVI» (<https://tramitevirtual.hacienda.go.cr>).
- Pita-Claudino (1993). «El cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias», Revista de Administración Tributaria N.o 12 p.1, marzo 1993. https://www.ciat.org/Biblioteca/Revista/Revista_12/cumplimiento_tributario_voluntario_pita_ciat.pdf.
- Sistema de la Integración Centroamericana (2006). «Convenio de Asistencia Mutua y Cooperación Técnica entre las Administraciones Tributarias y Aduaneras de Centroamérica» https://www.sica.int/documentos/convenio-de-asistencia-mutua-y-cooperacion-tecnica-entre-la-administracion-tributaria-y-aduaneras-de-centroamerica_1_74160.html).

- Smith-Adam, (1776). La riqueza de las naciones.

https://www.academia.edu/37365848/LA_RIQUEZA_DE_LAS_NACIONES_ADAM_SMITH



DISOLUCIÓN Y LIQUIDACIÓN DE SOCIEDADES ANÓNIMAS Y LA IMPORTANCIA DE UN SISTEMA DE *COMPLIANCE* TRIBUTARIO

Reynaldo Antonio Gómez González
Contador público autorizado
Abogado y notario público
Máster en Derecho Civil y Procesal Civil
Abogado litigante en Derecho Tributario
Email: reygomez170569@gmail.com

RESUMEN

El objetivo del presente artículo es proporcionar al lector un resumen del proceso extintivo de una sociedad anónima a voluntad de los accionistas, el cual inicia desde su primer acto jurídico, o sea la disolución como comienzo del fin de la sociedad; expone los pasos que hacen alusión la ley correspondiente y se indican ciertas recomendaciones que toma en cuenta la práctica profesional del autor para llevar a cabo un proceso exitoso hasta el cierre de las obligaciones de carácter tributario. La metodología utilizada para el presente trabajado es descriptiva, cronológica y de tipo cualitativa; presenta una visión holística que incluye la importancia del *Compliance* tributario en estos procesos extintivos de sociedades anónimas de carácter voluntario. Se concluye que la implementación de un sistema de *Compliance* tributario adoptado por la sociedad en el desarrollo normal de sus negocios, previo a su disolución y liquidación, es muy útil para evitar contingencias económicas o bien, que puedan complicar el cierre de las operaciones de la entidad.

Palabras clave: *Sociedad Anónima, disolución, liquidación, Compliance tributario.*

INTRODUCCIÓN

Lo que motivó elaborar este artículo es el frecuente cierre, de forma voluntaria, de sociedades anónimas en nuestra nación en los últimos dos años por parte de los accionistas, producto de varios factores, tales como: la crisis económica mundial como resultado de la pandemia COVID-19, el contexto político y el bajo crecimiento económico, entre otros factores; además, para que los profesionales de la Contaduría Pública, abogados y demás interesados en la materia conozcan del proceso legal, contable y tributario de extinción de las sociedades mercantiles para un mejor entendimiento y práctica profesional en los que brindan este tipo de servicio.

Se hace mención a la valoración de un sistema de *Compliance* tributario como parte importante de estos tipos de procesos, en especial en la parte de la liquidación de los bienes y obligaciones de las sociedades en extinción; de esta manera se podrá reducir sanciones por incumplimiento y demás complicaciones.

La metodología utilizada para el presente trabajo es descriptiva, cronológica y de tipo cualitativa, presenta una visión holística que incluye la importancia del *Compliance* tributario en estos procesos extintivos de sociedades anónimas de carácter voluntario.

BREVE RESEÑA DE LA SOCIEDAD ANÓNIMA, DEFINICIÓN Y PRINCIPALES ÓRGANOS DE ADMINISTRACIÓN

La sociedad anónima es un ente ficticio creado por la ley que, al igual que todo ser vivo, cumple un ciclo vital: nace, se desarrolla y muere, del cual, esta última fase es el objeto de estudio del presente trabajo con la particularidad del caso.

La creación de las sociedades anónimas se presenta por una necesidad comercial o mercantil, cuando el ejercicio del comercio requiere hacer uso de este tipo de entidades, ya sea por grandes necesidades de capital que no puede aportar un solo individuo o por otras razones según el entorno.

Se hace referencia a la definición de sociedades anónimas, y luego a sus principales órganos de administración, para conectar estos conceptos con el proceso de disolución, liquidación y cierre de obligaciones tributarias, bases legales, prácticas profesionales recomendadas, desde la experiencia y cierre de obligaciones hasta concluir con la denominada extinción de sociedad.

Es importante mencionar que para la constitución de sociedades anónimas se requiere de un acta constitutiva y estatutos que deben estar contenidos en escritura pública la cual deberá inscribirse en el Registro Público Mercantil respectivo para gozar de personalidad jurídica conforme lo indica el Arto. 204 del Código de Comercio de Nicaragua (Cámara del Senado, 1914). Se considera oportuno señalar la aprobación de la Ley N.º 1035 o Ley de reforma a la Ley N.º 698, Ley General de Registros Públicos, publicada en *La Gaceta, Diario Oficial* N.º 158 del 25 de agosto de 2020 que crea, entre otras cosas, el Registro de Beneficiario Final de Sociedades Mercantiles.

Conforme el artículo 201 del Código de Comercio de Nicaragua se define a las sociedades anónimas de la siguiente manera:

Arto. 201. La sociedad anónima es una persona jurídica formada por la reunión de un fondo común, suministrado por accionistas responsables solo hasta el monto de sus respectivas acciones, administrada por mandatarios revocables, y conocida por la designación del objeto de la empresa.

De la definición anterior se puede concluir los siguientes aspectos:

1. La sociedad anónima es una figura jurídica formada por un fondo común, no por socios en su carácter personal, ya que la misma definición legal así lo indica, a diferencia de las sociedades a nombre colectivo que sí tienen importancia los socios que la integran; en el caso de las sociedades anónimas se puede inferir que son sociedades de capitales.
2. Los accionistas que son tenedores de acciones de una sociedad determinada son responsables hasta el monto de sus respectivas acciones, si se vincula el artículo 201

con el artículo 239 del mismo cuerpo de ley, se puede comprobar que la masa social compuesta por el capital suscrito, los beneficios acumulados y los dividendos no repartidos responden por las obligaciones de la compañía.

3. La administración se establece por mandatarios revocables, o sea que pueden nombrar a mandatarios que no necesariamente sean accionistas, para su administración y no necesariamente sean los mismos para su liquidación.
4. Conocida por la designación del objeto de la empresa, no se requiere los nombres y/o apellidos de los accionistas, ya que la sociedad no representa a ningún accionista en particular, sino al capital aportado.

A continuación, se procederá a enunciar los principales órganos de administración de las sociedades anónimas, para ello se citan los artículos 202 y 203 del Código de Comercio de Nicaragua que plantean lo siguiente:

Arto. 202. La sociedad anónima puede constituirse por dos o más personas que suscriban la escritura social que contenga todos los requisitos necesarios para su validez, según el artículo 124.

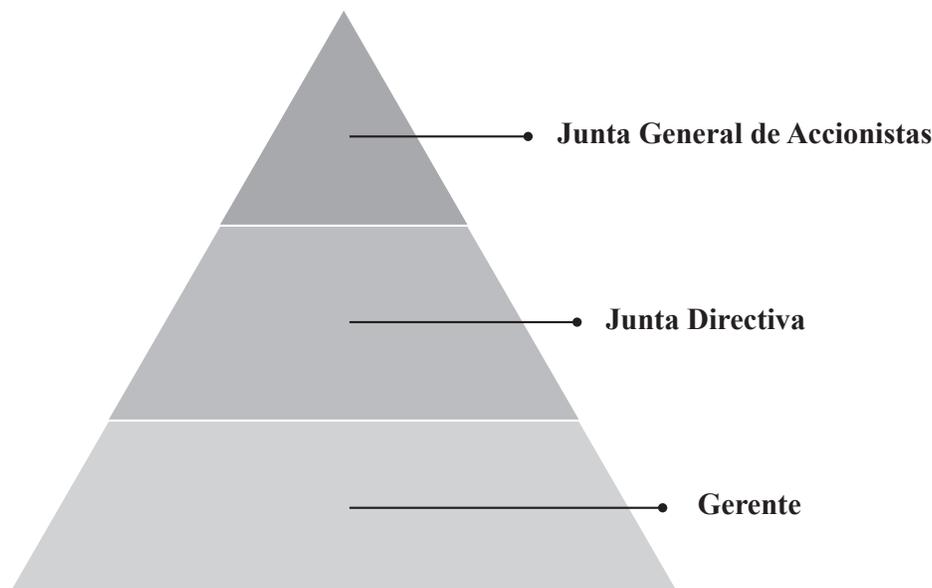
La Junta General de Accionistas convocada en los términos que establezca dicha escritura, emitirá los estatutos de la sociedad.

Arto. 203. En los estatutos se detallarán las atribuciones de la Junta Directiva, de la Junta de Vigilancia y de las Juntas Generales ordinarias o extraordinarias; se establecerá un régimen de buena administración, de vigilancia de las operaciones de los gerentes, el derecho de los socios de conocer el empleo de los fondos sociales, el número de los socios y participación del capital que habrá de concurrir a las juntas en que se reduzca o aumente dicho capital, o en que se trate de la disolución o modificación de la sociedad.

Si se analizan ambos artículos, el artículo 202 indica que la Junta General de Accionistas emitirá los estatutos de la sociedad, y seguidamente, el artículo 203 indica que en los estatutos se detallarán las atribuciones de la Junta Directiva, por lo tanto, se desprende de ambos artículos

que la Junta General es el órgano superior administrativo y deliberativo de una sociedad anónima.

Figura N.º 1
Principales órganos administrativos de las sociedades anónimas



Continuando con el análisis del artículo 203 precitado y, en la misma línea de analizar la ley sobre los órganos de administración, se observa que la base legal citada hace mención a una Junta de Vigilancia que conforme con la ley, debe establecer un régimen de buena administración y de vigilancia de las operaciones de los gerentes.

La práctica profesional indica que lo que se acostumbra es nombrar a un vigilante para cumplimiento del marco legal mercantil, de lo contrario el Registro Público Mercantil rechaza su inscripción y en la mayoría de los casos manda a subsanar. Sin embargo, debe hacerse referencia a una Junta de Vigilancia operativa, en donde se emplean algunas estructuras que se pueden equiparar con la Auditoría Interna y que pueden coincidir con las funciones de esta Junta de Vigilancia.

DISOLUCIÓN

El Código de Comercio de Nicaragua no da una definición precisa de disolución de sociedad anónima, de tal manera que para suplir este vacío se hará mención del concepto expuesto por el Doctor José Rene Orúe Cruz, en su libro *Manual de Derecho Mercantil* (2014).

La disolución como tal, se entiende como un presupuesto jurídico de la extinción de las sociedades.

Declarada la disolución, la finalidad de la sociedad no es ya la explotación de su objeto social y la obtención de beneficios, sino la liquidación de las relaciones pendientes.

La disolución se debe entender como el inicio del fin de la sociedad. Es un acto jurídico en lugar de un proceso, porque en los casos de disolución voluntaria, el cual es el objeto de este estudio, solo basta que la Junta General de Accionistas se reúna, obviamente cumpliendo con los requisitos del acta constitutiva, sus estatutos y la ley y tome la decisión de disolver la sociedad, este acto, de conformidad con los artículos 274 y 275 del Código de Comercio. Señala la norma citada que los administradores someterán a aprobación de la Junta General el inventario general de los bienes y los estados financieros, y una vez aprobados por la Junta General, se le deberá hacer entrega a los liquidadores nombrados quienes serán los mandatarios para efectos de la liquidación, y cesan las funciones de los mandatarios nombrados previos a este acto, o sea los que condujeron la administración para la explotación del objeto social.

También en esta Junta General se abordan otros asuntos de importancia, como son: decidir quién o quiénes serán los que resguardarán los documentos societarios, económicos, registros contables etc. de la sociedad extinguida; se decide el otorgamiento de poderes para el cierre ante diferentes instituciones y otras acciones necesarias según las circunstancias para llevar a buen término la extinción.

Con relación al resguardo de los documentos mencionados en el párrafo anterior, se transcribe el artículo 46 del Código de Comercio:

Arto. 46. Los comerciantes conservarán los libros, telegramas y correspondencia de sus giros en general, por todo el tiempo que este dure y hasta diez años después de la liquidación de todos sus negocios y dependencias mercantiles.

Se presume que los herederos del comerciante tienen los libros de este, y están sujetos a exhibirlos en la misma forma y los términos que estaría la persona a quien heredaran. Los documentos que conciernan especialmente a actos o negociaciones determinadas, podrán ser inutilizados o destruidos, pasado el tiempo de prescripción de las acciones que de ellos se derivan, a menos que haya pendiente alguna cuestión que se refiera a ellos directa o indirectamente, pues en tal caso, deberán conservarse hasta la terminación de la misma.

