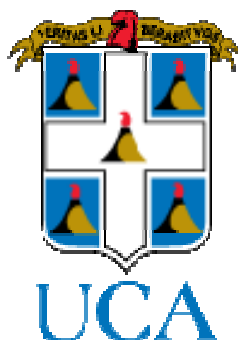


UNIVERSIDAD CENTROAMERICANA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS



La potestad tributaria normativa de la Administración Pública en
materia tributaria

Trabajo investigativo para obtener el título de Licenciada en Derecho

Autor: Br. Eymi Lissette Esquivel Avendaño

Tutor: Dr. Reynaldo Balladares Saballos

Managua, Nicaragua

Febrero 2011

INDICE

INTRODUCCIÓN

OBJETIVOS

CAPÍTULO I. EL PODER TRIBUTARIO

1. GENERALIDADES DEL PODER TRIBUTARIO

1. 1. Evolución Histórica del Poder tributario

1.2. Concepto del Poder Tributario

2. POTESTAD TRIBUTARIA NORMATIVA

2.1. Concepto

2.2. Sujetos de la potestad tributaria normativa

2.2.1. Sujeto activo

2.2.2. Sujeto Pasivo

2.3. Potestad tributaria normativa originaria y derivada

2.4. Niveles de gobierno y su incidencia en la potestad

tributaria normativa

3. POTESTAD DE IMPOSICIÓN

3.1. Concepto

3.2. Sujetos de la potestad de imposición

3.2.1 Sujeto activo

3.2.2. Sujeto pasivo de la potestad de imposición y el sujeto

Pasivo de la obligación tributaria

CAPÍTULO II. LA POTESTAD TRIBUTARIA DE LA
ADMINISTRACIÓN PÚBLICA A NIVEL ESTATAL Y SUS LÍMITES

1. FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO

1.1. Las potestades de la Administración pública

como Fuentes del Derecho tributario

1.1.1. El Reglamento

1.1.2. Circulares y Disposiciones administrativas

2. LÍMITES DE LA POTESTAD TRIBUTARIA DE

LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA ESTATAL

2.1. Principios de Justicia Tributaria

2.1.1. Principio de Legalidad

2.1.2. Principio de Seguridad Jurídica

2.1.3. Principio de Reserva de Ley

2.1.3.1. Evolución Constitucional

2.1.3.2. La Reserva de ley en el Derecho tributario

2.2. Interpretación de las Normas Tributarias

2.2.1. Teorías de la interpretación de la norma tributaria

2.2.1.1. Indubio contra fiscum

2.2.1.2 Indubio pro fiscum

2.2.1.3. Teoría de la Interpretación Económica

2.2.1.4. Interpretación funcional de la norma tributaria

2.2.2. La teoría general de la interpretación

de la norma en el Derecho Tributario

2.2.3. Analogía en el Derecho Tributario

CAPÍTULO III. CONTENIDO Y MANIFESTACIONES DE LA POTESTAD
TRIBUTARIA NORMATIVA DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA
A NIVEL ESTATAL

1. LA POTESTAD REGLAMENTARIA DEL PODER

EJECUTIVO EN MATERIA TRIBUTARIA

1.1 La División de Poderes como fundamento para la

existencia de la potestad reglamentaria del Poder Ejecutivo

1.2. Origen de la Potestad reglamentaria del Poder Ejecutivo

1.3. Naturaleza Jurídica del Reglamento

1.4. El Reglamento

1.4.1. Titular de la potestad Reglamentaria

1.4.2. Límites de la Potestad Reglamentaria

1.5. Distinción entre Reglamento y actos administrativos

2. LA POTESTAD NORMATIVA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

2.1. Administración Tributaria

2.2. Disposiciones administrativas

2.3. Consultas en materia tributaria

2.3.1. El acto administrativo

2.3.2 La consulta tributaria es un acto administrativo

CONCLUSIONES

RECOMENDACIONES

LISTA DE REFERENCIAS

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo investigativo tiene la finalidad de realizar un análisis del Poder Tributario conferido a la Administración Pública en sus distintas modalidades, la Constitución Política de la República de Nicaragua y las demás leyes vigentes en el país han configurado el ejercicio del Poder Tributario otorgándole facultades específicas a los distintos Poderes del Estado.

El reconocimiento de estas facultades y de los Principios de Justicia Tributaria por la Constitución Política forman el escudo protector del contribuyente frente al Estado ante las posibles trasgresiones a sus derechos.

El Poder tributario doctrinariamente está dividido en razón de las distintas facultades que este conlleva, así, corresponde por mandato Constitucional a la Asamblea Nacional la potestad tributaria normativa de manera absoluta, y a los distintos órganos de los niveles de Gobierno la potestad de imposición para el recaudo de los tributos previamente establecidos en una ley de la República.

El Principio de Legalidad y Reserva de Ley absoluta delimitan el campo de actuación de la Administración Pública en el uso de sus facultades, reservando la creación de tributos única y exclusivamente al Poder Legislativo en la figura de la Asamblea Nacional, correspondiendo al Poder Ejecutivo otro tipo de facultades normativas.

El Poder Ejecutivo se encuentra facultado por la Constitución Política para la emisión de Reglamentos en materia tributaria, sin embargo, de acuerdo al Principio de Jerarquía Normativa, estos se encuentran limitados a desarrollar lo establecido en la ley sin poder regular más allá de lo preceptuado en la misma. El

La potestad normativa de la Administración Pública en materia Tributaria

actual sistema jurídico, reconoce a los Reglamentos como fuentes del Derecho Tributario que una vez promulgados pasan a integrar el ordenamiento jurídico del país.

La Administración tributaria en la figura de la Dirección General de Ingresos, ha sido facultada para la emisión de disposiciones administrativas con carácter vinculante para los contribuyentes y responsables, disposiciones que deben ser delimitadas en el ámbito de las competencias propias del órgano que la emite.

De igual forma corresponde a este órgano la facultad de dar respuesta a las consultas que los contribuyentes realicen en un caso concreto, nuestro Código tributario establece que se tratan de actos administrativos, por lo cual en el presente trabajo investigativo abordaremos los elementos característicos de los actos administrativos para establecer si las consultas en materia tributaria se tratan de verdaderos actos administrativos o no.

OBJETIVOS

Objetivo General:

- Análisis Jurídico de las distintas potestades normativas de la Administración Pública en materia tributaria.

Objetivos específicos

- Definir el Poder Tributario dentro de nuestro sistema jurídico e Identificar los titulares del mismo.
- Determinar los Principios de Justicia Tributaria reconocidos Constitucionalmente que sirven de límite al ejercicio del Poder Tributario.
- Distinguir las distintas potestades normativas conferidas al Poder Ejecutivo y la Administración Tributaria.

CAPÍTULO I. EL PODER TRIBUTARIO

1. GENERALIDADES DEL PODER TRIBUTARIO

1. 1. Evolución Histórica del Poder tributario

Resulta verdaderamente imprescindible antes de hablar del Poder Tributario dejar marcadas algunas pautas de su evolución a lo largo del tiempo, puesto que depende de la misma la concepción que hoy la doctrina sostiene como válida en cuanto a esta materia. Durante largo tiempo ha sido discutida la competencia para establecer tributos entre los distintos órganos que conforman el Estado y es por tal razón que este tema resulta tan importante a efectos de dejar definido claramente quién posee el poder tributario en cada una de sus manifestaciones, tanto en la creación o derogación de tributos, como en la aplicación del tributo de manera concreta.

Existen algunos datos históricos que brevemente nos pueden dar una idea de los distintos cambios que ha sufrido a lo largo del tiempo el poder tributario, como sostiene Martín Queralt, Lozano Serrano & Póveda Blanco (2009) la idea surge desde las Asambleas medievales como primeras instituciones de carácter parlamentario, en las que se evaluaba principalmente las peticiones de subsidios hechas por los Monarcas. Posteriormente con el Constitucionalismo en el siglo XIX se convierte en competencia del Parlamento el establecimiento de tributos y la aprobación de presupuestos estatales, y así pasa a manos de la administración reglada la facultad de aplicar y hacer efectivo los tributos. En España con la

Constitución de 1978, se instauran una serie de principios materiales vinculantes para la actividad legislativa en materia financiera.

A como continúa el mismo autor pronunciándose, al culminar el proceso histórico que tuvo su inicio en la imposición de tributos a aquellos pueblos vencidos en los conflictos bélicos, se tiene como resultado el establecimiento de tributos de manera ordenada y conforme al Derecho vigente por parte del Parlamento.

Abbamonte sostiene:

Tradicionalmente la concentración de la potestad tributaria en una sola mano a implicado abusos notables, así que se ha presentado una larga evolución constitucional para distinguir competencias y regular procedimientos que tenderían a realizar un sistema jurídico más o menos equilibrado de recaudo y, con éste, una cierta garantía para quienes están sometidos a la autoridad. (2009, p. 159).

Es sumamente importante superar la antigua idea de que el Estado mediante la imposición de tributos se encuentra en una situación de supremacía y preeminencia respecto de los contribuyentes quienes por consiguiente se encontraban sujetos al Estado en una posición de inferioridad. A como sostiene Priego Álvarez (2008), dentro de un Estado de Derecho, el Estado se encuentra tajantemente limitado a desarrollar solamente las competencias de índole tributaria que le han sido atribuidas constitucionalmente.

1.2. Concepto de Poder Tributario

Para iniciar a hablar del poder tributario y el ejercicio del mismo es necesario hacer mención de las concepciones que la doctrina tiene en esta materia y dejar claramente definida la posición de la que ha gozado en este tema la administración tributaria.

Para Calvo Ortega el Poder tributario es "una posición jurídica abstracta y permanente que tiene diversas manifestaciones concretas y limitadas: establecimiento de tributos y un conjunto de potestades de naturaleza heterogénea: reglamentaria, de interpretación, de inspección (investigación), de organización, de decisión de pretensiones." (1997, p. 128)

Martín Queralt, Lozano Serrano, Tejerizo López & Póveda Blanco establece que "El poder tributario no es sino el haz de facultades o potestades de que gozan los entes territoriales, representativos de intereses primarios, para establecer un sistema de ingresos" (2008, p. 148).

Como hemos podido ver existen diversas teorías sobre la potestad tributaria, todas aceptadas y válidas, como la sostenida por Albert Hensel quién establece que "la palabra poder tributario designa, de acuerdo con la moderna concepción del Estado, la soberanía estatal aplicada a una concreta materia de la actividad estatal: la imposición" (2005, p.107), así mismo Calvo Ortega sostiene que "el poder tributario es un conjunto de potestades atribuidas por el ordenamiento a determinadas instituciones públicas (Parlamento y Poder Ejecutivo) y entes públicos territoriales cuya concreción depende de la organización política territorial del Estado mismo" (1997, p. 123)

De acuerdo con Martín Queralt, Lozano Serrano, Tejerizo López & Póveda Blanco:

"La imprecisión de que está dotada la posición de la administración en el ámbito tributario, ha venido propiciada por varios factores. De una parte, por la no diferenciación entre el Estado legislador o fuente del derecho, la administración titular de potestades normativas y esa misma administración como titular de un amplio haz de derechos y situaciones jurídicas ante el administrado, contribuyente o no." (2008, p. 141)

Si no se dejan marcados en el Ordenamiento Jurídico de un país, las atribuciones que le competen a los distintos poderes del Estado, es fácil caer en la confusión, como nos dicen Martín Queralt, Lozano Serrano, Tejerizo López & Póveda Blanco (2008) de no saber distinguir entre el Estado como órgano legislativo, creador de normas jurídicas vinculantes para la ciudadanía y el Estado dueño de otro tipo de potestades, aunque tributarias siempre, pero que despliegan distintos tipos de atribuciones, tales como la facultad de imposición y que se encuentran limitadas por el conjunto de principios reconocidos constitucionalmente por una nación.

Pérez Royo (2008) limita la existencia jurídica del poder tributario sólo en virtud de su reconocimiento por vía Constitucional y regulado por el conjunto de principios reconocidos por esta norma jurídica, como el principio de reserva de ley, seguridad jurídica, entre otros, sobre los que hablaremos posteriormente con mayor propiedad.

El poder tributario despliega diversas facultades que las podemos encontrar dentro de distintos órganos del Estado pero a como nos dice Calvo Ortega:

La existencia de varios poderes tributarios dentro de un Estado no supone una separación tajante entre ellos, ni siquiera la existencia de ordenamientos estancos. En primer lugar, la Constitución como norma fundamental es común a todos ellos. En segundo término las leyes generales son de aplicación, normalmente a todos los poderes.... En tercer lugar la actividad de control (constitucional y legal) y los órganos encargados de ella son también comunes. (1997, p. 124)

Es sin duda, verdaderamente importante definir claramente en qué consiste el poder tributario para no dar lugar a dudas en cuanto a su contenido y los sujetos vinculados por ésta.

A como hemos venido haciendo mención la base fundamental del poder tributario se encuentra consagrada en el ordenamiento jurídico de cada país, y es este

ordenamiento el que debe establecer claramente cada una de las atribuciones de los distintos poderes del Estado.

Así pues, el poder tributario se encuentra dividido doctrinalmente en la potestad tributaria normativa y la potestad de imposición con la finalidad de que cada una de las atribuciones en estos ámbitos, sean realizadas por el órgano del Estado competente para tal fin sin que otro órgano que no sea el facultado realice atribuciones que no le han sido conferidas. Cada uno de estos Poderes posee rasgos diferenciadores que estudiaremos con propiedad posteriormente para así dejar claramente marcada las atribuciones de cada uno de estos.

La diferencia entre ambos poderes radica esencialmente, en que la potestad tributaria normativa está conformada por el conjunto de actos normativos que integran el ordenamiento jurídico, tales como las leyes, reglamentos, entre otros; en cambio la potestad de imposición está destinada a realizar los actos de imposición que no forman parte del ordenamiento jurídico, sino que son consecuencia de éste, debiendo sujetarse al mismo de manera tal que en ningún momento pretendan regular mas allá de las atribuciones que el ordenamiento mismo establece. (Martín Queralt, Lozano Serrano, Tejerizo López & Póveda Blanco, 2008)

A como nos dice González García & Lejeune Valcárcel.:

Suele hablarse en la doctrina de potestad tributaria, entre otros, en dos sentidos distintos que contemplan, respectivamente, la acción del Estado como legislador y como administrador. En el primer sentido se habla de poder o potestad tributaria refiriéndose al poder legislativo que corresponde al Estado refiriéndose al poder legislativo que corresponde al Estado, expresión en último término de su soberanía. En el segundo, se está aludiendo al poder o potestad de la administración pública tendente a aplicar las normas tributarias. (2000, p. 120)

Por tanto, resulta claro ahora hablar de Poder Tributario en dos sentidos totalmente distintos con atribuciones jurídicas especialmente definidas y trascendentales en el ámbito del que se trate, de lo que se sigue que es necesario realizar un estudio de nuestro ordenamiento jurídico en aras de definir de igual forma los poderes del Estado a los que por vía Constitucional le son atribuidas la potestad tributaria normativa y la potestad de imposición.

2. POTESTAD TRIBUTARIA NORMATIVA

2.1. Concepto

Luego de definir lo que doctrinariamente se conoce como el Poder tributario y la trascendencia jurídica del mismo, hablaremos ahora de la potestad tributaria normativa de la que ya hemos hecho alusión en los párrafos anteriores, como una clasificación que posee especial valor jurídico puesto que le atribuye a determinado órgano del Estado facultades específicas y delimitadas en materia tributaria. Realizaremos un estudio de nuestra Constitución para así dejar claramente definido el órgano del Estado al que esta norma jurídica le otorga la potestad tributaria normativa.

Recapitulando sobre esta materia, debemos hablar de la potestad normativa haciendo referencia a la facultad de crear tributos que le ha sido conferida al Poder legislativo como un acto de soberanía del pueblo.

A como nos dice Priego Álvarez:

En cuanto a la primera, [la labor del Estado como legislador] fuertemente ligada a la idea de autonomía financiera, se entiende como la capacidad que tiene el ente para establecer contribuciones, lo que en esencia debe entenderse como potestad tributaria normativa” (2008, p. 126)

Para Balladares Saballos: " la potestad tributaria normativa consiste en el poder para dictar normas jurídico tributarias por parte del Estado, esto es, crear tributos a través de leyes." (2010, p. 19)

En nuestro país la norma jurídica fundamental, que prevalece sobre el conjunto de normas de distinto rango en el ordenamiento jurídico es la Constitución Política de la República de Nicaragua proclamada en 1987, la que ha sufrido a lo largo del tiempo diversas reformas en su texto; en esta norma jurídica se encuentran reguladas las distintas atribuciones tributarias concedidas a los poderes del Estado.

Los poderes del Estado existentes en nuestro país los podemos encontrar en el arto. 7 de la Constitución, en el que se establece que son poderes del Gobierno: el Poder Legislativo, el Poder Ejecutivo, el Poder Judicial y el Poder Electoral.

En relación a las atribuciones del Poder Legislativo, el arto. 114 de nuestra Constitución se establece una de las pautas más importantes del Poder tributario, "corresponde exclusivamente y de forma indelegable a la Asamblea Nacional la potestad de crear, aprobar, modificar o suprimir tributos. El sistema tributario debe tomar en consideración la distribución de la riqueza y de las rentas "

Este artículo, que ya incorpora la reforma sufrida en el año 1995, de la que hablaremos posteriormente, establece de manera específica cuál es el órgano del Estado encargado de la creación de los tributos, es decir de la potestad tributaria normativa, de manera tal que cualquier otro órgano que pretenda crear tributos estará atentando contra tal precepto Constitucional.

La potestad tributaria normativa ejercida por la Asamblea Nacional es una expresión de soberanía del pueblo Nicaragüense que ha elegido de manera democrática a sus representantes, quienes pasarán a integrar el Poder Legislativo

para realizar las funciones pertinentes de éste dentro de las que podemos encontrar precisamente la potestad de crear tributos.

El arto. 115 de nuestra Constitución Política también establece que " los impuestos deben ser creados por ley que establezca su incidencia, tipo impositivo y las garantías de los contribuyentes. El Estado no obligará a pagar impuestos que previamente no estén establecidos en una ley".

Considero prudente aclarar que si bien el artículo anteriormente citado hace referencia a los impuestos exclusivamente, la vocación del Poder Constituyente al crear tal precepto, no es hacer referencia a los impuestos como una clasificación de los tributos, dejando de lado las tasas y contribuciones especiales, pues a lo largo del cuerpo constitucional a los tributos se les denomina indistintamente de diversas maneras, por lo cual al referirse la Constitución Política a impuestos debemos entender que también se está haciendo alusión a las tasas y contribuciones especiales, es decir a todas las categorías tributarias.

A como nos dice Balladares Saballos:

El origen de esta idea lo encontramos en nuestra propia Constitución, la cual no acoge con sentido unitario y técnico, las categorías tributarias, puesto que a lo largo y ancho de su articulado se habla de tributos, impuestos, cargas públicas y gravámenes. A su vez, a nivel legal existen dos cuerpos legales que definen jurídicamente el concepto y la clasificación del tributo: el Código Tributario y la Ley del Régimen Presupuestario Municipal, las que establecen conceptos cuyas definiciones son distintas entre sí.

Aunque en su articulado [La Constitución] mencione diversas nociones tales como tributos, impuestos, gravámenes o cargas públicas, en el fondo lo que se nos está diciendo es que todo sacrificio patrimonial debe ser creado por ley, por parte de la Asamblea Nacional, quien ejerce esta potestad de forma exclusiva y, sobre todo, indelegable. (2009)

Finalmente podemos decir que la potestad tributaria normativa le corresponde única y de manera indelegable al Poder legislativo en la figura de la Asamblea Nacional como único órgano estatal facultado Constitucionalmente para tal fin.

2.2. Sujetos de la potestad tributaria normativa

2.2.1. Sujeto activo

Como se desprende del ya citado artículo 114 de nuestra Constitución, es facultad única, exclusiva e indelegable de la Asamblea Nacional la creación, aprobación, modificación o supresión de tributos, por tanto, nuestra norma suprema por medio de este artículo nos define quién es el sujeto activo de la potestad tributaria normativa, es decir, el órgano del Estado a quien le es otorgada la función de crear tributos.

La potestad tributaria normativa, de la que ya hemos brindado un concepto anteriormente, faculta al órgano competente, en nuestro caso a la Asamblea Nacional para crear mediante ley de la República los distintos tipos de tributos que van a existir dentro del ordenamiento jurídico y que a su vez otro órgano se encargará de recaudar.

La Asamblea Nacional en el ejercicio de las funciones propias de la potestad tributaria normativa que desempeña, esta limitada por una serie de principios reconocidos Constitucionalmente en materia tributaria, principios que vienen a ser el método de protección del contribuyente frente a las posibles arbitrariedades que cometa ésta. Tales principios poseen especial relevancia por lo cual hablaremos de ellos posteriormente.

A como nos señala Hensel:

La elección y la configuración de las normas deben estar dominadas por la voluntad de equilibrar los intereses del contribuyente con los del Estado; en un Estado democrático se le atribuye a este principio un significado no solo desde la teoría financiera, sino también atendiendo a la política estatal. (2005, p. 108).

Siguiendo sobre la misma línea, el art. 115 de la Constitución establece que solo pueden crearse impuestos mediante ley de la República, siendo la Asamblea Nacional el único órgano facultado para dictar leyes en materia tributaria.

2.2.2. Sujeto Pasivo

El sujeto pasivo de la potestad tributaria normativa es el destinatario de la obligación tributaria nacida mediante ley promulgada de conformidad con la Constitución por la Asamblea Nacional, es decir, es el contribuyente llamado al pago del tributo para el sufragio del gasto público una vez que ha realizado el presupuesto de hecho que genera la obligación tributaria.

El Código Tributario en su art. 18 establece que se tendrá por contribuyente: "Para todos los efectos legales, son contribuyentes, las personas directamente obligadas al cumplimiento de la obligación tributaria por encontrarse, respecto al hecho generador, en la situación prevista por la ley.

Tendrán el carácter de contribuyente, por consiguiente:

1. Las personas naturales, las personas jurídicas de derecho público o derecho privado y los fideicomisos.
2. Las entidades o colectividades que constituyan una unidad económica, aunque no dispongan de patrimonio, ni tengan autonomía funcional."

Como podemos ver nuestra norma jurídica establece claramente quien será el sujeto que una vez cumplido el presupuesto de hecho previsto en la norma esta llamado al pago de la obligación tributaria, siendo por tanto, el contribuyente el sujeto pasivo de la obligación tributaria.

2.3. Potestad tributaria normativa originaria y derivada

La doctrina en materia tributaria establece que al hablar de potestad tributaria normativa no solo estamos ante la potestad del legislador de creación de tributos sino también de la potestad de otros órganos sobre esta materia, para lo cual han clasificado la potestad tributaria normativa en potestad tributaria normativa originaria y derivada. Por tal razón resulta importante el estudio doctrinal de esta clasificación y su posible aplicación dentro de nuestro sistema tributario a fin de dejar definidas las atribuciones de los distintos poderes del Estado en esta materia.

Diversas legislaciones reconocen la potestad tributaria normativa derivada de órganos distintos al poder ejecutivo, tesis que así mismo reconoce la jurisprudencia de estos países tal como sucede en el Derecho Español, Martín Queralt, Lozano Serrano, Tejerizo López & Póveda Blanco establece que:

Es posible que órganos administrativos distintos del Gobierno ejerzan potestades reglamentarias, siempre que estén específicamente habilitado para ello por una ley. A esta potestad reglamentaria se le denomina derivada... la característica fundamental de la potestad reglamentaria derivada es que no puede ser presumida, como sucede con la reconocida al Gobierno, sino que debe ser atribuida de forma pormenorizada e individualizada por medio de una ley. (2008, p.172)

Balladares Saballos (2010) pretende aclarar las diferencias entre la potestad tributaria normativa originaria y derivada tomando como punto de partida que la fuente de la potestad tributaria originaria es la Constitución, estableciendo que el poder legislativo ejerce el poder de crear, modificar o suprimir tributos, por otro lado, la potestad tributaria normativa derivada, tiene su fuente en la ley y es esta la que permite que un ente distinto del poder legislativo y de nivel inferior ejerza potestades de normación, pudiendo incidir en la creación, supresión o derogación de tributos, mas no en su formación.

Si trasladamos el reconocimiento de la potestad normativa derivada a nuestro ordenamiento jurídico, debemos tener en cuenta que si bien otros órganos distintos del poder legislativo poseen algunas atribuciones de carácter normativo en materia tributaria, éstas están limitadas por un conjunto de principios reconocidos Constitucionalmente y solamente pueden desarrollar el contenido de lo preceptuado en la ley como es el caso del Reglamento, mas no crear tributos por esta vía. De igual forma el poder legislativo en ningún momento puede delegar tal creación de tributos a cualquier otro órgano del Estado, de tal manera que en nuestro ordenamiento jurídico la potestad tributaria normativa solo la ejerce la Asamblea Nacional.

2.4. Niveles de gobierno y su incidencia en la potestad tributaria normativa

En nuestro país podemos encontrar diversos niveles de Gobierno que pueden en determinado momento provocar diversas confusiones en cuanto a la potestad tributaria de cada uno. Sin embargo, este problema parece encontrar su solución en el ya citado artículo 114 de nuestra Constitución, que establece que sólo la Asamblea Nacional mediante ley de la República se encuentra facultada para la creación, modificación o derogación de tributos.