La disolución no provoca la pérdida de la personalidad jurídica de la sociedad; sin embargo, se pueden mencionar varios efectos, uno de ellos es la terminación de la relación de los accionistas entre sí, otro es que cesa desde ese momento la explotación del objeto social para dedicarse exclusivamente a su liquidación que se resume en cobrar a sus clientes o deudores, pagar sus obligaciones y repartir la masa social que quede o las pérdidas entre los accionistas.

Una vez decidida la disolución, en la práctica se asienta en acta que contendrá todas las decisiones antes mencionadas y demás decisiones según las circunstancias; se libra certificación notarial o por Secretaría y se manda a publicar a *La Gaceta Diario Oficial* para efectos de publicidad ante terceros interesados.

Tipos de disolución

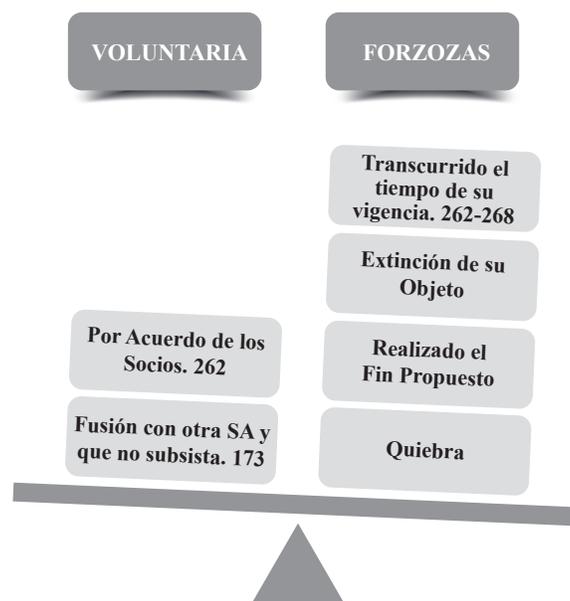
El artículo 269 del Código de Comercio de Nicaragua señala los tipos de disolución de las sociedades anónimas, a continuación, se transcribe el mismo:

Arto. 269. Las sociedades anónimas se disuelven:

1. *Transcurriendo el tiempo porque hayan sido constituidas, no mediando prórroga;*
2. *Por la extinción o cesación de su objeto;*
3. *Por haberse realizado el fin propuesto, o no ser posible realizarlo;*
4. *Por quiebra de la sociedad;*
5. *Por la disminución del capital en más de dos terceras partes, si los socios no efectuasen nuevas aportaciones que mantengan, por lo menos, en un tercio el capital social;*
6. *Por acuerdo de los socios;*
7. *Por la fusión con otras sociedades, cuando, conforme el contrato de fusión no subsista una de ellas.*

De conformidad con el artículo anteriormente citado se puede ver que la disolución de una sociedad anónima es susceptible de clasificarse en dos grupos para efecto de estudio: por un lado, la de voluntad de los socios y otros que se pueden clasificar como disoluciones forzosas. Se aclara, por tanto, que el objetivo y alcance del presente artículo es desarrollar la disolución por voluntad de los socios únicamente. La figura ilustra gráficamente los tipos de disolución mencionados de conformidad con los artículos del Código de Comercio de Nicaragua.

Figura N°. 2
Tipos de disolución según el Código de Comercio de Nicaragua



LIQUIDACIÓN

El Código de Comercio aborda, a partir del artículo 269 y siguientes, el tema de la disolución y liquidación de sociedades anónimas, pero al igual que ocurre con la disolución, no brinda una definición precisa, por lo que a continuación se elabora una definición propia en los siguientes términos:

Proceso mediante el cual se hacen uso de todos los recursos económicos de la sociedad, que incluye cobrar las deudas a favor de la sociedad que puedan recuperarse, la obligación de cancelar las deudas contraídas por la sociedad y repartición del remanente positivo o negativo entre los accionistas.

La definición anterior merece anotar los siguientes aspectos:

Cobrar las deudas que puedan recuperarse: debe recordarse que, bajo la autonomía de la voluntad, los accionistas pueden renunciar a cobrar una deuda porque cualquiera es libre de decidir sobre su propio patrimonio según las circunstancias, obviamente que haya consenso conforme el pacto social y los estatutos, puede ser una deuda de cobro dudoso y la urgencia de extinguir la sociedad.

La obligación de cancelar las deudas contraídas por la sociedad: porque no es algo que puedan decidir unilateralmente los accionistas, aunque la ley indica que responden hasta sus aportes.

Según Orúe Cruz, la liquidación puede definirse así:

Se entiende como el conjunto de operaciones indispensables para concluir los negocios pendientes a cargo de la sociedad. Esto es, cobrar lo que le adeude, pagar lo que se deba, o sea liquidar sus pasivos y, finalmente, dividir entre los socios el patrimonio que queda.

Es importante mencionar que, en casos de liquidación, la denominación de la sociedad irá siempre seguida de las palabras: «En liquidación».

FORMA DE PROCEDER EN LA LIQUIDACIÓN

El Código de Comercio señala algunas bases al respecto:

Arto. 272. El modo de proceder a la liquidación y partición de cualquier sociedad mercantil, se regirá, en todo cuanto no se halla previsto en el contrato social, por lo acuerdos tomados en Juntas Generales, con tal que no se hallen en oposición con las disposiciones del presente Código.

Nótese que este artículo establece un orden de prelación, colocando en primer lugar lo que indique el contrato social, en caso de vacío normativo, lo que decida la Junta General y por último, el Código de Comercio siempre y cuando las dos opciones anteriores no se opongan a él, aunque el artículo indique que los acuerdos de las juntas son las que no se opongan a la ley, pero debe recordarse que ningún acuerdo entre particulares, a como lo es el contrato social, puede ir en contra de la ley.

El primero y segundo párrafo del artículo 273 se refieren a quien corresponde la facultad de nombrar a los liquidadores en caso de disolución voluntaria:

Arto. 273. El nombramiento de liquidadores corresponderá a los socios reunidos en Junta General, salvo las excepciones del inciso 3 de este artículo y las disposiciones especiales en caso de quiebra.

El nombramiento de liquidadores solamente será válido cuando esté hecho, a lo menos, por la mitad de los socios que poseen tres cuartas partes del capital social.

Corresponde a los liquidadores representar a la sociedad, cobrar las deudas de la sociedad, vender los bienes, pagar las obligaciones de la sociedad y liquidar el patrimonio neto de conformidad con la participación de cada accionista. Los liquidadores deberán presentar periódicamente informe de su gestión ante la Junta General.



Con respecto a la liquidación de las obligaciones de la sociedad, es oportuno tener en observancia lo que establece el artículo 52 de la Ley N.º 562, del Código Tributario:

Prelación

Artículo 52. La obligación tributaria goza de privilegio general sobre todos los bienes y rentas del contribuyente o responsable y tendrán prelación sobre las demás obligaciones con excepción de:

- 1. Los garantizados con derecho real, siempre que este se haya constituido con anterioridad de por lo menos 6 meses a la exigibilidad de la obligación tributaria;*
- 2. las pensiones alimenticias y los salarios, cualquiera que fuera su fecha; y,*
- 3. en caso de concurso, quiebra o suspensión de pago, el crédito fiscal será un crédito privilegiado, de acuerdo con lo establecido en el Código Civil. El juez de la causa, deberá pedir a la Administración Tributaria el detalle de los impuestos adeudados de la persona objeto del concurso, quiebra o suspensión de pago, para incluirlos a fin de ser pagados de conformidad con el orden establecido en dicho Código.*

El tiempo para efectuar la liquidación será establecido por la Junta General y podrá prorrogarse por una sola vez y por un tiempo que no exceda de la mitad del primitivamente marcado. Transcurrido el término convenido para la liquidación, sin que esta se halle terminada, se continuará judicialmente.

Si la liquidación es terminada por los liquidadores, se deberá proceder conforme lo establece el artículo 282 del Código de Comercio que a continuación se transcribe:

Arto. 282. Terminada la liquidación, los liquidadores someterán a la aprobación de aquellos a quienes deban su nombramiento, las cuentas finales y un informe explicativo del desempeño de su mandato, acompañado de todos los documentos que esclarezcan y justifiquen su gestión.

IMPORTANCIA DE UN SISTEMA DE COMPLIANCE TRIBUTARIO EN LA LIQUIDACIÓN

En el proceso de liquidación, los liquidadores deben inventariar los recursos con que cuenta la sociedad para cubrir los pasivos, a su vez inventariar los pasivos que incluyen obviamente las obligaciones tributarias, y respetar el orden de prelación que establecen las leyes en la liquidación y pago de los pasivos.

¿Qué importancia tiene un sistema de *Compliance* tributario en un proceso de liquidación?

Se puede decir que tiene una importancia de medición en el proceso contable bajo las NIIF, o sea el valor por el cual es reconocido un activo, pasivo, ingreso o gasto.

La constitución de una sociedad es tan importante como su liquidación. Visto desde diferentes aristas, la constitución y sus estatutos son el nacimiento del contrato social, y se puede decir que un contrato mal redactado, tendrá malos frutos; sin embargo, la liquidación de los activos y pasivos (como parte de todo el proceso de liquidación de la sociedad) es importante porque si en el balance a liquidar no se encuentran los activos y pasivos debidamente medidos conforme las NIIF y la legislación tributaria, el proceso se podrá complicar o extender más allá del tiempo establecido; tiempo que tiene un límite que marca la ley, y si ese tiempo se extiende, pasará a un proceso judicial.

Un sistema de *Compliance* tributario bien estructurado con todos los requisitos regulatorios necesarios del caso, debe garantizar, en gran medida, el correcto cumplimiento de la norma tributaria evitando contingencias tributarias no medidas debidamente en el balance a liquidar que pueda sorprender a los accionistas con contingenciales no previstas y afecte el proceso de liquidación, siempre y cuando estos errores de medición sean materiales.

CIERRE DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS

En la práctica, una vez que se ha completado la disolución y liquidación de la sociedad debidamente inscrita ante el Registro Público Mercantil, se deberá proceder a hacer el cierre de obligaciones ante las administraciones tributarias, comenzando con la Dirección General de

Ingresos (DGI), para luego continuar con el cierre de obligaciones ante las alcaldías respectivas; sin perjuicio que la sociedad tenga registros abiertos en otras entidades gubernamentales tales como el Ministerio de Salud, agropecuarios u otros, para lo cual se deberá hacer el cierre previo al cierre en las alcaldías.

Los procedimientos de cierre ante estas instituciones son establecidos por norma institucional, por lo que se puede resumir, con un alcance temporal al año 2021, en los siguientes cuadros:

Cuadro N°. 1
Cierre de obligaciones ante la Dirección General de Ingresos (DGI)

**CIERRE
DGI**

- Esto se puede hacer en línea.
- En la página de la DGI se encuentra un Instructivo para realizar cierre de obligaciones en línea.
- Se debe estar solvente y sin omisiones.
- Se llena un formulario electrónico.
- Revisión cruzada de los Accionistas.

Fuente: Elaborado por el autor de este artículo.

Cuadro N°. 2
Cierre de obligaciones ante la Alcaldía

CIERRE OFICIAL

Solicitud de Cierre

- Anexar carta de cierre ante la DGI,
- Formato de Cierre, Original de Última Matricula,
- Constancia de Baja PN, MINSA, Etc.
- Copia Dpto. Fiscalización para auditoría

Requerimiento del Dpto. de Fiscalización

- Libros contables,
- Facturas,
- Recibos,
- Declaraciones de todos los Imptos. Alcaldía y DGI
- Contrato de Arrendamiento,
- Cierre de operaciones CETREX

Fuente: Elaborado por el autor de este artículo.

CONCLUSIÓN

La disolución es el primer acto jurídico en el proceso extintivo de una sociedad anónima, seguido de la liquidación que consiste en concluir los negocios pendientes a cargo de la sociedad en el orden de prelación establecido por la ley, incluyendo las obligaciones de carácter tributario para lo cual se remarca que, la implementación de un sistema de *Compliance* tributario adoptado por la sociedad en el desarrollo normal de sus negocios, previo a su disolución y liquidación, es muy útil para evitar contingencias económicas o bien, que puedan complicar el cierre de las operaciones de la entidad.

REFERENCIAS

- Asamblea Nacional. (2020). Ley de reforma a la Ley N° 698, Ley General de los Registros Públicos y al Código de Comercio de la República de Nicaragua. Managua, Nicaragua: La Gaceta, Diario Oficial N°. 158 del 25 de agosto de 2020.
- Cámara del Senado. (1914). Código de Comercio de Nicaragua. Managua, Nicaragua: n/d.
- Orúe, J. (2014). Manual de Derecho Mercantil.
- Sánchez, J., & Leo, J. (2020). *Compliance Tributario para pymes según la Norma UNE 19602*. Madrid, España: AENOR Internacional S.A.U.