El arto. 175 de la Constitución Política reformado en 1995, establece que " El territorio Nacional se dividirá para su administración en departamentos, regiones autónomas de la Costa Atlántica y municipios. Las leyes de la materia determinarán su creación, extensión, número, organización, estructura y funcionamiento de las diversas circunscripciones territoriales. "

Como se desprende del citado artículo en nuestro país existen tres niveles de Gobierno, el Gobierno Central, El Gobierno Municipal y las Regiones Autónomas de la Costa Atlántica.

Así mismo la Constitución en el arto. 177 establece: " Los municipios gozan de autonomía política administrativa y financiera. La administración y Gobierno de los mismos corresponde a las autoridades municipales."

Sobre este punto es importante detenernos respecto a la autonomía financiera de los municipios puesto que esta no implica que estas entidades establezcan por sí misma tributos, porque el único poder facultado constitucionalmente para la creación, modificación o derogación de tributos es el Poder Legislativo.

La ley de Municipios como norma jurídica encargada de regular la materia Municipal, en su arto. 28. 10 establece que: "Son atribuciones del Consejo Municipal: conocer, discutir y aprobar el proyecto de plan de arbitrios del municipio y sus reformas."; Así, la autonomía financiera a la que hace referencia nuestra Constitución está limitada por el arto. 114 el que establece que solo la Asamblea Nacional tiene la potestad de crear, modificar o suprimir tributos, de tal manera que, si bien los municipios tienen un sin número de atribuciones principalmente destinadas a hacer valer su autonomía, en cuanto a la materia financiera se refiere su función radica en aprobar el Proyecto de Plan de arbitrios correspondiente, pero sometido a la posterior aprobación de la Asamblea Nacional.

De tal manera que, a como sostiene Balladares Saballos "Reservada la potestad tributaria normativa al poder legislativo nicaragüense, los municipios poseen a nivel legal la habilitación para conocer, discutir y aprobar EL PROYECTO del plan de arbitrios, mas no aprobar la ley que establezca el sistema de tributos locales " (2010, p. 21).

Similar a lo sucedido en México, Alvarado Esquivel establece que: "Los Municipios carecen de potestad tributaria normativa propia, aunque también cuentan con potestad de imposición, por lo cual, son sujetos activos de los tributos que a su favor establezca la legislatura del Estado al que pertenezcan" (2008, p. 201)

Finalmente, luego de este análisis concluimos que, el único órgano del Estado que posee la potestad tributaria normativa en nuestro país es la Asamblea Nacional, y ningún otro órgano distinto a este se encuentra facultado para tal fin.

3. POTESTAD DE IMPOSICIÓN

3.1. Concepto

Como ya hicimos mención anteriormente la potestad de imposición, está compuesta por una serie de atribuciones conferidas a distintos órganos del Estado para realizar actividades referentes al ámbito tributario, principalmente destinadas a la recaudación de los tributos previamente establecidos en la ley.

A como nos dice González García & Lejeune Valcárcel (2000) la potestad de imposición se trata del poder de aplicar los tributos en cada caso concreto, poder que puede verse como un deber en tanto en cuanto existe la obligación de aplicar tales tributos en razón de una ley.

Balladares Saballos (2010) establece que la potestad de imposición debe ser entendida como un conjunto de atribuciones que suponen la aplicación del sistema tributario que ha sido legalmente establecido con la finalidad de recaudar y gestionar los tributos, esta potestad opera en el plano aplicativo del Derecho Tributario.

Alvarado Esquivel nos brinda una definición del poder tributario ya superada por el derecho al establecer que:

Una y otra potestad, no obstante, son diversas, ya que la primera [potestad tributaria normativa] se desenvuelve en el plano del poder del imperio o supremacía, y la segunda [potestad de imposición] en la relación crédito – deuda. Una legislativa y la otra ejecutiva. (2008, p. 200)

Como podemos ver el citado autor toma como base fundamental de la potestad tributaria normativa, el imperio o supremacía del Estado retomando la vieja concepción que se tenía de los contribuyentes en un plano de sometimiento frente al Estado, posición ya superada puesto que tanto el Estado como los Contribuyentes se encuentran en una relación de igualdad y no de superioridad del segundo respecto al primero; el verdadero fundamento de la potestad tributaria normativa es la soberanía del pueblo.

Mediante la contraposición de la potestad de imposición frente a la potestad normativa podemos ver que las atribuciones de los distintos sujetos que las ejercen son totalmente diferentes, consecuentemente, dejando planteadas las funciones de cada uno, no debe dar lugar a errores en cuanto al ejercicio de las mismas.

El ejercicio de la potestad de imposición conlleva un gran número de atribuciones que deben estar reguladas mediante la ley con el objetivo de lograr la efectiva recaudación de los tributos una vez que se haya generado la correspondiente obligación tributaria del pago del mismo.

La potestad de imposición ejercida por el sujeto legitimado para ello, conlleva diversas atribuciones que hacen posible el recaudo del correspondiente tributo, desde la liquidación del mismo, su recaudación, revisión y sanción, las distintas funciones que realiza la administración tributaria las abordaremos en los siguientes capítulos con la finalidad de estudiarlas brevemente cada una de ellas con especial énfasis en aquellas que hacen referencia a la potestad normativa en materia tributaria.

3.2. Sujetos de la potestad de imposición

Luego de haber dejado establecido lo que la doctrina considera como la potestad de imposición, resulta fundamental, para el mejor entendimiento de las atribuciones que la misma confiere, establecer cuáles son los sujetos que se encuentran vinculados por tal potestad.

Como ya hemos hablado anteriormente, los sujetos de la potestad tributaria normativa, son por un lado La Asamblea Nacional como sujeto activo facultado por la Constitución Política para la creación, modificación, o derogación de tributos, y por el otro lado el contribuyente como sujeto pasivo, quién al realizar la actividad prevista por la norma como generadora de la obligación tributaria debe realizar el pago correspondiente según lo establecido en la ley.

En cambio, los sujetos de la potestad de imposición son diversos a los anteriormente enunciados y deben ser definidos con claridad.

Para González García & Lejeune Valcárcel:

De acuerdo con BERLIRI, en el derecho tributario pueden distinguirse sustancialmente dos categorías de sujetos de la potestad de imposición:

- a) Aquellos que son titulares de la potestad tributaria, y que consiguientemente, se presentan en una situación de supremacía (titulares de un derecho de supremacía tributaria) a los que denominamos sujetos activos.
- b) Los sometidos a dicha potestad, que se presentan en situación de inferioridad. A los que denominamos sujetos pasivos. (2000, p. 211)

Algunos autores critican la postura sostenida por Berliri, básicamente aduciendo que el sujeto de la potestad tributaria y el sujeto de la obligación tributaria, si bien puede coincidir en uno mismo, no necesariamente es siempre así, diferenciando a ambos principalmente por razón del plano en el que se desenvuelven, mientras que uno lo hace en el ámbito de la supremacía, otro lo hace en el marco de la relación crédito – deuda.

González García & Lejeune Valcárcel consideran de acuerdo con Micheli que:

Tanto en el planteamiento del autor italiano como en su crítica, permanece un motivo de equívoco fundamental.... Consistente en la confusión de conceptos, y consecuentemente, de planos respectivos de desenvolvimiento de la potestad tributaria normativa, esto es, del poder de establecer tributos, y de la potestad de imposición, es decir, del poder deber de aplicarlos en cada caso concreto " (2000, p. 212.)

De la misma manera que Micheli, González García & Lejeune Valcárcel considero que los sujetos de cada una de estas potestades están siendo confundidos de manera tal que conllevan al error al tratar de entender cuáles son los verdaderos sujetos de la potestad tributaria normativa y de la potestad de imposición respectivamente, habiendo dejado definidos los sujetos de la potestad tributaria normativa previamente solo nos queda definir quienes son los sujetos de la potestad de imposición.

3.2.1 Sujeto activo

El sujeto activo de la potestad de imposición, será de acuerdo con González García & Lejeune Valcárcel (2000) el ente impositor, quien como abordamos anteriormente no necesariamente realizará todas las funciones de tal potestad, puesto que así como existen diversos niveles de Gobierno de la misma manera existen distintos entes impositores encargados de la recaudación de los tributos que la ley determine.

González García & Lejeune Valcárcel sostienen que:

... cabe afirmar que sujetos activos de la potestad de imposición solo pueden serlo, a título propio, los entes territoriales, esto es: el Estado y las entidades territoriales menores. Titularidad que es necesario advertir no comparten los entes territoriales de forma equilibrada, sino con un claro predominio de la titularidad del Estado, debido fundamentalmente a la cuantía e importancia de los tributos aplicados por este último. (2000, p. 216).

En nuestro país sucede de la misma manera a la que hacen referencia los citados autores; existen diversos tributos de los cuales, algunos son recaudados por el Estado en la figura de la Dirección General de Ingresos o la Dirección General de Aduanas, y otros destinados a ser recaudados por los Distintos municipios del país para que con estos realicen los gastos pertinentes para su funcionamiento. Si bien en Nicaragua existen las Regiones Autónomas del Atlántico como otro nivel de gobierno distinto a los anteriormente mencionados, éstas actualmente no poseen un sistema tributario que les habilite para la recaudación de tributos con la finalidad del mantenimiento de sus gastos.

El Código Tributario por su parte establece en el Capítulo II, arto. 15. El Sujeto activo de la obligación tributaria: "El Estado por medio de la Administración

Tributaria, es el sujeto activo, o acreedor de la obligación tributaria y está facultado legalmente para exigir su cumplimiento”

Si bien el ámbito municipal y las distintas potestades tributarias del mismo no son objeto de nuestro estudio de manera general podemos decir que éste nivel de Gobierno es sujeto activo de la potestad de imposición en algunos tributos previamente establecidos en la ley, a manera de ejemplo podemos citar el Plan de arbitrios del Municipio de Managua en el que se establece que tal Municipio será el encargado del recaudo del impuesto de matrícula, impuesto sobre ingresos, entre otros.

El arto. 1 del Plan de arbitrios de Managua establece que:

El presente Plan de Arbitrios tiene como fin establecer las fuentes de ingresos fundamentales del Municipio de Managua, cuyo patrimonio se compone de sus Bienes Muebles e Inmuebles, de sus créditos, tasas por servicios y aprovechamiento, impuestos, contribuciones especiales, multas, rentas, cánones, subvenciones, empréstitos, transferencia y los demás bienes o activos que le atribuyen las leyes o que por cualquier otro título pueda percibir.

De tal manera que como podemos ver, existen ciertos tributos expresamente establecidos en los que los Municipios se convierten en sujeto activo de la potestad de imposición pues son el órgano encargado del recaudo de los mismos.

3.2.2. Sujeto pasivo de la potestad de imposición y el sujeto pasivo de la obligación tributaria

El sujeto pasivo es la persona natural o jurídica, que según la ley resulta obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, de acuerdo con la clasificación que de las mismas se establece en la propia ley. (González García & Lejeune Valcárcel, 2000, p. 217).

Si bien este concepto subsume a una parte de los sujetos pasivos de la potestad de imposición, debemos de incluir dentro de esta clasificación a otros sujetos que por distintas razones la norma prevé obligaciones tributarias que debe cumplir, tal es el caso de lo que nuestro Código tributario denomina responsable retenedor y responsable recaudador.

Así, a como nos plantea Alvarado Esquivel:

Ese sujeto [sujeto pasivo], ni tiene solo esa obligación, ni es el único que participa en la escena tributaria. Es decir, el sujeto pasivo de la potestad de imposición es un término mucho más amplio que el del sujeto pasivo de la obligación tributaria, ya que el tributo como instituto jurídico, genera diversas prestaciones, materiales o formales, a cargo no solo del sujeto pasivo de la obligación tributaria, sino también en cabeza de otros sujetos diferentes de este, produciendo que estos sujetos se constituyan en sujetos pasivos de esas prestaciones. (2008, p. 202).

Ésta es la más clara distinción que podemos hacer en referencia al sujeto pasivo de la obligación tributaria, con relación al sujeto pasivo de la potestad de imposición; el primero es aquél que al realizar el hecho imponible establecido previamente en la ley, se encuentra constreñido al pago de la correspondiente obligación tributaria, sin embargo el sujeto pasivo de la potestad de imposición tiene otro tipo de obligaciones no necesariamente de carácter pecuniario.

El Código Tributario establece en el art. 16. "Sujeto pasivo: Es el obligado en virtud de la ley, al cumplimiento de la obligación tributaria y cualquier otra obligación derivada de ésta, sea en calidad de contribuyente o de responsable."

Por responsables en materia tributaria se debe entender, en atención al art. 20 del Código tributario:

Responsables Directos. Son responsables directos en calidad de Responsable Retenedor o Responsable Recaudador, las personas designadas por la ley que en

La potestad normativa de la Administración Pública en materia Tributaria

virtud de sus funciones públicas o privadas, intervengan en actos u operaciones en las cuales deba efectuar la retención o percepción del tributo correspondiente.

Para estos efectos se entiende que:

1. Responsable Retenedor son los sujetos que al pagar o acreditar ciertas sumas a los contribuyentes o terceras personas, están obligados legalmente a retener de las mismas, una parte de estas como adelanto o pago a cuenta de los tributos a cargo de dichos contribuyentes o terceras personas, y enterarlo al fisco en la forma y plazos establecidos en este Código y demás leyes tributarias.
2. Responsable Recaudador son las personas que por disposición legal deben percibir el impuesto y enterarlo al Fisco. También son responsables recaudadores, las personas jurídicas con quienes la Administración tributaria suscriba convenios para percibir os tributos y sanciones pecuniarias.

Finalmente podemos definir claramente cada uno de los sujetos de la potestad de imposición y los sujetos de la obligación tributaria para así tener claramente marcadas las pautas que difieren en cada uno de los casos y delimitar las atribuciones y obligaciones de cada uno de ellos.

CAPÍTULO II. LA POTESTAD TRIBUTARIA NORMATIVA DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA A NIVEL ESTATAL Y SUS LÍMITES

1. FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO

El Ordenamiento Jurídico está conformado por un conjunto de normas de distinto rango y prelación, el que debe ser estudiado de manera pormenorizada para tener claramente definido el orden de las mismas; el estudio de las fuentes en el Derecho Tributario resulta imprescindible si se quiere comprender el valor jurídico de las distintas potestades de la Administración Pública a Nivel Estatal en esta materia.

No podemos iniciar a hablar de las fuentes en el Derecho Tributario sin antes haber hecho mención de la Pirámide de Kelsen, quien nos define claramente la jerarquía de las normas en el Derecho, luego del estudio de la misma, trataremos de definir de igual forma la jerarquía de las normas en el ámbito tributario, sin embargo, debemos dejar claro que en la actualidad las fuentes en el Derecho Tributario, es un tema sumamente discutido por la ambigüedad o vacíos de las distintas normas jurídicas vigentes.

Hans Kelsen establece a través de una pirámide el distinto rango que ocupa cada una de las normas jurídicas en el ordenamiento de un país, estando primeramente la Constitución Política como norma fundamental, seguida por las leyes y posteriormente por distintas normas jurídicas que poseen menor rango como es el caso de los reglamentos.

Para abordar la problemática de este tema en el ámbito tributario debemos definir los puntos principales sostenidos por la doctrina por lo cual acudimos a lo que nos dicen González García & Lejeune Valcárcel:

Los principios fundamentales de la teoría general de las fuentes del Derecho con especial referencia al Derecho Público, son directamente trasladables al campo del Derecho Tributario.

Las peculiaridades que en este terreno pueda presentar el Derecho Tributario, son directamente consecuencia de la relevancia especialísima que dentro de su ámbito juega el principio de legalidad tanto en su esfera normativa (principio de reserva de ley) como en la aplicativa (principio de legalidad de la Administración).(2000, p. 51)

A como sostienen estos autores la Pirámide de Kelsen es totalmente trasladable al ámbito tributario de tal manera que la prelación de las distintas normas jurídicas en el Derecho es igual a la que existe con las normas jurídicas en materia tributaria, sin embargo lo que hace mas importante el estudio de las mismas en el ámbito tributario son los principios de reserva de ley y de legalidad que sirven de límite a las manifestaciones normativas del Estado en materia tributaria.

No podemos dejar de hacer referencia a nuestra Constitución Política como norma fundamental en lo que respecta al tema de las fuentes del Derecho, que como ya dijimos anteriormente es totalmente trasladable al Derecho Tributario.

En el arto. 182 de la Constitución se establece que "La Constitución Política es la carta fundamental de la República, las demás leyes están subordinadas a ella. No tendrán valor alguno las leyes, tratados, órdenes o disposiciones que se le opongan o alteren sus disposiciones"

Nuestro Código tributario de igual forma nos hace referencia a las fuentes en el Derecho Tributario en su arto. 2:

Son fuentes del Derecho Tributario:

1. La Constitución Política de Nicaragua;
2. Las leyes, inclusive el presente Código Tributario;
3. Los tratados, convenios o acuerdos internacionales vigentes;
4. Los reglamentos y disposiciones que dicte el Poder Ejecutivo en el ámbito de su competencia;
5. La Jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia;
6. Las disposiciones de carácter general que emita el Titular de la Administración Tributaria con fundamento en las leyes respectivas y en el estricto marco de sus competencias.

Como podemos ver nuestro Código Tributario facilita el mejor entendimiento de las fuentes dentro del Derecho Tributario al establecernos cuáles son las distintas categorías y rangos que ocupan cada uno de los cuerpos normativos.

Sin embargo en nuestro ordenamiento jurídico nos encontramos con una dificultad en particular y es la existencia de los decretos leyes y decretos reglamento emanados del Poder Ejecutivo; el problema radica en la dificultad para definir qué rango dentro de la jerarquía normativa ocupan tales decretos, y se complica aún más en relación con la reforma Constitucional de 1995 en la que se establece que de manera exclusiva e indelegable, la Asamblea Nacional tiene la potestad de crear, modificar o suprimir tributos.

La ley No. 49 de 21 de Noviembre de 1988, conocida como ley de Amparo reconoce la existencia de estos decretos en su Arto. 2 en el que establece "El Recurso por Inconstitucionalidad procede contra toda ley, decreto ley, decreto o reglamento que se oponga a la Constitución Política". Por tal razón resulta sumamente difícil definir que rango posee cada uno de estos.

Para dar respuesta a este problema que presenta nuestro actual sistema jurídico creemos acertada la opinión de Balladares Saballos (2010) quién nos dice que

siguiendo el Principio de Seguridad Jurídica y el de legalidad que nuestra Constitución ha reconocido, el Decreto como categoría jurídica no encuentra lugar dentro de la jerarquía normativa de nuestro sistema jurídico, sino solamente por su denominación como norma jurídica con rango de ley o reglamento, categorías que sí revisten relevancia jurídica dentro de nuestro sistema.

Una vez planteado lo anterior es totalmente justificable la existencia en la actualidad de Decretos con rango de ley en materia Tributaria anteriores a la reforma Constitucional de 1995, y de decretos - reglamento, así podemos mencionar algunos de estos:

- Decretos con rango de ley: Plan de Arbitrios Municipal. Decreto 455 Publicado en la Gaceta, Diario Oficial el 31 de Julio de 1989; Plan de Arbitrios del Municipio de Managua. Decreto 10 - 91 Publicado en la Gaceta, Diario Oficial el 12 de Febrero de 1991.
- Decretos con rango de Reglamento: Reglamento de la ley de Equidad Fiscal, Decreto 46 – 2003, y sus reformas.

Resuelto el problema que representan los Decretos en nuestro Sistema Jurídico debemos recalcar que en la actualidad el Poder Ejecutivo no posee la potestad de emitir Decretos con rango de ley en materia Tributaria por la existencia del ya previamente mencionado artículo 114 en nuestra Constitución en el que se le otorga a la Asamblea Nacional de manera exclusiva y de forma indelegable la potestad de crear, aprobar, modificar o suprimir tributos.

Haremos mención ahora del Reglamento y las disposiciones administrativas como fuentes del Derecho Tributario emanadas de la Administración Pública, dejando de lado las demás fuentes puesto que no son el punto esencial de nuestra investigación.

1.1. Las potestades de la Administración pública como Fuentes del Derecho tributario

1.1.1. El Reglamento

Para iniciar a hablar de Reglamento, debemos acudir a la Constitución Política de nuestro país, que como ya dijimos en el apartado anterior, es la norma suprema del ordenamiento jurídico y a la cual ninguna otra norma jurídica de inferior rango se le puede oponer, el Arto. 144 de la Constitución Política establece que: " El Poder Ejecutivo lo ejerce el Presidente de la República, quien es el Jefe del Estado, Jefe de Gobierno y Jefe Supremo del Ejército de Nicaragua "

De igual manera a lo largo de su cuerpo normativo la Constitución Política hace referencia a las facultades que tiene el Presidente de la República como principal representante del Poder Ejecutivo, éstas las podemos encontrar en el artículo 150, de las que mencionaremos solo aquellas que para efectos de nuestro estudio resulta importante resaltar. " Son atribuciones del Presidente de la República, las siguientes:

1. Cumplir con la Constitución Política y las leyes, hacer que los funcionarios bajo su dependencia también las cumplan.
10. Reglamentar las leyes que lo requieran, en un plazo no mayor de sesenta días "

El apartado número uno del artículo citado representa claramente el control al que se encuentra sometido este poder del Estado, puesto que en el ejercicio de las funciones que le han sido conferidas debe sujetarse a lo establecido en la Constitución y las leyes, de manera tal que la Constitución y los principios

reconocidos por esta se convierten en el límite de las potestades que le son conferidas.

El apartado número 10 nos define la atribución del Poder Ejecutivo de reglamentar las leyes que conforme a Derecho hayan sido aprobadas por la Asamblea Nacional, por tanto, tal artículo, habilita a este Poder para reglamentar también las normas de carácter tributario dictadas por el Poder Legislativo en el uso de las facultades conferidas por el ya mencionado artículo 114 de la Constitución, sin embargo tal función debe ser realizada de acuerdo con una serie de principios Constitucionalmente reconocidos, como el principio de reserva de ley, de legalidad, de jerarquía normativa, principios que abordaremos en los apartados siguientes.

Algunos autores nos hacen referencia a los reglamentos, tal es el caso de Martín Queralt, Lozano Serrano, Tejerizo López & Póveda Blanco "Por Reglamento entendemos toda disposición de carácter general que, aprobada por el poder ejecutivo, pasa a formar parte del ordenamiento jurídico, erigiéndose en fuente del Derecho" (2008, p. 138).

Así mismo continúan mencionando los citados autores que el Reglamento como fuente del Derecho que pasa a integrar el ordenamiento jurídico, tiene un doble límite, la Constitución y las leyes, de tal manera que el ejercicio de la potestad reglamentaria del Poder Ejecutivo se encuentra condicionada por estas normas jurídicas de mayor rango, a las que no debe en ningún momento transgredir ni sobre pasar debiendo solamente hacer mas fácil la aplicación de las mismas.

Finalmente Giannini establece que:

El reglamento se distingue formalmente de la ley, en que, aún conteniendo, como esta, normas jurídicas, no emana de los órganos legislativos, sino de los órganos administrativos del Estado. Esto presupone evidentemente que la emanación de normas jurídicas no constituye una facultad exclusiva, sino tan solo normal de los

órganos legislativos, y que también los órganos administrativos, o como tradicionalmente se dice, el poder ejecutivo, están facultados, aunque con limitaciones para producir normas jurídicas. (1956, p. 16)

En el siguiente capítulo abordaremos con mayor propiedad la potestad reglamentaria del Poder Ejecutivo con respecto a la reserva de ley y los otros principios en materia tributaria.

Luego de haber dado una breve introducción de los reglamentos y su finalidad dentro del ordenamiento jurídico especialmente en el ámbito tributario, hablaremos de otras manifestaciones de la Administración Pública.

Previamente hemos hablado de las distintas manifestaciones del Poder Tributario y los principales sujetos que ejercen la potestad tributaria normativa y la potestad de imposición, sin embargo, existen otras entidades del Estado que ejercer funciones vinculantes dentro del ámbito tributario, y si bien no poseen potestad de crear tributos, poseen otro tipo de atribuciones en esta materia.

Las diversas atribuciones normativas de la Administración Pública en materia tributaria las estudiaremos cada una con mayor énfasis en el siguiente capítulo, pero antes, debemos realizar una breve introducción de las mismas en este apartado puesto que como hemos hecho alusión previamente, tales actuaciones forman parte de las fuentes en el Derecho Tributario, para posteriormente dedicarnos a hablar de los límites que el ordenamiento jurídico establece para tales manifestaciones como forma de control de las mismas.

Es necesario acudir a la doctrina para iniciar a hablar de la Administración Pública y brindar una breve introducción de lo que se debe entender por este término, Gabino Fraga nos dice que es: "el organismo público que ha recibido del poder político la competencia y los medios necesarios para la satisfacción de los intereses generales". (1975, p.119)

Ahora bien, dentro de este amplio concepto podemos encontrar que existen diversos órganos del Estado encargados de la Administración Pública, sin embargo los órganos a los haremos referencia en este trabajo monográfico son aquellos a quienes el ordenamiento jurídico ha dotado de facultades e incidencia en el ámbito Tributario Estatal, dejando de lado el ámbito Municipal puesto que para ello se requiere un estudio pormenorizado en lo que respecta a este tema.