IMPUESTO DIFERIDO: ASPECTOS FUNDAMENTALES

Cornelio Porras Cuéllar
Miembro CCPN – Contador público autorizado
Socio-director Moore Nicaragua
Email: cornelio.porras@moore.com.ni

RESUMEN

El presente artículo sobre el impuesto diferido se basa en la Norma Internacional de Información Financiera Internacional para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES), y tiene como objetivo destacar los aspectos fundamentales sobre reconocimiento, medición y revelación. Este estudio posee un enfoque descriptivo y sigue una estrategia didáctica de formulación de preguntas que permitan la comprensión, análisis, interpretación y síntesis del contenido expuesto, además, se espera que esas interrogantes estimulen en el lector su disposición y capacidad de cuestionamiento. Se concluye que es un tema de complejidad técnica en su aplicación y que la práctica cotidiana es la forma que permite llegar a su dominio en todas aquellas empresas que estén obligadas a cuantificarlo y registrarlo contablemente.

Palabras clave: *Impuesto a las ganancias, consecuencias actuales; consecuencias futuras; diferencias temporales.*

INTRODUCCIÓN

En noviembre de 2021, se realizó el II Encuentro de Cumplimiento Tributario —*Compliance* tributario—, organizado y ejecutado por el Colegio de Contadores Públicos de Nicaragua (CCPN), evento en el cual tuve la responsabilidad de actuar como coordinador del panel «NIIF y *Compliance*», el cual se realizó con muy buen suceso, debido a la calidad de preguntas y respuestas de los distinguidos panelistas.

El tema de impuesto diferido es un tema de actualidad que se considera difícil de desligar de los procesos contables cuya base sea la normativa internacional NIIF Plenas o NIIF para las Pymes. El Colegio de Contadores Públicos de Nicaragua, adoptó las NIIF para PYMES, mediante resolución del mes de mayo del 2010, como el marco normativo de referencia para la elaboración de estados financieros con propósito de información general. Llegado el año 2012, el CCPN, emitió la resolución CCPN-JD-001-2012, en la que se reafirma que el marco contable en Nicaragua se rige por la NIIF para PYMES, en el caso de las entidades no reguladas y las NIIF Integrales para las entidades de interés público.

En el citado marco normativo se encuentra la Sección 29, referida al impuesto a las ganancias, que es la norma sobre la cual versa el contenido de este artículo, el cual tiene un enfoque descriptivo y sigue una estrategia didáctica de formulación de preguntas que pretenden permitir al lector la comprensión, análisis, interpretación y síntesis del contenido expuesto.

APROXIMACIÓN TEÓRICA

Alcance de la Sección 29: impuesto a las ganancias

De acuerdo con el párrafo 29.2 de la NIIF para las Pymes, se requiere que una entidad reconozca las consecuencias fiscales actuales y futuras de transacciones y otros sucesos que se hayan reconocido en los estados financieros. Estos importes fiscales reconocidos comprenden el impuesto corriente y el impuesto diferido (International Accounting Standards Board (IASB), 2009).

En consecuencia, es importante tener claro que el impuesto diferido permite reflejar en los estados financieros las consecuencias fiscales futuras de hechos económicos presentes. En otras palabras, el impuesto diferido complementa desde el punto de vista financiero el total de impuesto anual causado en una entidad en particular.

Impuesto a las ganancias

El impuesto diferido es parte del impuesto a las ganancias ya que la Sección 29 de NIIF para las Pymes requiere de forma expresa que las entidades reconozcan en sus estados financieros las consecuencias actuales y futuras de las transacciones efectuadas en el período. Dicho requerimiento da lugar a que surjan dos categorías del impuesto a las ganancias, a saber: impuesto a las ganancias = impuesto corriente + impuesto diferido.

¿Qué es el impuesto corriente?

El impuesto corriente es el impuesto por pagar (recuperable) por las ganancias (o pérdidas) fiscales del período corriente o de períodos anteriores, de conformidad a las normas tributarias.

Impuesto diferido

El impuesto diferido es el impuesto por pagar o por recuperar en períodos futuros, generalmente como resultado de que la entidad recupera o liquida sus activos y pasivos por su importe en libro actual, y el efecto fiscal de la compensación de pérdidas o créditos fiscales no utilizados hasta el momento, procedentes de períodos anteriores (International Accounting Standards Boards (IASB), 2015).

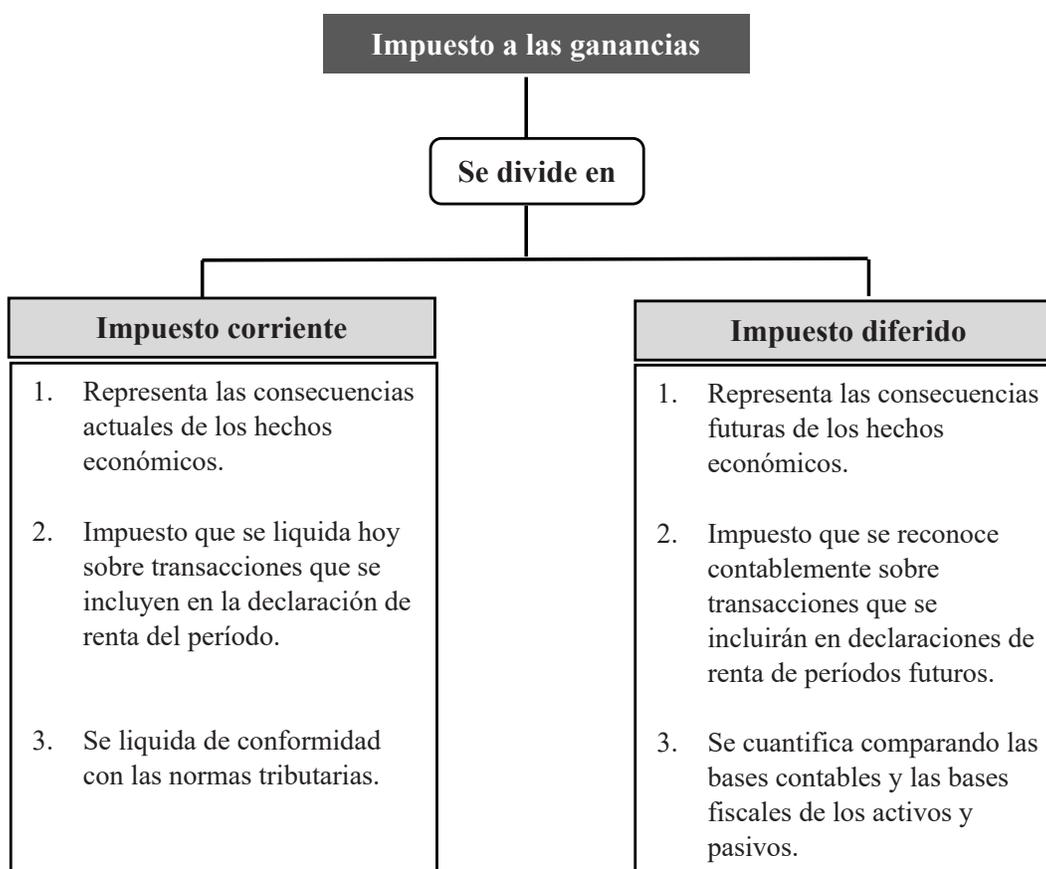
El impuesto diferido es una estimación del tributo que una entidad deberá pagar o dejar de pagar en el futuro, debido a que algunos ingresos y gastos no son gravados o deducibles en el período en el que se reconocen en los estados financieros, pero sí en períodos siguientes.

Es decir, aunque una entidad no incluya un ingreso o gasto en la declaración de renta del período en el que elabora sus estados financieros, debe reconocer el impuesto que se genera sobre ellos, toda vez que en las declaraciones de los siguientes períodos deberá declarar dicho ingreso o podrá imputar la deducción, según el caso.

¿Cuál es la diferencia entre el impuesto corriente y el impuesto diferido?

En el cuadro N.º 1, relativo al esquema del impuesto a las ganancias, se pretende mostrar claramente las diferencias:

Cuadro N.º 1
Esquema del impuesto a las ganancias



Fuente: Elaboración propia a partir de la Sección 29 de la NIIF para PYMES

¿Quiénes están obligados a calcular el impuesto diferido?

El impuesto diferido es un requerimiento de las NIIF Plenas y de Pymes. En ese sentido, los obligados a calcular el impuesto diferido en Nicaragua son las entidades que por sus condiciones y elección de base contable usan dichos estándares internacionales.

En ese orden de ideas, las únicas entidades no obligadas a calcular el impuesto diferido son aquellas que no aplican estándares internacionales o aquellas que no sean responsables del Impuesto sobre la Renta.

¿Cuál es la relevancia o importancia del impuesto diferido?

El reconocimiento del impuesto diferido permite que las entidades realicen una correcta determinación de las utilidades del período, puesto que es requerido que, antes de proceder con la distribución de utilidades, se realicen las debidas apropiaciones para el pago de impuestos.

El impuesto diferido también permite la apropiación de la carga tributaria de la entidad en el período en que ocurren las transacciones; de manera que, si no se cuantifica la contabilización de este impuesto, se tendrían algunos períodos con utilidades altas e impuestos bajos y otros con utilidades bajas e impuestos altos.

¿Qué tipos de diferencias entran en juego al cuantificar el impuesto diferido?

El impuesto diferido se calcula mediante la comparación de las bases contables y fiscales de los activos y pasivos. De dicha comparación surgen las siguientes diferencias:

a. Diferencias temporales imponibles

Son las diferencias que generan pasivo diferido en virtud de transacciones y saldos en el balance general que producirán un aumento en el impuesto en los subsiguientes años.

b. Diferencias temporales deducibles

Son las diferencias que generan activo diferido en virtud de transacciones y saldos en el balance general que producirán una disminución en el impuesto en los subsiguientes años.

Asimismo, existen de hecho **diferencias permanentes**. Son aquellas diferencias entre el valor contable y el fiscal de los activos que no se revierten en el futuro. Se presentan por el reconocimiento de gastos que no son ni serán deducibles, o ingresos que no son ni serán gravados. Este tipo de diferencia no genera impuesto diferido.

¿Qué situaciones que generan impuesto diferido?

Conforme el párrafo 29.8 de NIIF Pymes, una entidad reconocerá un activo o pasivo por impuestos diferidos por el impuesto por recuperar o pagar en períodos futuros como resultado de transacciones o sucesos pasados. Este impuesto surge de la diferencia entre los importes en libros de los activos y pasivos de la entidad en el estado de situación financiera y los importes atribuidos a los mismos por parte de las autoridades fiscales (estas diferencias se denominan «diferencias temporarias»), y la compensación de pérdidas o créditos fiscales no utilizados hasta el momento procedentes de períodos anteriores.

¿Cómo se genera el impuesto diferido?

Como se ha mencionado, el impuesto diferido se genera porque algunos ingresos y gastos que no son gravados o deducibles en el período en que se elaboran los estados financieros, de manera tal que la entidad no los puede incluir en la declaración de renta de ese período.

Esto ocurre principalmente porque las normas fiscales no aceptan estimaciones contables (por ejemplo, el valor razonable o el deterioro de los activos), sino hasta el momento en que se realizan.

Esto ocasiona que se generen diferencias entre las bases contables y fiscales de los activos y pasivos, las cuales se revertirán en el futuro cuando se grave el ingreso o sea posible imputar la deducción.

El monto de cada diferencia temporaria por la tasa de impuesto correspondiente, resulta en un activo o pasivo diferido con el correspondiente efecto en resultados como impuesto diferido (ingreso) gasto.

Ejemplos de situaciones que generan activo diferido

- Disminuciones en el valor razonable de las propiedades de inversión, que disminuyen la utilidad contable del período.
- Disminuciones en el valor razonable de los instrumentos financieros, que disminuyen la utilidad contable del período.
- Disminuciones en el valor razonable de los activos biológicos, que disminuyen la utilidad contable del período.
- Disminuciones en el valor razonable de propiedades, planta y equipo medidas por el modelo de revaluación, las cuales disminuyen el valor del superávit por revaluación (patrimonio) de la entidad.
- El reconocimiento de gastos no deducibles, como el deterioro de cuentas por cobrar, inventarios o de propiedad, planta y equipo. Estas provisiones no se aceptan fiscalmente, razón por la que la utilidad fiscal es superior a la contable, lo que implica que se pague un mayor impuesto, que podrá descontarse en períodos siguientes.
- Cuando la vida útil contable de un activo es menor que la fiscal.

Ejemplos de situaciones que generan pasivo diferido

- Aumentos en el valor razonable de las propiedades de inversión, que elevan la utilidad contable del período.
- Aumentos en el valor razonable de los activos biológicos, que incrementan la utilidad contable del período.

- Aumentos en el valor razonable de los instrumentos financieros, que aumentan la utilidad contable del período.
- Aumentos en el valor razonable de las propiedades, planta y equipo medidos por el modelo de revaluación, que elevan el valor del superávit por revaluación (patrimonio) de la entidad.
- Cuando la vida útil contable de un activo es mayor a la fiscal.
- Cuando el deterioro de cuentas por cobrar (provisión) contable es superior al deterioro fiscal.

¿Qué tasa se deberá utilizar para calcular el impuesto diferido?