1.1.2. Circulares y Disposiciones administrativas

Para iniciar a hablar de la facultad de dictar disposiciones administrativas por parte de la Administración Tributaria y su incidencia debemos definir quién es la Administración tributaria. Para Martín Queralt, Lozano Serrano, Tejerizo López & Póveda Blanco la Administración Tributaria es: "Parte de la Administración Pública; esto es, del aparato organizativo que constituye el brazo ejecutor de los fines del Estado. . . La *administración tributaria* es (dentro de la Administración Financiera) la que aplica y gestiona los *tributos*." (2008, p. 273)

Por su parte, Nuestro Código Tributario nos define quién es la Administración Tributaria en el arto. 145 del que hemos hecho mención anteriormente, en el que se establece que "Se entiende por Administración Tributaria la Dirección General de Ingresos (DGI) organismo autónomo del Ministerio de Hacienda y Crédito Público (MHCP) conforme ley, que tiene a su cargo la administración, recaudación, fiscalización, y cobro de los tributos, establecidos a favor del Estado, todo conforme a las leyes, reglamentos, y demás disposiciones que los regulen. "

De igual forma Giannini nos señala la importancia y la función de las disposiciones emanadas de la administración tributaria al establecer:

Dada la complejidad de la administración financiera, debida, sobre todo, al cúmulo de las normas tributarias y a las dificultades de su aplicación a los innumerables casos de la vida económico – social, se ejercita ampliamente la facultad del poder ejecutivo, particularmente del Ministerio de Hacienda, de dar a las oficinas que de él dependen criterios directivos y reglas de conducta y de sugerir resoluciones concretas de casos controvertidos, a fin de que la propia administración se desenvuelva con prontitud y uniformidad. Las *circulares, reglas, o instrucciones* en que la expresada facultad se desenvuelve son actos administrativos, tanto en sentido formal como sustancial a diferencia de los reglamentos que, como se ha visto, aun siendo actos subjetivamente administrativos contienen normas jurídicas. (1956, p 22)

Como podemos ver este autor sostiene que si bien tanto los reglamentos como las circulares o disposiciones administrativas, según sea el nombre que se emplee para distinguirlas, nacen de entes administrativos, en el primer caso emitidos por el Presidente de la República como representante del Poder Ejecutivo, y en el segundo, por la autoridad superior de la Administración Tributaria, estas poseen finalidades completamente diferentes; por un lado el reglamento facilita la aplicación de la ley pero sin poder regular más allá de lo que esta regula, por otro lado las disposiciones administrativas solucionan de manera más concreta algunas situaciones que se puedan presentar como resultado de la aplicación de la norma jurídica que tienen como destinatario final el mismo funcionario público y no el contribuyente.

Al catalogar a las circulares o resoluciones como actos administrativos estamos negando totalmente la posibilidad de que estos vayan a ser tomados como normas jurídicas y pasen a integrar el ordenamiento jurídico vigente; como sostiene sobre este punto González García & Lejeune Valcárcel (2000) al no ser tenidos como

normas jurídicas no pueden crear derechos ni deberes frente a terceros, quedando su eficacia limitada sólo al campo interno de la Administración.

En nuestro país el Código tributario vigente faculta a la administración tributaria para emitir disposiciones administrativas que estén destinadas a los contribuyentes o responsables, el artículo 152 del Código Tributario establece "Sin perjuicio de lo dispuesto en la propia ley orgánica que rige la administración tributaria o las leyes tributarias específicas, el titular de la Administración Tributaria tendrá las siguientes atribuciones:

3. Dictar disposiciones administrativas de aplicación general a los contribuyentes y responsables"

Como podemos ver existe al parecer, una confusión respecto al uso del término disposición administrativa con respecto a lo que la doctrina denomina resoluciones administrativas, sin embargo el sujeto que las emite, es el mismo, la Administración Tributaria, por lo cual debemos entender que el término disposición o resolución se usa indistintamente en nuestro ordenamiento jurídico. De igual forma resulta importante destacar que la función que tienen las disposiciones administrativas en nuestro país es distinta a la considerada por la doctrina, puesto que por un lado la doctrina le reconoce solamente valor jurídico a las resoluciones administrativas dentro de la propia Administración, en cambio, nuestro Código Tributario confiere al titular de la Administración la Potestad de dictar tales disposiciones destinadas a ser aplicadas a los contribuyentes y responsables.

Posteriormente estudiaremos más en concreto las principales dificultades que presenta el ejercicio de esta facultad en el ámbito tributario; en este capítulo nos dedicaremos al estudio de los límites a los que se encuentran sometidas las distintas atribuciones de la administración pública a Nivel Estatal.

2. LÍMITES DE LA POTESTAD TRIBUTARIA DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA ESTATAL

La Administración Pública a nivel Estatal ha sido dotada por la Constitución Política y las leyes vigentes de distintas atribuciones en el ámbito tributario que brevemente hemos enunciado con anterioridad; en el ejercicio de tales atribuciones la Administración Pública se encuentra limitada por un conjunto de principios de justicia tributaria reconocidos por nuestra Constitución, principios que se convierten en una garantía para el contribuyente frente a las posibles transgresiones de sus derechos que le sean cometidas en el ejercicio de tales atribuciones.

Al contribuyente como sujeto pasivo de la obligación tributaria, le han sido reconocidos una serie de derechos y garantías que deben ser respetados por la Administración Tributaria y que en caso de ser violentados, el ordenamiento jurídico ha determinado los medios por los cuales el contribuyente puede hacer valer sus derechos, medios que requieren un estudio pormenorizado por lo cual no serán objeto de nuestro estudio.

Debemos hablar de algunos de los Principios de Justicia tributaria, que a efectos del tema planteado sirven de límite en el ejercicio de las atribuciones conferidas a la Administración Pública, así como también abordaremos las reglas de interpretación de las normas tributarias que de igual forma son parte de los límites de tales atribuciones y que han sido reconocidas por nuestro ordenamiento jurídico.

2.1. Principios de Justicia Tributaria

2.1.1. Principio de Legalidad

El Principio de Legalidad representa en nuestro actual sistema jurídico un límite a las distintas potestades de las que goza el Estado en materia tributaria; como abordamos en el capítulo anterior, el Poder Tributario es ejercido por distintos órganos del Estado, que han sido facultados para ello por nuestra Constitución, sin embargo la Constitución y nuestro ordenamiento jurídico han reconocido el Principio de Legalidad como un límite al ejercicio de estas atribuciones y como una garantía para el contribuyente frente a las posibles arbitrariedades que cometa el Estado.

Este principio lo encontramos consagrado en nuestra Constitución Política en los artos. 114, 115, 138.27 y en nuestro Código Tributario en el artos. 3. el principio de legalidad establece que solo mediante ley se pueden crear los tributos que van a ser posteriormente exigibles a los ciudadanos.

El artos. 114 de nuestra Constitución nos dice: "Corresponde exclusivamente y de forma indelegable a la Asamblea Nacional la potestad para crear, aprobar, modificar o suprimir tributos..."; el artos. 115 de la Constitución Establece que: "Los impuestos deben ser creados por ley que establezca su incidencia, tipo impositivo y las garantías a los contribuyentes. El Estado no obligará a pagar impuestos que previamente no estén establecidos en la ley"

Siguiendo lo establecido previamente en la Constitución, el Código Tributario reconoce el principio de legalidad al establecer en su artículo 3 qué elementos del tributo deben estar regulados en la ley para que este pueda ser exigible a los ciudadanos.

Como veremos en el apartado siguiente el principio de Legalidad está vinculado con el Principio de Reserva de ley de tal manera que como señalan algunos autores, tales como Torruco Salcedo (2010) el Principio de Reserva de Ley es una figura jurídica englobada dentro de lo que considera uno de los logros más importantes del Estado de Derecho, el principio de legalidad; bajo su tesis el principio de legalidad está contenido por el principio de legalidad administrativa y la reserva de ley; moviéndose el primero de éstos en la esfera aplicativa y el segundo en la esfera normativa.

Así, el Principio de Legalidad y el Principio de Reserva de Ley se encuentran relacionados de tal manera que no podemos hablar de uno sin al menos hacer mención del otro, sin embargo cada uno de estos tiene distintos ámbitos de aplicación por lo que los estudiaremos en distintos apartados.

Siguiendo la idea que la citada autora nos plantea debemos hablar del Principio de Legalidad como un medio de control de las actuaciones de la Administración Tributaria no debiendo en ningún momento esta exigir tributos que previamente no estén establecidos en una ley de la República.

Como nos dice Cazorla Prieto (2008), podemos hablar del Principio de Legalidad desde una visión sustantiva y formal, en lo que respecta a la visión sustantiva su finalidad está destinada a la protección de la propiedad de los ciudadanos frente a las actuaciones de los poderes públicos especialmente en lo que se refiere a los tributos; continúan el citado autor:

El principio de legalidad debe ser visto también - escribe el Profesor PÉREZ ROYO – como una institución al servicio de un interés colectivo: el de asegurar la democracia en el procedimiento de imposición, o establecimiento de las vías de reparto. de la carga tributaria, Lo que ha querido el contribuyente es que el juicio sobre el reparto. de la carga tributaria sea establecido por el órgano que dada su composición y funcionamiento, mejor asegura la composición de intereses contrapuestos en el mencionado reparto. (2008, p. 134)

La finalidad de que el tributo sea establecido mediante ley está justificada en razón del vocablo romano citado por González García & Lejeune Valcárcel (2000): *“lo que a todos afecta por todos debe ser aprobado”*; puesto que la ley es la única vía en la que se manifiesta la voluntad del pueblo a través de sus representantes democráticamente elegidos que integran el Poder Legislativo.

La visión formal de este principio está destinada como continúa hablando Cazorla Prieto (2008) a favorecer un mayor respeto a otros principios tributarios tales como el principio de generalidad, igualdad, seguridad jurídica, puesto que la ley se convierte en el cauce de manifestación o exteriorización del Principio.

De acuerdo con Balladares Saballos (2010) el Principio de Legalidad despliega su eficacia dentro de dos ámbitos distintos de los que hemos previamente hablado, dentro del ámbito de la creación o fase normativa, implica restringir la creación de tributos solamente a la ley, y en su fase aplicativa supone un control Constitucional de las leyes tributarias a través de los correspondientes recursos a fin de que estas no contravengan ningún principio de justicia tributaria reconocido por nuestra Constitución, de igual forma supone un control de los actos administrativos emanados de la Administración Tributaria ya sea por la vía administrativa correspondiente o el recurso de amparo de conformidad con el Derecho vigente.

Previamente dejamos planteado que el reglamento se trata de una verdadera fuente del Derecho Tributario y como tal tiene la función de facilitar la aplicación de la ley sin poder regular más allá de lo establecido previamente en la ley. De tal manera que como nos dicen Martín Queralt, Lozano Serrano, & Póveda Blanco:

El Reglamento se encuentra absolutamente condicionado a la Ley. En varios sentidos.

Primero: el ejercicio de la potestad reglamentaria no puede manifestarse en la regulación de materias constitucionalmente reservadas a la ley....

Tercero: cuando el Reglamento se dicte en desarrollo de una ley deberá atenerse fielmente a los dictados de la misma. (2009, p. 85)

De lo anterior podemos decir que el Principio de Legalidad limita indiscutiblemente el ejercicio de la potestad reglamentaria ejercida por el Poder Ejecutivo, de manera que éste, en el estricto cumplimiento de sus funciones Constitucionalmente atribuidas no puede trasgredir lo establecido en la ley que pretende desarrollar.

El Principio de Legalidad no sólo impide que se exijan tributos que previamente no estén contenidos en la ley sino que permite al contribuyente hacer uso de recursos frente a las posibles trasgresiones a sus derechos legalmente reconocidos, así podemos encontrar diversos recursos en la vía administrativa y los correspondientes recursos en la vía judicial según cada situación en concreto.

2.1.2. Principio de Seguridad Jurídica

El principio de Seguridad Jurídica lo podemos encontrar dentro del ámbito tributario como un complemento al principio de legalidad del que ya hemos venido hablando, Balladares Saballos (2010) establece un doble sentido para comprender de mejor manera el principio de seguridad jurídica, primeramente desde el ámbito positivo viene a determinar que la función de la ley es la certeza jurídica de que ningún otro cuerpo normativo puede pretender regular la materia tributaria que ha sido reservada exclusivamente a la ley, en el ámbito negativo coloca a la ley como un medio para la defensa del contribuyente frente a las posibles arbitrariedades que cometa el Estado en el ejercicio de sus funciones.

Al hablar de Certeza Jurídica como una de las finalidades del Principio de Seguridad Jurídica no podemos dejar de mencionar el problema que para ello

representa nuestro actual sistema jurídico puesto que en la mayoría de los casos al momento de aprobarse una nueva disposición dentro de nuestro ordenamiento jurídico, ésta no contiene taxativamente enumeradas las distintas disposiciones que deroga, o aquéllas a las que afecta, dejando al contribuyente en este caso sin la información necesaria en cuanto a la norma vigente.