El párrafo 29.9 de la NIIF para las PYMES orienta que la medición de los pasivos y de los activos por impuestos diferidos reflejará las consecuencias fiscales que se derivarían de la forma en que la entidad espera, en la fecha sobre la que se informa, recuperar o liquidar el importe en libros de los activos y pasivos relacionados.

Con este párrafo debemos entender la posibilidad de que si estamos al cierre de un año fiscal y la tasa de cálculo del impuesto sobre la renta fuese 30% y esta fuera modificada a partir del nuevo año ya definido por las autoridades fiscales, entonces se deberá usar la tasa que estará vigente a partir del siguiente año para calcular el impuesto diferido.

¿Cuál es la periodicidad del cálculo del impuesto diferido?

El impuesto diferido debe calcularse en la fecha de cierre de los estados financieros de fin de ejercicio. En Nicaragua, el cierre fiscal ordinario es al 31 de diciembre de cada año, por consiguiente, las empresas obligadas a calcular impuesto diferido, deben hacerlo a diciembre de cada año.

Para finalizar, el párrafo 29.30 de las NIIF para las PYMES requiere que la entidad revele información que permita a los usuarios de sus estados financieros evaluar la naturaleza y el efecto financiero de las consecuencias de los impuestos corrientes y diferidos de transacciones y otros eventos conocidos.



CONCLUSIÓN

Los aspectos fundamentales abordados en este artículo, han pretendido dejar de manera clara y sencilla la literatura comprensiva para aplicar el cálculo del Impuesto Diferido en todas aquellas entidades obligadas a cuantificarlo y registrarlo en sus correspondientes estados financieros. Se considera que este tema es de alta complejidad técnica en su aplicación y que la práctica cotidiana es la forma que permite llegar a su dominio en todas aquellas empresas que estén obligadas a cuantificarlo y registrarlo contablemente.

REFERENCIAS

- Holm, H., & Chávez, L. (2012). NIIF para las PYMES - Teoría y Práctica. Guayaquil - Ecuador: Hansen-Holm & Co.
- International Accounting Standards Board (IASB). (2009). NIIF para las PYMES - Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) para Pequeñas y Medianas Entidades (PYMES). United Kingdom: IASC Foundation Publications Department.
- International Accounting Standards Boards (IASB). (2015). NIIF para las Pymes - Modificaciones de 2015 a la NIIF para las PYMES. United Kingdom: IASC Foundation Publications Department.

CAPACIDAD DE FISCALIZACIÓN QUE POSEEN LOS GOBIERNOS MUNICIPALES EN NICARAGUA

Javier Antonio Duarte González
Máster en Contabilidad con énfasis en Auditoría
Contador público autorizado
Auditor gubernamental y docente universitario
E-mail: javier.duarte.4730@ccpn.org.ni

RESUMEN

Este trabajo aborda de manera general los aspectos jurídicos más representativos que sustentan los procesos administrativos de fiscalización que puede realizar una alcaldía nicaragüense a la luz de su marco legal y normativo. La investigación es descriptiva, se realiza sobre fuentes documentales y se basa en el análisis lógico de la norma jurídica. Un objetivo importante de este artículo es compilar parte del marco normativo relevante que sustenta las prácticas de fiscalización de los tributos municipales y señalar didácticamente los recursos que pueden interponerse contra los actos de fiscalización cuando se considere que existen derechos afectados. Se espera orientar a los gobiernos locales de menor categoría y que requieran organizar el área de fiscalización y a su vez, se aspira a contribuir con conocimiento especializado a aquellos contribuyentes que necesiten ahondar sobre el tema, sea porque estén expuestos al cumplimiento de los tributos municipales o bien, porque podrían estarlo en posibles inversiones futuras. En conclusión, el cumplimiento tributario municipal es de suma importancia para el desarrollo de la población en todas las esferas de su vida cotidiana, ya que las recaudaciones de los diferentes tributos están destinadas a financiar las obras de progreso de los gobiernos locales, que a su vez, inciden positivamente en el desarrollo económico local, incluyendo la protección del medio ambiente.

Palabras Clave: *Fiscalización tributaria municipal, recursos administrativos*

INTRODUCCIÓN

En Nicaragua, los tributos que los gobiernos municipales exigen mediante leyes, decretos y resoluciones, como los Planes de Arbitrios y la Ley de Rótulos, tienen el objetivo de obtener los recursos económicos para el cumplimiento de sus competencias, las cuales tienen incidencia en el desarrollo socioeconómico y en la conservación del ambiente y los recursos naturales de su circunscripción territorial.

Las competencias de las alcaldías se desarrollan en la medida de sus capacidades administrativas, técnicas y financieras las que le son indicadas en la Ley N.º 40, Ley de Municipios (Asamblea Nacional, 2013).

El cumplimiento de las obligaciones tributarias municipales es muy importante para el desarrollo de los municipios y consecuentemente de su población y de ahí la importancia que tienen las acciones de fiscalización que pueden realizar las alcaldías para promover dicho cumplimiento, las cuales sirven para disuadir los posibles comportamientos ilícitos que pueda tener el contribuyente.

En Nicaragua, la práctica de fiscalización ha sido mínima en las municipalidades de menor categoría (comprendida entre las categorías «C» y «H»), es decir aquellas distintas al municipio de Managua (categoría «A») y cabeceras departamentales (categoría «B»), y es que estas alcaldías en su estructura orgánica funcional generalmente no cuentan con un área de fiscalización y, por tanto, carecen del personal especializado para tales funciones. Es necesario mencionar que, para llenar este vacío, algunas alcaldías optan por la contratación de profesionales independientes o empresas que realizan auditorías fiscales.

En ese contexto, se considera que es importante brindar un compendio teórico que aclare los aspectos relevantes que fundamentan las capacidades que poseen las alcaldías para realizar sus actividades recaudatorias y de inspección a los tributos municipales. Así como, para fortalecer los conocimientos de los contribuyentes para una efectiva y eficiente y legítima defensa ante un proceso de fiscalización municipal.

De modo que el presente artículo contiene información que puede ser útil para ayudar a dilucidar la relación jurídica que existe entre la municipalidad y el contribuyente en lo que a

los procesos de fiscalización y/o inspecciones municipales se refiere, dedicando especial atención a los recursos que los contribuyentes puedan interponer ante las autoridades competentes.

La investigación es descriptiva; se realiza sobre fuentes documentales y se basa en el análisis lógico de la norma jurídica. Un objetivo importante del artículo es compilar parte del marco normativo relevante que sustenta las prácticas de fiscalización de los tributos municipales y señalar didácticamente los recursos que pueden interponerse contra los actos de fiscalización cuando se considere que existen derechos afectados.

APUNTES SOBRE LA CAPACIDAD RECAUDATORIA DE LAS ALCALDÍAS

De acuerdo con la *Constitución Política de Nicaragua*, los municipios son la unidad base de la división política administrativa del país (Asamblea Nacional, 2014). En ese mismo orden, la Ley N.º 40 con sus reformas (Asamblea Nacional, 2013), señala que los municipios se organizan y funcionan con la participación ciudadana y tienen como elementos esenciales al territorio, la población y su gobierno.

El artículo 2 de la referida ley, establece que las municipalidades poseen el derecho y la capacidad efectiva para regular y administrar bajo su propia responsabilidad y en provecho de sus pobladores, los asuntos públicos que la *Constitución* y las leyes le señalen.

Por otra parte, el artículo 177 de la *Constitución Política de Nicaragua* (Cn), recoge el principio de autonomía municipal al señalar que estos municipios gozan de autonomía política, administrativa y financiera.

En consecuencia, se puede colegir que los municipios constituyen entidades descentralizadas de base territorial, los que gozan de personalidad jurídica, patrimonio propio y de autonomía conforme con la *Constitución Política* por lo que no se subordinan jerárquica o tuteladamente a ninguna otra entidad u organismo del sector público, sin perjuicio de sus obligaciones de cumplir con los controles internos o externos¹ establecidos por ley, para las entidades u organismos que conforman el sector público. Además, fuera de contar con ingresos propios,

¹ Estos controles se refieren a los procedimientos administrativos de fiscalización interna y las auditorías ejercidas por la Contraloría General de la República (CGR).

podrán financiarse total o parcialmente con fondos del Presupuesto General de la República (Duarte González, 2020).

En primer lugar, para explicar la capacidad recaudatoria de las alcaldías se debe iniciar por tener en cuenta que la *Constitución Política de Nicaragua*, establece en el artículo 115 que los impuestos deben ser creados por ley que establezca su incidencia, tipo impositivo y las garantías a los contribuyentes, de modo que el Estado no obligará a pagar impuestos que previamente no estén establecidos en una ley.

En segundo lugar, señalar que en armonía con el artículo 138, numeral 27, de la referida Carta Magna y el artículo 28 de la Ley de Municipios, numeral 10, establece que es atribución del Concejo Municipal someter a aprobación los Planes de Arbitrios ante la Asamblea Nacional.

Se aclara que en Nicaragua existen dos planes de arbitrios municipales, uno específico para el municipio de Managua y que está contenido en el Decreto N.º 10-91 (Presidencia de la República de Nicaragua, 1991) y otro, para el resto de municipios existentes en el país y que está contenido en el Decreto N.º 455 (Presidencia de la República de Nicaragua, 1989).

En tercer lugar, se debe indicar que el artículo 70 de la Ley de Municipios y sus reformas incorporadas le da fuerza o rango de ley a ambos planes de arbitrios al señalar que mientras la Asamblea Nacional no conozca y apruebe la Ley en materia tributaria municipal a que hace referencia la precitada ley, mantendrá plena vigencia el Decreto N.º 10-91 para el municipio de Managua y el Decreto N.º 455 para el resto de municipios existentes en el país y para nuevos Municipios que puedan ser creados.

Para finalizar, un último argumento es que la Corte Suprema de Justicia, Sala de los Constitucional, en el cuarto considerando de la Sentencia N.º 314 (2016), le aclara al recurrente que el Plan de Arbitrios Municipal es un decreto con rango de ley dictado por el presidente de la República que estaba facultado² para ese fin (las reformas de 1995 le quitaron esa facultad) y que reconoce a todas las personas jurídicas que pagan sus impuestos, tasas y contribuciones especiales en la Alcaldía recurrida. Asimismo, dado que las multas impuestas

² Quien en ese entonces tenía la facultad expresa de crear tributos.

son producto de una fiscalización de impuestos no declarados, no pagados y por diferencias e inconsistencias contables no justificadas durante la fiscalización, queda demostrado que las autoridades recurridas actuaron conforme a derecho.

FISCALIZACIÓN MUNICIPAL

La Fiscalización o Auditoría Tributaria Municipal es la ejecución de procedimientos y técnicas que sirven para determinar si el contribuyente (persona natural o jurídica) ha interpretado las leyes tributarias municipales que lo afecten y en consecuencia, ha presentado sus declaraciones de impuestos correctamente según sus registros contables y en el período que le corresponde, según fechas establecidas.

El proceso de fiscalización municipal es muy importante para determinar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, de modo que, a través del ejercicio de esta función fiscalizadora como monitoreo periódico permite a las alcaldías ajustar y planificar más eficientemente los ingresos que se esperan recaudar en un período presupuestario.

Tal como lo contempla el artículo 63 del Decreto N.º 455 (1989), la acción de fiscalización comprende la observancia de los impuestos, derechos, tasas y demás contribuciones. Las alcaldías podrán practicar las inspecciones, exámenes de libros de contabilidad y exámenes de otros documentos oportunos que pertenezcan a los contribuyentes y a terceros,³ que hayan realizado alguna transacción con aquellos, así como de cualquier otro documento que aporte indicios conducentes a la determinación de los mismos.

Aclara el texto de la norma citada, que cuando el contribuyente no lleve libros de contabilidad o estos contengan datos falsos o no soportados, la Alcaldía podrá realizar la inspección utilizando cualquier otro indicio que pueda conducir a la determinación de los ingresos del contribuyente.

³ Al referirse a terceros contribuyentes, las alcaldías podrán realizar procesos de fiscalización a estos y con ello no se violenta o lesiona derecho alguno porque toda persona natural o jurídica tiene la obligación de pagar sus impuestos en los municipios donde ejerce su actividad económica y produzca un crédito a favor del municipio.

En los procesos de auditoría tributaria o fiscalización municipal, las alcaldías con base en el arto. 63 del Plan de Arbitrio Municipal podrán requerir, a manera de ejemplo, la siguiente información:

- Fotocopia de escritura de constitución de la empresa;
- fotocopia del poder de representación legal de la empresa;
- Estados financieros (Balance General y Estado de Resultado), auxiliares de ingresos y egresos mensuales del período sujeto a revisión;⁴
- Balanza General y/o de Comprobación;
- retenciones realizadas del período a auditar;
- pagos y declaraciones de impuestos realizados a la Alcaldía que audita;
- Declaraciones Mensuales de Impuestos (DMI) y pagos de los mismos a la DGI del período mencionado;
- cualquier otro documento que se requiera para fines de auditoría, será solicitado por escrito al contribuyente.