Para Regueros de Ladrón de Guevara la seguridad jurídica es la confianza en el Derecho mismo, confiando en su manejo imparcial y justo como una guía del actuar. "aterrizando estos conceptos al Derecho Tributario, podemos decir que este principio se traduce en aquella convicción de los contribuyentes o responsables de saber a qué atenerse en su relación con el fisco" (2010, p. 250)

El principio de Seguridad Jurídica en su aspecto negativo, como mencionamos anteriormente, conlleva la potestad de limitar las arbitrariedades del Estado al momento de creación de las normas o en su aplicación, por ello a como nos dice Balladares Saballos: "En la esfera de creación de normas jurídicas, las exigencias de la jerarquía normativa suponen una graduación o escala que al referirse a todos los órganos del Estado obliga a la sumisión de las normas a la Constitución." (2010, p. 29)

De la misma manera Balladares Saballos (2010) nos dice que en el ámbito de aplicación de las normas jurídicas las arbitrariedades pueden ser cometidas por Los distintos órganos del Estado según la manera en cómo estos interpreten el precepto en cada caso concreto.

2.1.3. Principio de Reserva de Ley

2.1.3.1. Evolución Constitucional

Para iniciar a hablar de la reserva de ley en materia tributaria, las distintas posiciones doctrinales sobre el tema, y las teorías más aceptadas, es necesario primeramente ubicarnos dentro de la realidad constitucional de este principio y las diversas reformas a las que ha estado sujeta nuestra Constitución política y que han realizado cambios trascendentales en esta materia.

La Constitución Política de Nicaragua promulgada el 9 de enero de 1987 y publicada en la Gaceta Diario Oficial de esta misma fecha, continúa vigente en la actualidad con algunas reformas a las que nos referiremos solo como un dato general, con un especial enfoque en la reforma de 1995 que viene a realizar transformaciones importantes en materia tributaria.

Calderón Marengo & Castro Rivera nos dan una breve introducción sobre el contexto histórico en el que se promulgó nuestra actual Constitución.

La Constitución Política de la República de Nicaragua, de 1987, tiene como base un proceso electoral que culminó el 4 de Noviembre de 1984, con las elecciones de las máximas autoridades del país. Fue redactada, consultada, discutida y aprobada por una Asamblea Constituyente convocada para tal efecto, después de haberse dado en la historia constitucional doce cartas magnas, la primera promulgada en la época de la colonia, en 1826, y la última en 1974. (2007, p 72.)

A lo largo del tiempo nuestra Constitución Política ha sido objeto de diversas reformas parciales tanto en su parte dogmática como en su parte orgánica, que han marcado significativos cambios en la organización y funcionamiento de nuestro país.

Calderón Marenco & Castro Rivera (2007) sostienen que nuestra Constitución ha sido objeto de once reformas a lo largo de estos 23 años de vigencia, sobre las cuales no haremos mayor referencia por no ser objeto de nuestro estudio.

En el año 1995 a través de la ley 192 de Reforma Parcial de la Constitución Política, publicada en la Gaceta Diario Oficial No. 124 del cuatro de Julio de este mismo año, se introducen una serie de cambios fundamentales en diversos ámbitos, especialmente a efectos de este tema, en cuanto a la reserva de ley en materia tributaria.

Es a través de esta reforma que se suprime totalmente la posibilidad del Poder Ejecutivo de dictar decretos con fuerza de ley en materia tributaria al reformarse el arto. 114, el que desde este momento hasta en la actualidad se lee así: "Corresponde exclusivamente y de forma indelegable a la Asamblea Nacional la potestad para crear, aprobar, modificar o suprimir tributos..."

A como sostienen Álvarez Argüello & Vintró Castells a través de esta reforma queda limitada la facultad del Poder Ejecutivo solo a la materia administrativa con normas de rango reglamentario como lo establece el arto. 150.4 de la Constitución suprimiendo de igual forma a través de esta reforma la posibilidad de delegar las facultades legislativas al Presidente de la República. (2010, p. 10)

Con anterioridad a esta reforma el Poder Ejecutivo en la figura del Presidente de la República podía crear, suprimir, modificar o derogar tributos mediante un decreto con fuerza de ley, por el contrario en la actualidad esta potestad pertenece exclusivamente al poder Legislativo en la figura de la Asamblea Nacional.

Esta dualidad de situaciones ha permitido que en la actualidad se encuentren con plena vigencia en materia tributaria decretos emitidos por el poder Ejecutivo con anterioridad a la reforma constitucional del año 1995, decretos que por haber surgido con anterioridad a tal fecha se encuentran vigentes y despliegan cada uno

de sus efectos; entre estos decretos podemos mencionar el Plan de arbitrios Municipal, creado mediante el Decreto 455, publicado en la Gaceta Diario Oficial el día 31 de Julio del año 1989, y el Plan de arbitrios del Municipio de Managua, creado mediante el Decreto 10-91 publicado en la Gaceta Diario Oficial del 12 de Febrero de 1991.

Sin embargo hoy por hoy un Decreto con fuerza de ley en materia Tributaria sería totalmente inconstitucional por ser competencia exclusiva de la Asamblea Nacional la creación, aprobación, modificación o supresión de tributos como es el caso de diversos cuerpos normativos que han emanado del Poder Ejecutivo y están siendo aplicados actualmente.

Tal es el caso del Decreto 14-2009, publicado en La Gaceta Diario Oficial el día tres de marzo del año 2009 en el que se establece el pago de aranceles por parte del usuario del Registro Público de la República en concepto de realización de trámites propios de esta instancia y que como sostiene Balladares Saballos:

Tal decreto contradice la Constitución de la República, la cual establece que es facultad exclusiva e indelegable de la Asamblea Nacional, la creación, modificación y derogación de tributos, situación que impide que otros entes públicos como la Presidencia de la República, procedan a crear tales cobros. La imposibilidad de que el Poder Ejecutivo mediante un Decreto, tal como lo hace el 14-2009, pueda crear tributos, o en el caso que nos ocupa, las tasas denominadas aranceles de los Registros Públicos de la Propiedad Inmueble y Mercantil, decreto que en nuestra opinión técnica y fundada, es inconstitucional.(2009)

Finalmente resulta importante aclarar que con posterioridad a la reforma de 1995 la única potestad del Poder Ejecutivo en materia tributaria es dictar los correspondientes reglamentos administrativos sesenta días después de la publicación de la ley a la que va dirigida según lo establece el artículo 150. 10 de la Constitución Política de Nicaragua.

2.1.3.2. La Reserva de ley en el Derecho tributario

El principio de reserva de ley juega un papel sumamente importante dentro del ámbito Tributario en nuestro actual Ordenamiento Jurídico especialmente en relación con la reforma Constitucional de la que hemos venido hablando, a continuación reseñaremos su concepto, relevancia y función dentro del ámbito que nos compete.

De acuerdo con Balladares Saballos, al iniciar el estudio de este principio en materia tributaria es necesario aclarar el doble sentido del mismo:

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

En sentido negativo, la reserva de ley impone la reserva de la potestad normativa 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 los mismos por parte de los municipios.(2010, p. 31)

A como nos dicen Martín Queralt, Lozano Serrano, & Póveda Blanco (2008) siguiendo la idea de Pérez Royo la finalidad del principio de reserva de ley la podemos encontrar esencialmente sobre dos puntos importantes, primeramente como un eje entre las relaciones del Poder Ejecutivo y Legislativo en materia de creación de normas, puesto que permite que cada Poder se mueva solamente en el ámbito de sus competencias, así por otra parte, excluye que la regulación de las materias reservadas, en este caso, la materia tributaria, se realice por otros medios distintos a la ley.

Torruco Salcedo (2008), por su parte, establece que la función principal de la reserva de ley es delimitar qué materias deben estar reguladas estrictamente en la

ley, y para que este principio tenga plena validez es necesario su reconocimiento a nivel Constitucional y no sólo por una ley ordinaria.

Sobre el principio de reserva de ley existe una discusión doctrinal en lo que respecta a que se debe entender que se encuentra comprendido dentro de la reserva de ley en materia tributaria razón por la cual la doctrina habla de reserva de ley absoluta y reserva de ley relativa.

En lo que respecta a ésta distinción Torruco Salcedo nos dice:

La reserva absoluta de Ley, denominada por M S GIANNINI "*riserva di norma primaria*", es aquella donde la materia reservada puede ser disciplinada solamente por normas primarias, no siendo posible, y además sería ilegal, su regulación a través de normas secundarias - reglamentos -.

La reserva relativa de ley en materia tributaria es la que se utiliza con mayor frecuencia en las constituciones modernas Denominada por M S GIANNINI "*riserva di atto normativo primario*" es aquella en la que se exige la presencia de una Ley o disposición con rango legal solamente para determinados elementos fundamentales de la contribución establecida.... Dejándose al Ejecutivo el desarrollo o complementación de los elementos no sujetos a la mencionada reserva de ley. (2008, p.17)

Luego de haber planteado lo que la doctrina nos dice sobre la reserva de ley absoluta y relativa debemos concluir que a lo que hace referencia tal distinción es al campo de la materia tributaria cubierto por tal reserva; en el caso de la reserva de ley absoluta, no permite que ninguno de los elementos de la relación tributaria sean regulados por una norma distinta a la ley, por el contrario, la reserva de ley relativa deja abierta la posibilidad de que la ley solo regule los elementos más esenciales de la relación tributaria de manera que es legal que otra norma jurídica establezca la regulación de los elementos no regulados en la ley.

Ahora es necesario trasladar esta clasificación de la reserva de ley a nuestro actual sistema jurídico para definir ante qué tipo de reserva de ley nos encontramos, para ello no podemos dejar de mencionar el ya citado arto. 115 de Nuestra Constitución Política en la que se establece que: "Los impuestos deben ser creados por ley que establezca su incidencia, tipo impositivo y las garantías a los contribuyentes. El Estado no obligará a pagar impuestos que previamente no estén establecidos en la ley"

Si bien el mencionado artículo no nos establece claramente a nivel constitucional la exigencia de que todos los elementos que configuran el tributo deban estar regulados en la ley, el arto. 3 del Código Tributario, desarrolla el alcance del principio reconocido en la Constitución al establecer que:

Solo mediante ley se podrá:

1. Crear, aprobar, modificar o derogar tributos;
2. Otorgar, modificar, ampliar o eliminar exenciones, exoneraciones, condonaciones y demás beneficios tributarios;
3. Definir el hecho generador de la obligación tributaria; establecer el sujeto pasivo del tributo como contribuyente o responsable; la responsabilidad solidaria; así como fijar la base imponible y de la alícuota aplicable;
4. Establecer y modificar las preferencias y garantías para las obligaciones tributarias y derechos del contribuyente; y
5. Definir las infracciones, los delitos y las respectivas sanciones.

Finalmente podemos decir con base en la regulación establecida en nuestro ordenamiento jurídico vigente que la reserva de ley en nuestro país es absoluta, consecuentemente, para que un tributo sea constitucionalmente legal es necesario que todos los elementos que le constituyen de conformidad a como lo señala nuestro Código tributario estén contenidos en la ley que lo establece, razón por la cual es totalmente inconstitucional toda norma jurídica que no provenga de la

Asamblea Nacional en forma de ley y pretenda crear tributos o regular elementos de cuantificación de los mismos.

2.2. Interpretación de las Normas Tributarias

La forma de interpretar las normas tributarias ha sido un tema largamente discutido por la doctrina en el transcurso del tiempo y un tema del que no podemos dejar de hablar en el presente trabajo monográfico puesto que la administración pública al momento de aplicar la norma tributaria se va a encontrar con diversos supuestos en los que se hará necesario acudir a la interpretación de la norma para resolver un caso en concreto.

Primeramente debemos plantear que la necesidad de interpretar la norma tributaria surge cuando en un caso concreto no resulta claro el sentido o alcance de la misma, a como nos dice González García (1997) al momento de interpretar lo que se busca no es más que adentrarse en la norma jurídica de manera tal que se pueda encontrar su significado, debiendo el intérprete en todo momento no perder de vista dos puntos esenciales, la letra de la ley, y la finalidad de la norma.

Como nos plantea Amatucci, siguiendo los postulados de Keller y Kelsen:

“En la interpretación no basta la comprensión, sino que es necesario que el intérprete congenie, es decir, que tenga la capacidad que le permita colocarse en la perspectiva correcta más favorable para conocer su íntima esencia... la interpretación resulta una actividad de interposición y de intermediación, con la cual se traduce, se explica, se aclara y se explicita” (2001, p.567)

El Derecho Tributario es una rama del Derecho que sufre constantes cambios por lo que resulta necesario, en la mayoría de los casos, la interpretación de la norma jurídica para llegar a resolver los casos que se puedan presentar producto de la aplicación de la misma.

Debemos estar claros de que la norma jurídica no puede regular todos y cada uno de los supuestos que en distintos momentos pueden presentarse, por tal razón es necesario hacer énfasis en las principales pautas a seguir al momento de interpretar la norma jurídica de manera que se pueda brindar al contribuyente la certeza de que el intérprete no abusará de sus potestades para por esta vía trasgredir los derechos del destinatario de la norma jurídica.

Sobre este punto Casás (2010) citando a Jarach nos dice que la norma jurídica puede ser lo más completa y límpida, sin embargo surgirá la necesidad de interpretarla por la dificultad que presenta ajustar los hechos de la vida real a los modelos previstos en la misma, cada hecho siempre tiene una característica particular que hace necesario que el intérprete analice la norma jurídica para encajar tal supuesto en lo contenido por ésta.

Para identificar en cada caso cuál es la forma de interpretar la norma jurídica en materia tributaria es necesario que hablemos de las distintas teorías que a lo largo del tiempo se han sostenido en cuanto a este tema, cuáles son sus principales deficiencias y el porqué de su inaplicabilidad, de esta manera podremos analizar cuáles son las reglas de interpretación que nuestro actual ordenamiento jurídico tributario reconoce y qué materias tributarias no están sujetas a interpretación con la finalidad de servir de límite a las actuaciones de la Administración Pública.

2.2.1. Teorías de la interpretación de la norma tributaria

En este apartado mencionaremos algunas de las principales teorías de interpretación de las normas tributarias que históricamente tuvieron plena vigencia pero que en el actual estado de nuestro Derecho resultan inaplicables.

- La Norma tributaria debe interpretarse en caso de que su significado no sea evidente a favor de quien esté sujeto al pago del tributo.
- La Norma tributaria debe interpretarse de manera que siempre favorezca al órgano que va a percibir el tributo.
- La Norma tributaria debe interpretarse atendiendo la realidad económica de la misma.
- La Norma tributaria debe interpretarse de acuerdo a un criterio funcional

A continuación analizaremos brevemente cada una de ellas con la finalidad de mostrar a menos de manera general la razón de la existencia de cada una de estas teorías, y su aplicabilidad en el Derecho Tributario actual.

2.2.1.1. *Indubio contra fiscum*

Esta teoría sostiene que al momento de interpretarse la norma tributaria debe siempre favorecer al contribuyente, esta teoría tiene una raíz histórica particular fundamentada en el pasaje de Modestino No puede considerar que delinque aquel que, en caso de duda adopta una interpretación que sea favorable al contribuyente” (González Barrera & Ibarra Rodríguez, 2008, p. 97)

Para comprender el porqué de tal postulado es necesario hablar de la concepción que del tributo se tenía en tiempos antiguos y que conllevaba a sostener esta teoría de interpretación, González Barrera & Ibarra Rodríguez nos dicen que: "El tributo en el mundo antiguo encuentra sus orígenes en la sujeción política. El vencedor en guerra adquiría un poder sobre el vencido y debía pagar prestaciones a favor del estado más fuerte" (2008, p. 98).

En este momento los ciudadanos no estaban sujetos al pago de tributos, quienes consideraban a este una forma de coartar la libertad, así, como continúan diciendo González Barrera & Ibarra Rodríguez (2008) es en la época imperial cuando Augusto introduce a los ciudadanos el impuesto sobre las herencias y en la época de Justiniano se suprime la no sujeción del ciudadano al tributo quedando obligado al pago del mismo; lógicamente esta situación trajo como consecuencia el descontento especialmente de los jurisconsultos que a través de la emisión de sus resoluciones trataban de limitar la aplicación de las leyes de índole fiscal. La norma tributaria en este tiempo se consideraba odiosa por lo cual se debía interpretar de manera restrictiva siempre a favor del contribuyente.

2.2.1.2. *Indubio pro fisco*

Esta regla de interpretación consiste en que siempre al momento de interpretar se favorezca al fisco, esta idea surge como nos dice González Barrera & Ibarra Rodríguez (2008) luego de que en la época imperial romana, el emperador obligaba a los jueces a favorecer al fisco, así en los años treinta, una parte de la Escuela Francesa de Saleilles, sostenía que debe interpretarse la norma tributaria a favor del Fisco puesto que siempre lo colectivo debe prevalecer sobre lo individual, en razón de que el Estado es el representante de la sociedad entera.

Sobre esta forma de interpretación Belisario Villegas (2009) nos dice que la norma tributaria no debe ser interpretada a favor del Fisco porque tanto el Estado como

los particulares se encuentran en una posición de igualdad, dejando atrás la vieja creencia de la inferioridad del contribuyente frente al Estado.

2.2.1.3. Teoría de la Interpretación Económica

Sobre la teoría funcional, y la teoría de la interpretación económica que abordaremos a continuación Casás (2010) nos habla que estas han sido creadas no para su aplicación de manera exclusiva sino en atención a los hechos gravados, respetando a los principios que rigen la interpretación.

De la misma manera este autor, citando a Giuliani Fonrouge, sostiene que:

El precepto fue recogido con el fin práctico de que de que la interpretación pudiera apartarse del formalismo conceptual construido a partir del derecho privado, aplicando la legislación tributaria según la realidad de los hechos económicos, no siempre coincidentes con las formas jurídicas, de tal modo que la norma fiscal cumpliera así, la función prevista al sancionarla. (2010, p. 310)

De igual forma Belisario Villegas (2009) nos dice que esta teoría se basa en que el criterio del legislador para distribuir la carga tributaria ha sido la valoración política de la capacidad contributiva del sujeto teniendo en cuenta su realidad económica, en razón de ello para descubrir el verdadero significado de la norma es necesario recurrir a esa misma realidad económica.

A pesar de que lo sostenido por estos autores no deja de tener un grado de veracidad puesto que el Legislador al momento de crear las normas tributarias toma como principal centro de atención la capacidad contributiva del sujeto, ello no justifica que al momento de interpretar la norma el carácter económico prevalezca sobre lo que establece la misma.

2.2.1.4. Interpretación funcional de la norma tributaria

Nos corresponde ahora hablar de la teoría funcional como una forma de interpretar la norma tributaria, esta teoría ha sido sostenida principalmente por la Escuela de Pavia de Griziotti. Para hablar brevemente de su principal objetivo Casás citando a Jarach nos dice que la interpretación funcional:

Propiciaba desentrañar la voluntad del legislador preguntándose el *porqué* de la norma por lo cual debía indagarse a partir de una visión integralista del fenómeno financiero, para entender que su cabal comprensión sólo podía alcanzarse mediante una síntesis dialéctica de los elementos políticos, económicos, jurídicos y técnicos que lo configuran. (2010, p.309)

De igual forma Balladares Saballos (2010) nos dice que esta teoría principalmente sostiene que la norma tributaria debe interpretarse atendiendo al principio de capacidad contributiva aún cuando se llegue al extremo de legitimar la interpretación correctora de la ley buscando dar cumplimiento a tal principio.

En nuestro ordenamiento jurídico no se permite la interpretación funcional de la norma tributaria debido a que la aplicación de esta forma de interpretación atentaría contra el Principio de Seguridad Jurídica reconocido por nuestro actual sistema jurídico puesto que con tal interpretación se estaría cambiando el sentido o la intención de la norma de manera que el contribuyente no tendría la certeza de su situación frente al Estado.

2.2.2. La teoría general de la interpretación de la norma en el Derecho Tributario

Luego de haber expuesto brevemente estas teorías debemos dejar planteado que como nos dice Belisario Villegas (2009) en cierto modo todas son erróneas, puesto que las normas tributarias no son excepcionalmente distintas a cualquier

otra norma jurídica debiendo ser estudiadas de acuerdo a las reglas de interpretación existentes para todas las normas de Derecho.

Siguiendo esta teoría Casás sostiene que:

En la aplicación e interpretación de las leyes tributarias resulta posible la utilización de todos los métodos propiciados por la ciencia jurídica para la interpretación del derecho en general, de modo que pueden tener cabida en esta materia no solo los métodos literales exegéticos, sino también los lógicos, que apuntan a desentrañar la voluntad, intención o finalidad perseguida por el legislador. (2010, p. 300)

Así, González García (1997) reitera tal postura al establecer que la norma debe interpretarse de modo neutro, aduciendo que toda la teoría general de la interpretación de las normas es totalmente trasladable al ámbito tributario, en razón de que las normas tributarias se deben interpretar como cualquier otra norma jurídica.

Finalmente sobre este punto podemos decir que las reglas de interpretación de las normas en el Derecho son totalmente trasladables y aplicables a las normas de índole tributario, no existe diferencias que hagan necesaria una interpretación distinta de la norma tributaria, la exposición de las teorías anteriormente planteadas nos brindan una reseña de los distintos criterios que a lo largo del tiempo han sido sostenidos por la Doctrina pero descartados en su momento y que hoy en día no tienen ninguna vigencia al momento de interpretar la norma tributaria.

Sobre las reglas de interpretación nuestro Código Tributario en su arto. 4 establece:

Las normas tributarias se deben interpretar con arreglo a todos los métodos admitidos por el derecho común y los establecidos en los convenios internacionales con fundamento en la Legislación Internacional respectiva. En todo

La potestad normativa de la Administración Pública en materia Tributaria

caso la interpretación tiene un objetivo eminentemente aclaratorio o explicativo y no implica en forma alguna que por esta vía se puedan crear, alterar, modificar, o suprimir disposiciones legales existentes.

Las situaciones que no se puedan resolver mediante las disposiciones de este Código o de las leyes específicas sobre cada materia, serán reguladas supletoriamente por las normas de Derecho común.

La analogía es procedimiento admisible para llenar los vacíos legales, pero en virtud de ellas no pueden crearse tributos, ni exenciones, exoneraciones u otros beneficios, como tampoco puede tipificar infracciones o delitos, ni establecer sanciones. No se podrá aplicar la analogía cuando por esta vía se contraponga, altere o modifique, cualquiera de las disposiciones legales vigentes en materia tributaria.

Como podemos observar el Código Tributario claramente estipula que para la interpretación de las normas tributarias se aplicarán las mismas reglas de interpretación establecidas en el derecho común ratificando la postura sostenida por diversos autores.

De igual forma el Código tributario representa un límite a la interpretación que de la norma tributaria se realice puesto que establece que de ninguna manera bajo la figura de la interpretación se puede crear, alterar, modificar, o suprimir disposiciones legales existentes, resguardando con este precepto los principios de legalidad, seguridad jurídica y reserva de ley reconocidos Constitucionalmente.

Sobre la interpretación de la norma, el Código Civil establece en su título preliminar XVI que "Al aplicar la ley, no puede atribírsele otro sentido que el que resulta explícitamente de los términos empleados, dada la relación que entre los mismos debe existir y la intención del legislador."

La interpretación de la norma tributaria puede ser extensiva o restrictiva, como nos dice Belisario Villegas (2009) estamos frente a una interpretación extensiva si se le da a la norma jurídica un sentido más amplio de lo que dicen sus palabras literalmente; por el contrario, se considera que estamos ante una interpretación restrictiva cuando se le da a la norma un sentido menos amplio del que verdaderamente se obtiene de la lectura de sus términos basándose en la creencia de que el legislador dijo más allá de lo que en realidad quiso decir.

No podemos prohibir un determinado resultado de la interpretación de la norma tributaria, González García (1997) nos dice que lo que se debería prohibir es la interpretación como tal pero desde el momento que se admite tal interpretación se está admitiendo el resultado de la misma.

De igual manera si bien no se puede esperar que la labor interpretativa tenga un resultado único si debe ser común en cualquier sujeto q pretenda interpretar la norma jurídica la realización de tal interpretación siguiendo métodos jurídicos (González Barrera & Ibarra Rodríguez, 2008).

2.2.3. Analogía en el Derecho Tributario

El Código Tributario en el ya citado artículo 4 hace referencia a la Analogía y establece que se admite el uso de este medio para llenar vacíos legales que lógicamente resulten de la aplicación de la norma tributaria, sin embargo nuestra norma jurídica puntualiza que no se podrá mediante la analogía crear tributos, ni exenciones, exoneraciones u otros beneficios, no podrá tipificar infracciones o delitos, ni establecer sanciones; así como tampoco se podrá alterar cualquier disposición legal existente; el énfasis que realiza el legislador respecto de lo que no debe crearse mediante la analogía nos parece un tanto reiterativo por las razones que expondremos a continuación.

En palabras del Jurista Belisario Villegas (2009, p. 250) "Analogía significa aplicar a un caso concreto no previsto por la ley, una norma que fija un hecho semejante." muchas veces a lo largo del tiempo se ha confundido cuál es la finalidad de la analogía y la interpretación y la principal diferencia entre ambas, algunos autores se han dado a la tarea de brindarnos una definición que nos sirva de pauta para su diferenciación.

Belisario Villegas nos dice que:

La analogía tiende a suplir la laguna legislativa y no puede confundirse con el método lógico. En este existe una norma referida a un caso concreto, mientras que en la analogía la norma es ausente, y se pretende suplir la laguna con disposiciones que rijan situaciones semejantes. Por ello la analogía no es una forma de interpretar la ley sino de integrarla. (2009, p. 250)

El estudio de la analogía resulta verdaderamente importante sobre todos debido a la confusión de este término con la interpretación; Para Eserverri la analogía:

Se trata de un proceso de integración del Derecho a través del cual, mediante un proceso lógico fundado en la razón de semejanza entre dos supuestos de hecho, uno previsto en la norma jurídica y otro no regulado en ella, las consecuencias jurídicas del mandato de aquella norma son atraídas al supuesto no contemplado en ella pero con el que guarda relación de similitud. (2008, p. 60 - 61)

La dificultad que representa la analogía es respecto al criterio con el que se va a establecer las semejanzas entre los dos supuestos de hecho y cuándo estos se van a considerar lo suficientemente semejantes como para que les sea aplicable a uno la regulación jurídica del otro.