Realizada la inspección la Alcaldía formulará, en su caso, **reparo**⁵ contra del contribuyente notificándole los ingresos determinados por la inspección y la cantidad adeudada a la municipalidad. El reparo podrá ser objetado en el plazo de quince días mediante **escrito**⁶ fundamentado que será analizado por la Alcaldía para admitir nueva resolución, que será notificada al contribuyente.

Es importante señalar que, en el caso de la Alcaldía de Managua, el Decreto 10-91 preceptúa que cuando el municipio requiera los registros contables del contribuyente y este último se niegue a mostrarlos en el término de 48 horas después de requerido, incurrirá en desacato.

⁴ Detallado previamente en resolución administrativa, credenciales y notificación inicial.

⁵ Ante esta Acta de reparo, procede la interposición de Recursos Administrativos de conformidad con la Ley N.º 40, Ley de Municipios con sus Reformas Incorporadas.

⁶ Recurso especial de objeción (párrafo final del arto. 40 de la Ley de Municipios y arto. 63 del Decreto 455).

La fiscalización o inspección antes mencionada (también conocida como Auditoría Tributaria Municipal) deberá ser ejecutada por él o los servidores públicos competentes que ostenten el **cargo**⁷ de fiscal o auditor tributario municipal.

El principio de «Legalidad y Debido Proceso» expresado en la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República confirma lo anterior al establecer que todo servidor público debe actuar con irrestricto apego a la ley. En su actuar institucional se debe hacer lo que la legislación y normatividad les faculta, cumplir estrictamente con las obligaciones que le imponen (Asamblea Nacional, 2009).

En ese orden de ideas, es importante señalar que la Carta Magna establece que ningún cargo concede a quien lo ejerce más funciones que aquellas atribuidas por la *Constitución* y las leyes. Todo funcionario público actuará en estricto respeto a los principios de constitucionalidad y legalidad (Asamblea Nacional, 2014).

Otro aspecto a anotar es que la precitada Ley N.º 40 establece que las alcaldías pueden aprobar la creación de las instancias administrativas y órganos complementarios de administración en el ámbito territorial del municipio, necesarias para fortalecer la participación de la población, mejorar la prestación de servicios e imprimir mayor eficacia en la gestión municipal. Dicha atribución se regulará en el Manual de Organización y Funciones de la Municipalidad (Asamblea Nacional, 2013).

En adición a lo anterior, se anota que las direcciones de la Administración Tributaria de las alcaldías son órganos complementarios que se encuentran aprobados en el *Manual de Organización y Funciones* (MOF), los cuales son aprobados por los Concejos Municipales, estando el área de fiscalización sujeta a esos órganos y reglas de funcionamiento.

Asimismo, el artículo 22 del Decreto 52-97 o «Reglamento a la Ley de Municipios» con sus reformas (Presidencia de la República de Nicaragua, 1997), dispone que:

El Concejo Municipal tiene atribuciones normativas, administrativas y deliberativas; son funciones administrativas del Concejo de acuerdo al artículo 23 el controlar y

⁷ Conjunto de funciones y actividades primarias que constituyen el elemento básico de la división del trabajo.

fiscalizar la actuación administrativa del alcalde y el desarrollo de la administración municipal, o crear instancias administrativas para su mejor funcionamiento.

DE LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS

La Ley 350 o Ley de Regulación de la Jurisdicción de lo Contencioso - Administrativo (Asamblea Nacional, 2000), define «recurso» como todo medio que concede la ley procesal para la impugnación de las actuaciones o resoluciones, a efecto de subsanar los errores de apreciación, de fondo o los vicios de forma en que se hubiere incurrido al dictarlos.

Igualmente, el doctor Karlos Navarro (*Derecho Administrativo Nicaragüense*, 2019) explica que cuando no se está de acuerdo con un acto administrativo se puede impugnar y solicitar su anulación. A dicha actuación, que va a dar lugar a un procedimiento de revisión del acto por parte de órgano competente, es a lo que se le denomina «recurso». Esa impugnación se puede realizar tanto por vía administrativa como por la vía judicial, esto es, presentando un «recurso» ante la propia Administración (vía administrativa, mediante la presentación de un recurso administrativo); o ante un órgano judicial (vía contencioso-administrativa, presentando un recurso contencioso-administrativo).

Finalmente, se concluye que el recurso administrativo se puede definir, como 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.

La Corte Suprema de Justicia (2016), mediante Sentencia N.º 314 ha expresado que según la mayoría de tratadistas los elementos que caracterizan al recurso administrativo son los siguientes:

1. La existencia de una resolución administrativa⁸ que afecte los intereses o derechos del particular administrado, impugnada por el recurrente de amparo.

⁸ Contenido de la Resolución: Encabezado el que indica el número de resolución; Día en que se dictó, mes y año; vistos resulta; Considerandos; Criterios Legales; Por tanto o Resuelve; Firmas; Notificación (arto. 130 del reglamento de la Ley de Municipios (RLM) y a los artos 148 y 149 del CPCN Ley No. 902).

2. La disposición legal que establece el recurso ordinario y que señala a la autoridad administrativa ante las cuales debe interponerse el recurso.
3. El plazo o término del que goza el particular para impugnar la resolución recurrida;
4. Los requisitos formales y los elementos a que debe apegarse el escrito por medio del cual se interpone el recurso administrativo.
5. La existencia del procedimiento al que debe sujetarse el trámite del recurso, con señalamiento del período de pruebas y forma de recibirlas, presentación de alegatos y cualquier otro trámite.
6. La obligación de la autoridad que conoce del recurso de pronunciar la resolución correspondiente conforme a derecho, declarando si se revoca, anula, reforma, modifica o confirma la resolución impugnada.

Se considera que los elementos antes detallados son de necesario e ineludible cumplimiento para ocurrir a la vía jurisdiccional a través del recurso de amparo o mediante la demanda de lo contencioso administrativo, pues no puede admitirse un recurso ordinario y menos un amparo si el que lo interpone no demuestra el agravio, interpone un recurso inexistente en la legislación correspondiente, o existiendo lo hace fuera del plazo, porque inmediatamente se pasaría al ámbito de los actos administrativos consentidos o consumados. Consecuentemente, el cumplimiento de los elementos del 1º al 5º son de suma importancia, por cuanto el 6º elemento la misma ley de la materia o en su caso la Ley N.º 350, artículo 2, numeral 19, establece lo relativo al silencio de la autoridad administrativa, sea este silencio negativo o positivo.

Asimismo, González Pérez (El derecho a la tutela jurisdiccional, 2001, pág. 119) destaca lo siguiente: «Elemental garantía impuesta por el Principio de Tutela Judicial Efectiva es que el ciudadano sepa cuándo, cómo y ante quién debe demandar tutela».

Es por ello que la ley castiga no solo el no uso o no empleo de los remedios ordinarios que ella misma concede para la impugnación del acto reclamado, sino que también castiga el mal uso o mal empleo que de los mismos haga el recurrente (Corte Suprema de Justicia. Sala de lo Constitucional, 2000).

El uso adecuado de los recursos administrativos conlleva al agotamiento de la vía administrativa, la cual no constituye un fin en sí mismo, sino como la doctrina lo señala es el vehículo para:

7. Otorgar a la Administración el privilegio de no ser demandada sin aviso previo;
8. dar oportunidad de corregir los errores a la luz de las observaciones que formula el particular;
9. evitar que la Administración sea llevada a juicio por decisiones de órganos inferiores tomadas sin debida deliberación;
10. reducir el número de casos que llegan a la instancia judicial mediante el mecanismo de recurso administrativo;
11. respetar la independencia de la Administración evitando interferir prematuramente en su proceso decisorio;
12. permitir investigar, registrar y evaluar los hechos aplicando conocimientos técnicos especializados y facilitando así la revisión judicial.

De lo anterior se puede concluir que el agotamiento de la vía administrativa, a través del uso de los recursos administrativos ordinarios, pasa indefectiblemente por el respeto al Principio de Tutela Judicial Efectiva, entendida no solo como el derecho de acceder a las instancias administrativas preestablecidas, especializadas o al juez natural, sino como el derecho a una justicia pronta y cumplida, con resoluciones que se dicten en tiempo, sin dilaciones indebidas, bajo plazos razonables, con el debido derecho de audiencia a las partes, y que se ejecuten las resoluciones dentro de los plazos a fin de garantizar y hacer efectiva la **cosa juzgada**, la certeza jurídica y el **debido proceso**.⁹

En cambio, no habrá tutela judicial efectiva si el debido proceso implica una verdadera peregrinación de laberintos procesales administrativos interminables, ajenos al juez natural especializado, y que lejos de ser “una justicia pronta y cumplida” aumenten sus costes, tiempo e instancias, lo cual representa inseguridad e incertidumbre jurídica tanto para el administrado como para la Administración, rozando incluso con el principio de economía o

⁹ El debido proceso es una garantía constitucional que tutela los derechos individuales, básicos e inalienables que ostenta toda persona en un proceso administrativo.

celeridad procesal y con los elementos y fines del agotamiento de la vía administrativa señalados.

Las generalidades abordadas anteriormente sobre los recursos administrativos permiten retomar el tema de interés que son los recursos en materia tributaria municipal, teniendo como referencia lo contemplado en los artículos 40 y 41 de la Ley 40 (Asamblea Nacional, 2013).

El artículo 40 de la precitada Ley de Municipios establece que los pobladores que se consideren agraviados por actos y disposiciones del alcalde podrán impugnarlos mediante la interposición del recurso de revisión ante él mismo, y de apelación ante el Concejo Municipal. También podrán impugnar las decisiones del Concejo Municipal mediante la interposición del recurso de revisión. En ambos casos, la decisión del Concejo agota la vía administrativa.

El plazo para la interposición del recurso de revisión, en ambos casos, será de cinco días hábiles más el término de la distancia¹⁰, contados a partir de la notificación del acto o disposición que se impugna. La resolución deberá dictarse en un plazo máximo de treinta días, en el caso del alcalde, y de cuarenta y cinco días, en el caso del Concejo.

El plazo para interponer el recurso de apelación será de cinco días hábiles más el *término de la distancia*, contados a partir de la notificación, y el Concejo deberá resolver en un plazo máximo de treinta días. Agotada la vía administrativa, podrán ejercerse los recursos judiciales correspondientes.

Los recursos interpuestos y no resueltos en los términos establecidos en los párrafos anteriores, se entenderán resueltos a favor de los recurrentes.¹¹

¹⁰ La figura del término de la distancia ya no existe por cuanto la ley que contemplaba su forma de cómputo (Arto. 29 del Código de Procedimiento Civil de Nicaragua que entró en vigencia el primero de enero de 1906) ha sido totalmente derogada por el *Código Procesal Civil de la República de Nicaragua* mediante el numeral 1) del artículo 881, y es que este último código no contempla dicha figura.

¹¹ Quien interpone o mantiene el recurso (es decir el contribuyente agraviado).

LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS EN MATERIA TRIBUTARIA MUNICIPAL SERÁN ESTABLECIDOS EN LA LEY DE LA MATERIA¹²

El artículo 41 de la Ley N.º 40 (Asamblea Nacional, 2013), establece que con la interposición de los recursos administrativos regulados en el artículo 40 de la Ley de Municipios, podrá solicitarse la suspensión de la ejecución del acto o disposición impugnada en los casos siguientes:

1. Cuando se trate de algún acto que de llegar a efectuarse, haga materialmente imposible restituir al quejoso el goce del derecho reclamado;
2. cuando sea notoria la falta de competencia de la autoridad, funcionario o agente contra quien se interpusiese el recurso; y
3. cuando el acto sea de aquellos que ninguna autoridad pueda ejecutar legalmente.

La suspensión será atendida cuando concurren las siguientes circunstancias:

1. Cuando la suspensión no cause perjuicio al interés general ni sea contraria a otras disposiciones de orden público;
2. cuando la ejecución pudiera llegar a causar daños y perjuicios al agraviado y estos fueren de difícil reparación; y
3. cuando el recurrente otorgue garantía suficiente para reparar el daño o indemnizar los perjuicios que la suspensión pudiese causar a terceros, si el recurso administrativo fuese declarado sin lugar.

En el caso de los mecanismos y actuaciones administrativas que no están contempladas en los Planes de Arbitrios Municipales, se debe aplicar la legislación común en materia procesal. Por ejemplo, la forma de computar los tiempos en las contestaciones de los recursos o de las notificaciones se debe aplicar la Ley 902, ya que esta ley constituye legislación supletoria¹³ (Asamblea Nacional, 2015).

¹² Se refiere al recurso especial de objeción (Párrafo final del arto. 40 de la Ley No. 40 y arto. 63 del Decreto 455). No existe plazo definido para la respectiva contestación de la Alcaldía.

¹³ Arto. 3 de la Ley 902 *Código Procesal Civil* de la República de Nicaragua Supletoriedad: Este Código constituirá legislación supletoria para aquellas materias que no cuenten total o parcialmente con normativa procesal.

RECURSOS EXTRAORDINARIOS

Se refieren a los medios legales de ejecutar un reclamo ante una autoridad judicial fuera del ámbito administrativo, pero que deviene de un acto administrativo emanado por autoridad que en teoría violenta el principio de legalidad o los derechos constitucionales de la persona que se considera agraviada. Este sirve de medio legal para solucionar definitivamente o parcialmente un agravio o queja que no ha podido resolverse por sí mismo en la vía ordinaria municipal a través de los recursos ordinarios administrativos municipales y que las partes buscan como alternativas para resolver por otras vías.

Los tipos de recursos extraordinarios son los siguientes:

- Trámite de mediación previo para abrir la vía judicial con acción de ejecución forzosa de títulos no judiciales;
- recurso de amparo;
- recurso por inconstitucionalidad;
- recurso por inconstitucionalidad en el caso concreto;
- demanda contenciosa administrativa.
- acción de ejecución forzosa de títulos no judiciales.

INFORMES

Los informes o dictámenes son declaraciones de juicio emitidas por un órgano dotado de especiales conocimientos en la materia sobre la que se emite, que tienen como finalidad asesorar al órgano decisor al respecto y contribuir al acierto de su decisión (Navarro Medal, 2019).

PRUEBA

El doctor Navarro (*Derecho Administrativo Nicaragüense*, 2019), denomina la prueba como la actividad de instrucción dirigida a comprobar la veracidad de los hechos que han sido introducidos en el procedimiento y que van a servir, en consecuencia, de base a la resolución del mismo.



La finalidad última de la tramitación de un procedimiento administrativo es, como ya sabemos, que en un determinado momento el órgano competente pueda tomar una decisión que resuelva la cuestión planteada en el mismo.

Toda la fase de instrucción tiene, en consecuencia, un carácter puramente instrumental, en cuanto no tiene otro sentido que traer al procedimiento los datos necesarios para adoptar esa decisión. Ahora bien, no se puede dar satisfacción a esa funcionalidad mediante la simple introducción de datos al procedimiento, pues es preciso, además, comprobar su veracidad. A dicha tarea se da cumplimiento a través de la prueba.

En el procedimiento administrativo, como se sabe, no están en juego meros intereses privados, pues junto a estos va a estar siempre presente el interés público. Rige, por ello, en el mismo, el principio de oficialidad de la prueba, que determina que el órgano administrativo está obligado a desarrollar la actividad probatoria necesaria para su esclarecimiento y resolución, sin necesidad que esta sea excitada por los interesados.

Esto no impide, obviamente, que los interesados puedan proponer, igualmente, la práctica de cuantas pruebas estimen precisas, que deberán ser practicadas siempre que sean relevantes y pertinentes, pues en caso contrario puede darse lugar a una indefensión determinante de la invalidez del procedimiento.

Asimismo, en la Ley N.º 350 (Ley N.º 350, Ley de Regulación de la Jurisdicción de lo Contencioso - Administrativo, 2000) se establece que la prueba deberá referirse, directa o indirectamente, al objeto de la averiguación y ser útil para descubrir la verdad y que el tribunal podrá limitar los medios de prueba ofrecidos para demostrar un hecho o una circunstancia siempre que resulten manifiestamente superabundantes, repetitivos o notorios.

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

En conclusión, el cumplimiento tributario municipal es de suma importancia para el desarrollo de la población en todas las esferas de su vida cotidiana, ya que las recaudaciones de los diferentes tributos están destinadas a financiar las obras de progreso de los gobiernos locales, que a su vez inciden positivamente en el desarrollo económico local, incluyendo la protección del medioambiente.

A manera de recomendación se debe considerar lo siguiente en el proceso de fiscalización o inspección municipal:

1. Durante el proceso de fiscalización se debe cumplir con todos los requerimientos de información que soliciten las autoridades municipales a través de sus auditores tributarios.
2. El hecho de tener totalmente desactualizada la contabilidad puede ser sujeto de multas.
3. Para cada alegato, se debe presentar las pruebas documentales correspondientes con copias debidamente certificadas que incluyan los argumentos jurídicos.
4. Para tales efectos, es importante redoblar esfuerzos del personal para que recaben la documentación suficiente y apropiada de manera oportuna.
5. Cuando sea aplicable emitir el poder especial que supone la disponibilidad de la persona debidamente facultada para actuar en el proceso administrativo.
6. En materia municipal es importante separar ingresos y gastos vinculados al municipio, del resto. Para ello podrá ser oportuno obtener certificaciones de contadores públicos autorizados que confirmen ciertas partidas que comprenden la totalidad de registros pertinentes. No presentar registros especiales o llevarlos con atraso en el asiento de las operaciones efectuadas, o no presentarlo cuando sea requerido por las autoridades municipales, será sujeto de sanción o multa.
7. Al iniciar la vía administrativa, a través de los recursos se incluye como antecedente un resumen del proceso de fiscalización, desde la notificación inicial hasta el reparo (Acta Informativa Final). Se debe organizar las distintas comunicaciones (manejar un expediente); en particular, aquellas que reflejen el cumplimiento de requerimientos



hechos por los auditores por parte de la empresa (contribuyente que puede ser persona natural o jurídica).

8. Conviene abocarse a los especialistas en la materia como contadores públicos autorizados y abogados litigantes en materia tributaria municipal.
9. La falta de declaración, ocultamiento y no pago de los tributos municipales conlleva a multas del 100% del valor de los mismos.
10. La prescripción de los tributos municipales puede ser interrumpida con las respectivas gestiones de cobro debidamente notificadas al contribuyente.
11. Ante cualquier vacío en la legislación municipal por falta de una normativa procesal la Ley supletoria será la Ley N.º 902 o *Código Procesal Civil de la República de Nicaragua*.

CUANDO UNA ALCALDÍA DISTINTA AL MUNICIPIO DE MANAGUA NO TIENE UN ÁREA DE FISCALIZACIÓN SE PODRÁ CONSIDERAR LO SIGUIENTE:

1. Realizar un diagnóstico del área de tributaria que recopile al menos la siguiente información:

- a) Datos generales del municipio.
- b) Datos generales del área, tales como nombre y cargo del responsable, perfil profesional, cantidad de servidores públicos que laboran en el área (permanentes y transitorios), años de experiencia en el cargo del personal y capacitaciones recibidas).
- c) Valorar la contratación de un asesor legal tributario.
- d) Información sobre la contratación de empresas o auditores externos para realizar auditorías tributarias (cantidad de auditoría realizadas, montos determinados en las mismas, montos recuperados en vía de reparos tributarios, monitoreos realizados a estas auditorías, contratos, expedientes e informes, honorarios vs. recuperación).
- e) Valorar todo lo relacionado a la normativa tributaria (ordenanza) en cuanto a su vigencia (año de publicación), divulgación, identificar de forma general vacíos y/o vicios en la ordenanza, si ha sido impugnada, etc.

- f) De ser el caso, recopilar toda la información relacionada con el *software* utilizado para la administración del sistema tributario (capacidad instalada, entidades que dan asistencia técnica, usuarios, manuales, etc.)
- g) Especificar datos generales de la tributación municipal (número de contribuyentes por cada tributo, cuota fija o retenedores, exonerados o no, declarantes foráneos, existencia de un registro del contribuyente, potencial tributario de todo el municipio, cartera morosa, relación de matriculados del año en curso versus los del año anterior, control documentado sobre las bajas de negocios así como de arreglos de pago, existencia de instituciones de microfinanzas y bancos, existencia de procesos de cobro en la vía administrativa y judicial y los montos, recuperados, censo y caracterización de la industria, puestos de bolsa en el municipio, permisos de construcción aprobados en años anteriores, embargos etc.).

2. Crear el área de fiscalización que contemple lo siguiente:

- a. Estudiar cada caso apegado a todo lo establecido en la Ley N.º 502 o Ley de Carrera Administrativa Municipal y su respectivo Reglamento, Manual de Organización de Funciones, Manual de Cargos y Funciones y demás Lineamientos y Políticas en materia de carrera municipal.
- b. Someter a conocimiento y aprobación la actualización de los manuales desactualizados y/o agregar nuevas reformas, así como el organigrama funcional de la Alcaldía.
- c. Para el ingreso del personal nuevo se deberá considerar las competencias profesionales de acuerdo con el perfil requerido para el cargo.
- d. Seleccionar al personal de acuerdo con los requisitos exigidos en el Manual de Clasificación de Cargos y considerando los impedimentos legales.
- e. Contar con un programa de inducción para que el personal nuevo o promocionado conozca sus atribuciones, derechos y obligaciones sobre la unidad administrativa en la cual laborará.
- f. Se debería retribuir al (los) servidor (es) que ostentará el nuevo cargo con un sueldo acorde con la escala salarial definida en el Manual de Clasificación de Cargos.



- g. Evidenciar que el nuevo personal conozca su compromiso de actuar bajo principios éticos, de honestidad, profesionalismo, rectitud, oportunidad, que debe observar las disposiciones legales que rigen su actuación; y, que están obligados a realizar sus funciones sin buscar o recibir otros beneficios personales (formularios de compromiso).
- h. Cumplir con las disposiciones legales vigentes en materia de Seguridad Social.
- i. El nuevo servidor público y/o quien haya sido promocionado no debe contar con más de un empleo remunerado por el Estado, con excepción de los casos previstos en la Ley N.º 438 Ley de Probidad de los Servidores Públicos.
- j. La Alcaldía puede coordinar esfuerzos con las instituciones pertinentes para este tipo de asesoramiento técnico, tales como: el Instituto Nicaragüense de Fomento Municipal (INIFOM), la Asociación de Municipios de Nicaragua (AMUNIC) y la Carrera Administrativa Municipal (CAM).

REFERENCIAS

- Asamblea Nacional. (2000). Ley N.º 350, Ley de Regulación de la Jurisdicción de lo Contencioso - Administrativo. Managua, Nicaragua: La Gaceta Diario Oficial N.º 140 y 141 del 25 y 26 de julio de 2000.
- Asamblea Nacional. (2009). Ley N.º 681, Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y del Sistema de Control de la Administración Pública y Fiscalización de los Bienes y Recursos del Estado. Managua, Nicaragua: La Gaceta Diario Oficial N.º 113 del 18 de junio de 2009.
- Asamblea Nacional. (2013). Ley N.º 40, Ley de Municipios con Reformas Incorporadas. Nicaragua: La Gaceta Diario Oficial N.º 6 del 14 de enero de 2013.
- Asamblea Nacional. (2014). Constitución Política de Nicaragua con sus reformas. Managua, Nicaragua: La Gaceta, Diario Oficial N.º 32 del 18 de febrero de 2014.
- Asamblea Nacional. (2015). Ley N.º 902, Código Procesal Civil de la República de Nicaragua. Managua, Nicaragua: La Gaceta Diario Oficial N.º 191 del 9 de octubre de 2015.

- Avilés Bermúdez, H., Moreno Flores, B. L., Unger, J., & Zúniga Sánchez, V. (Edits.). (2010). Guía de Aplicación de las Normas de Control y Fiscalización Municipal. Managua: Contraloría General de la República de Nicaragua.
- Bravo, A. (2004). Apuntes básicos de derecho municipal nicaragüense. Managua: Asociación de Municipios de Nicaragua.
- Contraloría General de la República. (19 de agosto de 2020). Guía Especializada para la Implementación del Control Interno en los Municipios de Nicaragua. Managua, Nicaragua.
- Contraloría General de la República de Nicaragua. (2017). Normas de auditoría gubernamental de Nicaragua (NAGUN) (Primera ed.). Managua, Nicaragua: Impresiones Arca, S.A.
- Corte Suprema de Justicia. Sala de lo Constitucional. (11 de diciembre de 2000). Sentencia N.º 238. Managua, Nicaragua.
- Corte Suprema de Justicia. Sala de lo Constitucional. (22 de junio de 2016). Sentencia N.º 314. Managua, Nicaragua.
- Duarte González, J. A. (2020). Gestión financiera municipal / Diagnosticando las finanzas de nuestra Alcaldía. Juigalpa, Nicaragua: Editorial Académica Española.
- Espinoza Z., B., Bravo, A., Gaitán R., R., & Aguirre R., R. (2003). Base Jurídica. Guía Metodológica para la aplicación de la fórmula de la distribución de la Ley de Transferencias Presupuestarios a los Municipios, 22.
- Ferrando, I., R. Martínez, P., Ábalos, G., Buj Montero, M., Pérez Hualde, A., & Correa, J. (1996). Manual de Derecho Administrativo (1º Edición ed.). Buenos Aires, Argentina: Depalma.
- González Pérez, J. (2001). El Derecho a la tutela jurisdiccional (3ª Ed. ed.). Madrid, España: Cívitas.
- Navarro Medal, K. M. (2019). Derecho administrativo nicaragüense. Managua, Nicaragua.
- Presidencia de la República de Nicaragua. (1989). Decreto N.º455, Plan de Arbitrios Municipal. Managua, Nicaragua: La Gaceta Diario Oficial, N.º 144 del 31 de julio de 1989.
- Presidencia de la República de Nicaragua. (1991). Decreto 10-91, Plan de arbitrios del Municipio de Managua. Managua, Nicaragua: La Gaceta, Diario Oficial N.º 30 del 12 de febrero de 1991.



MEMORIA

- Presidencia de la República de Nicaragua. (1997). Decreto 92-57, Reglamento a la Ley de Municipios con sus reformas. Managua, Nicaragua: La Gaceta N.º 171 del 08 de septiembre de 1997.
- Ramírez Londoño, M. (1995). Manual del Instructor en Gerencia Financiera Municipal. Quito, Ecuador: IULA/CELCADEL.

PRUEBA PERICIAL CONTABLE EN LOS DELITOS TRIBUTARIOS EN NICARAGUA

«Pagar impuestos es el precio de vivir en una sociedad civilizada» (Holmes, 2020)

Marcio Antonio Toruño Balladares
Miembro del Colegio de Contadores Públicos de Nicaragua
Contador Público Autorizado N.º3657
Asesor contable y fiscal independiente
CPA-CCPN AMº073-2020 MINED
CCPN-PLA/FT/FP-461-2019 Sujeto Obligado
PCF-CCPN/007/MT/3657/1/2021 Perito contable forense
Correo: marcio.toruno.3657@ccpn.org.ni

RESUMEN

Nicaragua desde el año 2001 (Uniformidad en la estructura del Informe pericial en el campo penal, 2021) reformó su sistema judicial inquisitivo por un acusatorio, por consiguiente, toda amenaza o daño al patrimonio fiscal del Estado mediante el incumplimiento doloso de las obligaciones tributarias, podrá determinarse de conformidad con lo establecido en la legislación penal vigente de Nicaragua como «delito tributario». Por tal razón, todo aquello que aporte «luz» sobre un hecho en concreto o controversia se le denomina «prueba pericial». El objetivo de este trabajo es demostrar cómo el dictamen contable es una prueba pericial contundente dentro del proceso judicial ante una acción u omisión del contribuyente el cual es acusado por delito tributario en Nicaragua. Este estudio es de tipo documental, descriptivo y deductivo, en el cual se hizo uso de información de fuentes secundarias como son las leyes vigentes en el país. Por lo anteriormente expuesto, se concluye que el dictamen contable un elemento de prueba pericial contundente para formar convicción psicológica y racional al juez.

Palabras claves: *Delito tributario, prueba pericial contable y sistema acusatorio*

INTRODUCCIÓN

Históricamente el juzgador es un especialista en la carrera profesional del Derecho y menciono lo del tiempo porque en la actualidad los profesionales que imparten justicia también tienen otra carrera profesional que no es Contabilidad, usualmente a excepción de algunos, por ende la principal dificultad de un juez es leer e interpretar correctamente unos estados financieros básicos, analizar un dictamen de auditoría o un informe contable, razón por la cual las partes involucradas en el proceso ofrecen como prueba documental una pericia contable o comúnmente llamado «peritaje contable», para que un experto en la materia y con suficiente credibilidad e idoneidad pueda explicar, aclarar, fundamentar y disertar información para lograr el convencimiento del juzgador sobre la existencia o inexistencia de los hechos alegados por las partes.

Durante el proceso de valoración de las pruebas periciales es necesario que el juzgador realice de forma conjunta, un examen objetivo, subjetivo y concreto de esta prueba, sin infravalorarla o sobredimensionarla para fundamentar su veredicto con razonamiento.

Primero, se debe realizar una evaluación objetiva de la prueba. Esta labor significa:

- a. Analizar si el perito aplicó correctamente la teoría, los principios y los métodos de su disciplina o área de conocimiento. Aquí los sujetos procesales tienen una participación activa en la actuación y contradicción de la prueba pericial; por ejemplo, a través del ofrecimiento de pericias de las partes que evalúen los criterios técnicos o los métodos utilizados por el experto y si estos fueron los más idóneos y correctos.
- b. Identificar el margen de error de los resultados de la pericia actuada. Cuanto más bajo sea el margen de error, más confiable es la prueba y, por ende, mayor el valor probatorio que puede otorgársele. Aquí también debe considerarse la temporalidad de la prueba actuada, pues mientras más próxima sea al hecho que se evalúa mayor puede ser su valor.

Segundo, debe realizarse una evaluación subjetiva de la pericia, donde se analiza si la actuación del perito fue veraz, competente y relevante.

Tercero, debe analizarse la concreción del informe pericial. Aquí es necesario advertir si la prueba es clara en cada uno de los aspectos que la sustentan (identificación de la data, objeto

de la pericia, cuantía y tiempo), para que el dictamen pericial sea contundente y minucioso para convencer al juez de la verdad material sobre el delito tributario que se juzga.

El objetivo es demostrar cómo el dictamen contable es una prueba pericial dentro del proceso judicial ante una acción u omisión del contribuyente el cual es acusado por delito tributario en Nicaragua. Este estudio es de tipo documental, descriptivo y deductivo, en el cual se hizo uso de información de fuente secundaria como son las leyes vigentes en el país.

De acuerdo con la M.Sc. Jessica Florez Páiz, el Derecho Procesal Penal (Régimen Jurídico sobre el Perito Contable en procesos penales en Nicaragua) es el que regula el proceso penal actual, es el medio o instrumento necesario ordenado por el legislador para que los jueces puedan perseguir y castigar los delitos y las faltas.

La finalidad del proceso penal es investigar la verdad material, es decir lo que realmente ha ocurrido, para obtener siempre una sentencia justa y castigar al auténtico culpable o absolver al verdaderamente inocente.

Principios del proceso penal

- Debido proceso
- legalidad
- principio acusatorio
- oportunidad
- proporcionalidad
- única persecución
- probatorio
- presunción de inocencia
- libertad probatoria
- licitud de la prueba

Para que se pueda tipificar una acción u omisión como un delito tributario, se tiene que demostrar a través de los medios de prueba.

Los medios de prueba son los instrumentos mediante los cuales se incorporan al proceso las fuentes de prueba. También se puede agregar que los medios de prueba son los soportes que permiten al juez ilustrarse de forma directa o través de personas o documentos, con el fin de dar solución a una controversia.

Algunos ejemplos de medios de prueba son:

- ✓ Interrogatorio entre las partes
- ✓ documentos públicos
- ✓ documentos privados
- ✓ dictamen de los peritos
- ✓ reconocimiento judicial
- ✓ interrogatorio de testigos

Los medios de prueba como todo documento público pueden ser impugnados:

- a) Por inexactos;
- b) por Inauténticos; en cuyos casos se procederá a cotejar o comprobar con los originales;
- c) cuando el contador intervenga en asuntos fuera de su competencia o para lo que no están facultados intervenir (art. 7 Ley N°06) (Gaceta, 1959)

La prueba es un medio de constatación que ayuda al juez al conocimiento del hecho, pero para poder ser prueba legal tiene que tener los siguientes requerimientos:

- 1- Que sean ordenadas por un juez competente;
- 2- que sean obtenidas bajo un sistema técnico de investigación y planeación;
- 3- no haber cometido errores o mala práctica por negligencia o inexperiencia en el momento de la recopilación;
- 4- no deben ser recopiladas de forma maliciosa para incriminar a alguien;
- 5- no debe obtenerse evidencia solo por una de las partes;
- 6- Documentar ampliamente paso a paso los diferentes procedimientos que se llevaron a cabo para la recolección.

Las fuentes de prueba son los hechos de los cuales el juzgador obtiene los conocimientos para los fines del proceso. Surgen antes del proceso, se encuentran fuera del proceso y son llevados al proceso a través de los medios de prueba.

Los órganos de prueba son el testigo o el perito, en otras palabras, las personas físicas portadoras de un medio de prueba ante el juzgador.

La prueba pericial es la que ofrece el perito, quien, a diferencia del testigo, emite un informe sobre un hecho que no presencié, sino que lo conoce por medio de la investigación o del proceso en virtud de los conocimientos técnicos y científicos que posee.

Aspectos de la función de la peritación o prueba por peritos

- Verifica el hecho para lo cual se precisa conocimientos científicos, técnicos o artísticos que no pertenecen a la cultura común del juez, sus causas y sus efectos.
- Suministrar reglas técnicas o científicas de la experiencia especializada de los peritos para formar la convicción del juzgador sobre tales hechos y para ilustrarlo para que lo entienda mejor.

Para el Peritaje es necesario poseer conocimientos especiales en alguna ciencia, arte, técnica o materia para conocer o para apreciar un elemento de prueba; el juez podrá admitir la intervención de un perito en el juicio para que exprese su opinión sobre el punto en cuestión. El peritaje se practica a través de la declaración del profesional que directamente haya realizado la evaluación.

La prueba pericial contable la emite un perito contable de las partes o un perito judicial. Este es el informe que emite un contador público autorizado (CPA), con el carácter de perito en la materia, a través del cual rinde una opinión precisa y fehaciente sobre aspectos de carácter monetario y financiero dentro del ámbito contable. El valor de la prueba pericial contable depende de su licitud y de la forma de incorporación en el juicio.

Participación de los CPA en procesos penales en Nicaragua:

Como medio probatorio (prueba pericial) tiene tres posibilidades de participación:

- a. Perito privado: dictamen contable se elabora previamente y se aporta al proceso «necesariamente con la demanda» o con la contestación.
- b. Perito judicial: se propone la prueba pericial contable en los escritos de demanda o contestación y se propone el perito judicial o se le pide al juez que lo nombre.
- c. Para refutar el dictamen de la contraparte.

Leyes que regulan el ejercicio del contador público

Ley para el Ejercicio de Contador Público, Ley N.º 6. art. N.º 9: Exige el nombramiento únicamente de CPA para ejercer como peritos.

Reglamento de la Profesión de Contador Público y su Ejercicio (Acuerdo N.º 41 J), art. N.º 39: Los tribunales de justicia civil, penal, etc. deberán nombrar como peritos a un CPA en las actividades que sean necesarios conocimientos especializados de contabilidad.

Los documentos que expidan los contadores públicos en el ramo de su competencia (art. N.º 7 Ley para el Ejercicio del Contador Público), con su firma y sello oficial, tienen valor de documentos públicos (art. N.º 11: Ley para el Ejercicio del Contador Público y art. N.º 37-38 de su Reglamento) y en consecuencia, se tendrán por ciertos los hechos, actos o estado de cosas que consten en los mismos, a los efectos de la sentencia que se dicte, salvo que otros medios de prueba desvirtúen la certeza de lo documentado.

Condición del perito contable:

1. Titulación, Normativas y Estatutos. Art 204 (Nicaragua A. N., 2001) del Código Procesal Penal CPP, siempre que exista reglamentación de la ciencia, quienes sean propuestos como peritos deberán poseer título que certifique sus conocimientos. A petición de la parte, toda persona propuesta como perito deberá demostrar su idoneidad. Para tal efecto, la parte que lo propone la interrogará ante el juez y la

contraparte también podrá interrogarla. Con base en el desarrollo del interrogatorio el juez lo admitirá o no como perito.

2. Técnico en materia de contabilidad (NIIF).
3. Técnico en leyes fiscales y mercantiles (comercio).
4. Experiencia y juicio profesional (fundamenta sus respuestas en normatividad).

Actos de investigación

Son practicados en la fase investigativa, previa al proceso, útiles para la determinación de la existencia o no de algún indicio o elemento de convicción que dé lugar al ejercicio de la acción penal por parte del Ministerio Público o acusador particular.

En las investigaciones pueden aparecer diversos tipos de evidencias como son:

Cuadro N°. 1
Tipos de evidencia

TIPOS DE EVIDENCIA

Testimonial	Entrevistas e interrogatorios.
Documentales	Registros, contratos, entre otros.
Personales o físicas	Surgen de la observación o de la inspección.
Analítica	Cálculos y estimaciones.
Informativas	Soportes electrónicos o informáticos.

La evidencia debe tener los siguientes atributos: legal, objetiva, competente y relevante.

Ahora bien, estas evidencias son recolectadas a través de la implementación de técnicas de auditoría que usualmente utiliza el perito como experto en la materia.

- 1- Técnica de verificación ocular: comparación, observación, revisión selectiva, rastreo;
- 2- técnica de verificación verbal: indagación;

- 3- técnica de verificación escrita: análisis, conciliación, confirmación;
- 4- técnica de verificación verbal: comprobación;
- 5- técnica de verificación física: inspección.

Otras prácticas

- Pruebas selectivas
- muestreo estadístico
- pruebas asistidas por el computador
- síntomas
- intuición
- sospecha

Con las técnicas anteriores se pueden determinar las evidencias para poder elaborar un dictamen pericial; según la licenciada Cinthya Blandón (*Elaboración de Dictamen Pericial contable*, 2021), que de acuerdo con nuestro CPP define a los peritos y el tipo de encargo en el artículo N.º 308: **Peritos**. *Los peritos admitidos serán interrogados inicialmente por la parte que los propuso sobre el objeto del dictamen pericial. La contraparte también podrá interrogarlos. Los peritos responderán directamente a las preguntas que les formulen las partes. Podrán consultar notas y dictámenes, sin que pueda reemplazarse su declaración por la lectura. Al igual que cuando se trata de los testigos y por los mismos motivos, luego de su declaración el perito quedará a la orden del tribunal y a solicitud de parte, podrá ser llamado a ampliar su declaración.*

¿Qué elementos de convicción se necesitan como soporte para la elaboración de un dictamen pericial contable que sirva como prueba?

- Obtención de información financiera del cliente o del acusado;
- escrituras públicas, recibos oficiales de caja, recibos de egresos, cheques, transferencias y comprobantes de diario;
- auditorías e informes contables emitidos por colegas y que estén asociados con el caso;
- entrevistas a contadores y notarios, etc.;
- técnicas especiales de investigación;

- declaraciones tributarias (DGI/DGA);
- información de proveedores y acreedores.

Además del listado mencionado anteriormente, el perito debe de utilizar los medios probatorios que estén a su alcance como son: declaración de parte, el juramento, el testimonio de terceros (testigos), la inspección judicial (videos, fotos, incautación de libros y registros contables y financieros, etc.), los documentos como certificaciones de terceros, los indicios (cuando se aprecian las pruebas siguiendo los principios de sana crítica) y cualquier otro medio, será útil para la formación del convencimiento del juez.

Pero, esta evidencia ¿cómo se debe de manejar?

El perito contable debe de manejar la información en orden, en un expediente o carpeta fiscal, para que se pueda determinar el origen del caso, se pueda clasificar la información, para que haya una adecuada cadena de custodia hasta que existe una cosa juzgada.

Para la existencia jurídica del dictamen pericial se requiere el cumplimiento de los siguientes requisitos:

- Debe ser consecuencia de un encargo judicial y/o fiscal;
- ser personal;
- versar sobre los hechos.
- no cuestionar de puro derecho;
- provenir de un tercero y
- no contener conceptos personales del perito.

Según la licenciada Cinthya Blandón López- (Blandón, Elaboración del Dictamen Pericial, 2021), los peritajes pueden ser:



- a) **Ordinarios:** cuando las evidencias y/o pruebas materiales son sometidas a investigación o análisis técnico criminalístico por primera vez que se elabora el respectivo informe pericial.
- b) **Complementarios:** se realiza por los mismos peritos que realizaron el peritaje ordinario con el objetivo de ampliar y profundizar en el mismo mediante el análisis de lo investigado originalmente. En este caso se requiere solicitar por escrito, señalándose los aspectos que interesa que profundice en la investigación.
- c) **Reiterados:** Se realiza ante dudas existentes en las conclusiones de un peritaje ordinario, expuestas por el solicitante. Se debe solicitar por escrito, señalando los temas que se consideran dudosos y acompañar nuevamente los materiales investigados. Este tipo de peritaje se debe realizar por peritos distintos a los que realizaron el inicial u ordinario.

Una vez claros de los diversos peritajes, se debe tomar en consideración lo siguiente:

- 1) Se debe redactar en primera persona del singular en el dictamen pericial, evitar usar la primera persona del plural o la tercera persona del singular para referirse a uno mismo, como redactor del dictamen.
- 2) Lenguaje técnico-pericial preciso.
- 3) Lenguaje preciso y sin ambigüedades en los informes periciales. Lo que, no solo facilitará el entendimiento, sino que también evidenciará que el experto conoce todos los detalles del caso y que las conclusiones a las que se llega son exactas y razonadas.
- 4) Sea minucioso a la hora de documentar datos sobre investigaciones, hechos, mediciones, etc. La falta de precisión de los datos puede sembrar dudas sobre la veracidad de las conclusiones.
- 5) Evite metodologías poco fiables para la obtención de pruebas, que no puedan permitir seguridad en las conclusiones; documente y referencie cada fuente de los datos obtenidos; justifique cada afirmación incluida en el dictamen pericial; si hace estimaciones, báselas en protocolos oficiales, aceptados o contrastados.
- 6) No use palabras que conlleven referencias absolutas, ya que son difíciles de defender. Como, por ejemplo: completamente, absolutamente, siempre, nunca.

- 7) No exprese opiniones más allá de lo que necesita ser probado, no use, en general, negritas o subrayados, ya que se puede dar a entender que se actúa como defensor de una parte, y puede restar credibilidad al informe pericial.
- 8) Los informes periciales deben ser precisos y las conclusiones a las que se llegan deben estar fundamentadas sobre una base objetiva y sólida.
- 9) Por tanto, cuando el perito expresa sus opiniones, al ser estas eminentemente subjetivas (y por tanto atacables por la otra parte por su propia naturaleza), deben expresarse con el apoyo y justificación de pruebas objetivas y comprobables.
- 10) Si los argumentos esgrimidos son inciertos, vagos y poco contundentes, el juez puede no tenerlos en cuenta.
- 11) Tenga extremo cuidado con el uso de palabras o expresiones que conlleven incertidumbre o duda, como: parece que, podría ser que, aparentemente, creo que, ya que pueden producir en el juez una falta de confianza en el testimonio, por lo tanto es preferible asumir el hecho como verdadero, justificándolo.

Conclusión

El perito contable siempre debe apoyarse en un análisis integral a partir de documentos o informes contables, tablas, gráficos, ratios financieras, videos, fotos, estadísticas, audios, personas, gráficos o tablas visuales que permitan destacar los datos relevantes de la investigación en los informes para presentarlo visualmente ante el juzgador como información que es ilustrativa y relevante desde la integración de la carpeta de investigación.

Una adecuada planificación del trabajo pericial, sumados al conocimiento y experiencia del perito, permitirán que el informe presentado ante el juez otorgue el entendimiento necesario sobre cuestiones técnicas y complejas de las operaciones financieras, de tal manera que las decisiones y fallos emitidos se encuentren ajustados a derecho.

Si un contribuyente o no contribuyente registrado es acusado por delito tributario es porque ha faltado a las prerrogativas de ley, donde cualquier acción y omisión dolosa o imprudente será tipificada como un delito tributario y, por ende, penada.



Para que el juez pueda dar como veredicto adverso al acusado, debió tener un dictamen pericial contable concluyente, es decir que dicho peritaje se convirtió en una prueba fehaciente.

Para la validez de la prueba pericial contable se exige: que la designación como perito haya sido en forma legal, tener capacidad jurídica para desempeñar el cargo, presentarse en forma legal, de manera consciente y libre, que no exista prohibición legal para practicar la prueba, que el perito haya realizado personalmente su trabajo.

El auxiliar de justicia-contador público autorizado deberá elaborar su informe pericial atendiendo, como mínimo, las siguientes declaraciones e informaciones:

La identidad de quien rinde el dictamen y de quien participó en su elaboración, con su dirección, teléfono, identificación; datos que faciliten localizar al perito, la profesión, oficio, arte o actividad especial ejercida por quien rinde el dictamen y personas.

Al rendir su dictamen pericial, deberá conocer el marco legal sobre el cual recae la presentación de la prueba para que esta sea pertinente, conducente y útil al proceso.

Por todo lo mencionado anteriormente, se da por instituida la importancia de la prueba pericial contable para aportar luz en un proceso penal donde se esté juzgando un delito tributario en Nicaragua.

REFERENCIAS

- Alberdi, J. (1853) <https://www.hacer.org/>. Obtenido de <https://www.hacer.org/pdf/sistema.pdf>
- Aparcana, J. (2021). Uniformidad en la estructura del Informe pericial en el campo penal. XV CONVENCIÓN DE PERITOS CONTABLES 2021, (pág. 44). Perú.
- Blandón, C. (2021). «Elaboración de Dictamen Pericial contable» (pág. 31). Managua, Nicaragua: Dossier.
- Blandón, C. (2021). «Elaboración del dictamen pericial» (pág. 31). Managua, Nicaragua: Dossier.

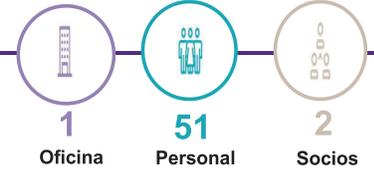
- Flores, J. (2021). «Régimen Jurídico sobre el Perito Contable en procesos penales en Nicaragua» (pág. 44). Managua, Nicaragua: Dossier.
- Flores, J. (2021). «Régimen jurídico sobre el perito contable en procesos penales en Nicaragua» (pág. 44). Managua, Nicaragua: Dossier.
- La Gaceta, D. O. (14 de abril de 1959). <http://legislacion.asamblea.gob.ni>. Obtenido de:
<http://legislacion.asamblea.gob.ni/normaweb.nsf/3133c0d121ea3897062568a1005e0f89/005a11ae921d321f062571780052a1ec?OpenDocument>
- Holmes, O. (16 de 10 de 2020). <https://www.mitributaria.co/>. Obtenido de:
- <https://www.mitributaria.co/los-impuestos-son-el-precio-que-pagamos-por-una-sociedad-civilizada-oliver-wendell-holmes/>
- Nicaragua, A. N. (13 de noviembre de 2001). Normas jurídicas de Asamblea Nacional de Nicaragua. Obtenido de:
[http://legislacion.asamblea.gob.ni/Normaweb.nsf/\(\\$All\)/5EB5F629016016CE062571A1004F7C62](http://legislacion.asamblea.gob.ni/Normaweb.nsf/($All)/5EB5F629016016CE062571A1004F7C62)
- Nicaragua, G. D. (29 de abril de 1967). Acuerdo N.º41 J. • Reglamento de la profesión de contador público y su ejercicio.
- Rodríguez, G. (2021). «Las finanzas, la auditoría forense y el desbalance patrimonial». (pág. 87). Managua, Nicaragua: Dossier.

Gómez & Gómez Consultores Cía. Ltda.

Auditorías | Outsourcing Contable
Abogados Tributaristas | Derecho Empresarial



Los Robles Hotel Colon 2 cuadras al sur ½ cuadra al oeste, Casa N°38.
Correo Electrónico: reygomez170569@gmail.com
Teléfonos: 2299-2065 / 8884-3331.



Servicios

- Auditoría
- Impuestos
- Consultoría
- Outsourcing

Grant Thornton Hernández & Asociados, S. A.
Rotonda El Güegüense
2c. al Oeste, 1c. al Sur
Managua, Nicaragua

T + 505 22662370/22548113
E-mail: gtnic@ni.gt.com
www.grant-thornton.com.ni

“Ya sea que su empresa tenga negocios nacionales o internacionales, Grant Thornton y su red global pueden ayudarle a liberar su potencial de crecimiento”

Humberto J. Hernández A.
Managing partner
T + 505 22662370/22548113
E humberto.hernandez@ni.gt.com



© 2022 Grant Thornton International Ltd. Todos los derechos reservados. Grant Thornton® se refiere a la marca bajo la cual las firmas miembro de Grant Thornton prestan servicios de aseguramiento, fiscales y de asesoramiento a sus clientes y/o se refiere a una o más firmas miembro, según el contexto. Grant Thornton International Ltd (GTIL) y las firmas miembro no son una sociedad mundial. GTIL y cada firma miembro es una entidad legal independiente. Los servicios son prestados por las firmas miembro. GTIL no presta servicios a los clientes. GTIL y sus firmas miembro no son agentes de, y no se obligan entre sí y no son responsables de los actos u omisiones de los demás. GrantThornton.global

LA AGROINDUSTRIA AZUCARERA DE NICARAGUA APORTA IMPORTANTES RECURSOS ECONÓMICOS AL PAÍS

Genera más de **136 mil** empleos directos e indirectos

El azúcar a nivel nacional, ocupa el 4to lugar entre los principales productos de exportación.



Juntos contribuimos al desarrollo del país.



Guerra & Co



Accountants & business advisers

AUDITORIAS

CONSULTORÍA

CONTABILIDAD

IMPUESTOS



Email: guerra@pkfnicaragua.com.ni

Guerra & Co. / Altamira D' Este, Vicky 1c. Norte Managua, Nicaragua. / Apartado Postal PA 96
Tel: (505) 22771797-22771957-88866076

www.pkfnicaragua.com.ni

Guerra & Co is a member of PKF International Limited, an association of legally independent member firms

Deloitte.

Los problemas únicos necesitan soluciones únicas

El futuro pide más de los negocios, con la exigencia de mirar el mundo desde un nuevo punto de vista.

Contacte a nuestros expertos en:
Auditoría y Assurance, Consultoría, Impuestos y Servicios Legales, Asesoría Financiera y Riesgo.

Conozca cómo podemos ayudarle en www.deloitte.com/ni

© 2021. Deloitte & Touche Nicaragua, S.A.



CONECTATE AL MEJOR INTERNET DE NICARAGUA

Claro!

UAM



FACULTAD
CIENCIAS
ADMINISTRATIVAS
& ECONÓMICAS

Impulsa tu
carrera profesional
con nuestra:

Maestría en Auditoría Forense



Docentes especialistas y expertos en auditoría interna, prevención de fraude y detección de delitos económicos.



Programa actualizado en temas de delitos de alta tecnología, lavado de activos y crímenes transnacionales.

+ (505) 2280 9080

dpec@uam.edu.ni

posgrado.uam.edu.ni