La potestad normativa de la Administración Pública en materia Tributaria

La prohibición de que por vía de la analogía no se puedan crear tributos o tipos penales en materia tributaria es un resultado de la aplicación del principio de reserva de ley, el principio de legalidad y el principio de seguridad del que hemos hablado anteriormente como medio de protección del contribuyente frente a las posibles arbitrariedades del Estado.

CAPÍTULO III. CONTENIDO Y MANIFESTACIONES DE LA POTESTAD TRIBUTARIA NORMATIVA DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA A NIVEL ESTATAL

1. LA POTESTAD REGLAMENTARIA DEL PODER EJECUTIVO EN MATERIA TRIBUTARIA

1.1 La División de Poderes como fundamento para la existencia de la potestad reglamentaria del Poder Ejecutivo

Para iniciar a hablar de la potestad reglamentaria del Poder Ejecutivo en materia tributaria es necesario hablar, al menos a *grosso modo* de la división de poderes consagrada en nuestra Constitución, cuál ha sido su origen y su función dentro de un Estado de Derecho.

La primera concepción que se tiene respecto de la división de poderes aparece a Finales del Siglo XVII con el libro titulado *Segundo Tratado sobre el Gobierno Civil* de John Locke, sin embargo es a través de la exposición realizada por Montesquieu en el libro *Del espíritu de las leyes* cuando esta teoría se transforma en doctrina de aceptación Universal (Pérez Royo, 2008)

Como nos dice el citado autor la idea de la separación de poderes surge con el Estado Constitucional, con esta nueva forma política se puede presenciar por primera vez la concentración y monopolización del poder político en un territorio amplio considerablemente poblado.

El planteamiento de Montesquieu respecto de la libertad política de un ciudadano se basa en que la Constitución de un Estado se vuelve el medio por el cual se garantiza la libertad individual, entendida ésta como la seguridad que se le debe proporcionar a cada ciudadano por el hecho de vivir en sociedad. (Pérez Royo, 2008)

Pérez Royo nos dice que Montesquieu da por supuesto la existencia de los tres Poderes de Estado de manera evidente "En cada Estado hay tres clases de poderes: el poder legislativo, el poder ejecutivo de las cosas que proceden del derecho de gentes y el poder ejecutivo de las cosas que dependen del derecho civil" (2008, p. 53)

Según la teoría de Montesquieu, cada uno de los poderes debe tener características expresamente diferenciadas para que un Estado pueda funcionar de manera armónica, así, sostiene que el Poder Ejecutivo debe estar en manos de un Monarca, puesto que casi siempre se hace necesaria su actuación de manera inmediata y resulta mejor que sea administrado por uno que por varios, el poder Legislativo tiene que estar compuesto por dos cámaras una que se encargue de ordenar o corregir lo que otro ha ordenado y otra que se encargue de anular la resolución tomada por otro, finalmente el Poder Judicial debe ser ejercido por personas extraídas del cúmulo de ciudadanos, sin embargo Montesquieu prescinde de este último poder posteriormente al referirse al régimen político. (Pérez Royo, 2008)

Montesquieu luego de estudiar la división de poderes citada anteriormente llega a la conclusión del porqué es necesaria la separación de poderes en un Estado, conclusión que me parece la base fundamental de su teoría

Quando la potestad legislativa está reunida con la ejecutiva en una misma persona o cuerpo de magistratura, entonces no hay libertad; porque se puede temer que el

mismo monarca o el mismo senado hagan leyes tiránicas, para ejecutarlas tiránicamente. Tampoco hay libertad, si la potestad de juzgar no está separada de la legislativa y de la ejecutiva. Si estuviese anexa a la potestad legislativa, sería arbitraria de disponer de la vida y de la libertad de los ciudadanos, puesto que el juez sería legislador. Si estuviese unida a la potestad ejecutiva, podría el juez tener la fuerza de un opresor. (Montesquieu, 1987, p.XXIX)

El punto fundamental sobre el que versa esta teoría es que todo se encontraría perdido si en manos de un mismo sujeto o en un mismo cuerpo organizado se encontrasen los tres poderes antes mencionados, puesto que en una sola persona se concentraría el poder de hacer leyes, ejecutarlas y juzgar las diferencias entre los particulares, por lo que cada uno de los Poderes del Estado debe ser el límite de las actuaciones del otro Poder.

Como nos dice Gabino Fraga:

El régimen de separación de poderes implica que todas las funciones de un mismo carácter material formen parte de la competencia del órgano que recibe la denominación de la función misma, y que, cuando haya una excepción a ese régimen, debe justificarse expresamente por un texto de la Constitución (1975, p. 108)

La División de Poderes en un Estado de acuerdo con el citado autor debe estar reconocida por la Constitución de un país para que pueda ser plenamente válida y exigible entre cada uno de los Poderes.

El Principio de división de poderes del Estado reconocido en nuestra Constitución Política representa para los contribuyentes una garantía de actuaciones de cada poder, Luquí hace referencia a la utilidad de la división de Poderes sosteniendo que:

Este principio obliga a que el poder no quede concentrado en uno solo de los órganos del Gobierno. Cada uno de estos solo tiene determinadas atribuciones, las necesarias para ejercer una parte de aquel poder, pero sin posibilidad de volver a reunirlos en una sola mano. (1993, p. 29)

Nuestra Constitución Política como norma fundamental y suprema del Ordenamiento jurídico nicaragüense establece como órganos de Gobierno el Poder Legislativo, el Poder Ejecutivo, el Poder Judicial y el Poder Electoral, en este capítulo hablaremos especialmente del Poder Ejecutivo y sus distintas facultades en el ámbito Tributario.

La división de las atribuciones conferidas a distintos poderes propicia un Estado de Derecho donde se respeten las garantías y derechos de los ciudadanos; hablar de esta separación en el ámbito tributario no resulta para nada baladí puesto que en esta área del Derecho adquiere una significación especial en razón de dejar claramente delimitada la función que ejerce cada órgano, de tal manera que se mantenga el funcionamiento armónico del Estado sin que ninguno de los Poderes sobrepase las atribuciones que constitucionalmente le han sido conferidas.

La Constitución Política establece las directrices del funcionamiento del Poder Ejecutivo, encontrándose este Poder del Estado sujeto a la misma en el ejercicio de sus atribuciones, así en el art. 129 de la Constitución se establece que "Los poderes Legislativo, Ejecutivo, Judicial y Electoral son independientes entre sí y se coordinan armónicamente, subordinados únicamente a los intereses supremos de la nación y a lo establecido en la presente constitución". Nuestra Constitución Política establece una serie de controles y limitantes a cada uno de los Poderes del Estado con el fin de que estos no transgredan los derechos de los ciudadanos en el desempeño de sus competencias.

Cada Funcionario Público se encuentra obligado a realizar únicamente las funciones que la Constitución y las leyes del país le conceden resguardándose de esta manera el Principio de Legalidad del que oportunamente hicimos referencia.

De igual manera la Constitución Política en su arto. 131 obliga a los Funcionarios Públicos a responder ante los ciudadanos por el correcto desempeño de sus funciones puesto que la función pública debe ejercerse para satisfacer los intereses del Pueblo; cada uno de estos serán personalmente responsables por las violaciones cometidas en contra de la Constitución por falta de probidad administrativa o por otro delito cometido en el ejercicio de su cargo.

Ahora bien, en relación directa con el Poder Ejecutivo y su regulación dentro de nuestro Ordenamiento Jurídico, este Poder es ejercido por el Presidente de la República, quien es Jefe del Estado, Jefe de Gobierno y Jefe Supremo del Ejército de Nicaragua de acuerdo con lo establecido en nuestra Constitución en el artículo 144; este mismo cuerpo normativo le concede al Presidente de la República un conjunto de atribuciones para el ejercicio de las funciones propias de este Poder del Estado, sobre las cuáles haremos referencia solamente a aquellas relevantes a efectos de nuestro tema.

Álvarez Argüello (1999) hace referencia a que nuestra Constitución Política de 1987 aún vigente en la actualidad diseña un sistema de fuentes importante en relación con las Constituciones anteriormente existentes, primeramente la Constitución se consagra como norma suprema sobre el conjunto de normas del ordenamiento jurídico, y determina los órganos del Estado que poseen capacidad normativa y la forma en cómo esta capacidad va a expresarse, establece que a la Asamblea Nacional le corresponde la Facultad Legislativa y al Presidente de la República la facultad reglamentaria.

Así pues, el arto. 150. 10 de la Constitución Política le confiera al Presidente de la República la facultad de reglamentar las leyes que lo requieran en un plazo no mayor de 60 días, esta potestad se convierte en el principal eje de las atribuciones del Poder Ejecutivo en materia Tributaria, estando sujeta a una serie de límites de los que ya hemos hablado previamente; en este capítulo abordaremos dicha

facultad en aras de delimitarla de tal forma que no se preste al mal uso de la misma con finalidades mas allá de las conferidas por la Constitución.

Existen otras atribuciones Constitucionales atribuidas al Poder Ejecutivo que inciden en el ámbito Tributario, como por ejemplo la facultad de iniciativa de ley y el derecho al veto que recoge el art. 150 de nuestra Constitución, a estas facultades no haremos mayor referencia sino solamente a la Potestad reglamentaria objeto de nuestro estudio.

La ley 290, ley de Organización, Competencia y Procedimientos del Poder Ejecutivo publicada en la Gaceta Diario Oficial No. 102 del 3 de Junio de 1998, es creada para regular los distintos ámbitos de funcionamiento del Poder Ejecutivo.

El art. 2 de la citada ley reitera el mandato Constitucional que abordamos anteriormente en el que se reconoce al Presidente de La República como Jefe de Estado, Jefe de Gobierno y Jefe del Ejército. De igual forma esta ley establece la organización de este Poder del Estado en los distintos Ministerios y entes descentralizados para el mejor desempeño de las funciones conferidas.

1.2. Origen de la Potestad reglamentaria del Poder Ejecutivo

La Constitución de 1987, inicialmente otorgaba la facultad de dictar leyes ordinarias tanto a la Asamblea Nacional como al Presidente de la República, como nos dice Álvarez Argüello (1999) entre el cúmulo de sus atribuciones le correspondía también a la Asamblea Nacional la potestad de delegar sus facultades legislativas al Poder Ejecutivo en momentos de receso, facultad que el Poder Ejecutivo podía ejercer casi sin limitación alguna; de igual forma este poder del Estado podía Aprobar el Presupuesto de la República en períodos de emergencia así como dictar de forma autónoma y sin restricciones decretos con fuerza de ley en materia fiscal y administrativa.

En relación con la Facultad del Poder Ejecutivo de dictar decretos ejecutivos con fuerza de ley en materia fiscal y administrativa consagrada en el reformado arto. 150.4 nos dice Álvarez Argüello:

Es importante notar que se trataba de una facultad normativa propia, originaria, e incondicionada, o autónoma del Presidente directamente conferida por la Constitución, es decir, que no se precisaba de una previa delegación por parte de la Asamblea Nacional... se trataba de una potestad que se ejercía con los mismos efectos y de manera idéntica a la que ejercía la Asamblea Nacional la suya, pero eso sí, limitada a los ámbitos materiales fiscal y administrativo. (1999, p. 80)

La mayor discusión sobre este tema era respecto a que si por la vía de un decreto en materia fiscal el Poder Ejecutivo podía crear e imponer tributos a los ciudadanos, con base al arto. 150. 4 y 115 de nuestra Constitución finalmente se podría llegar a la conclusión de que "El Presidente de la República no podía crear impuestos por medio de decretos fiscales con fuerza de ley pues esta era materia que la Constitución reservaba a la ley" (Álvarez Argüello, 1999, p.82)

Con la reforma a la Constitución Política del año 1995 se produce una transformación considerable en cuanto a las potestades del Presidente de la República, principalmente en referencia a la potestad reglamentaria; Como nos dice el mismo autor se suprimió sus facultades para dictar decretos con fuerza de ley, ya sea a través del ejercicio de sus facultades o facultades delegadas, se suprimió la facultad de aprobar el Presupuesto aun en caso de emergencia como citábamos anteriormente y finalmente pero no menos importante en relación con nuestro tema, resulta afectada la potestad reglamentaria y el procedimiento de la misma. (Álvarez Argüello, 1999)

El Presidente de la República en la actualidad posee la facultad de reglamentar las leyes en un plazo no mayor a 60 días como lo consagra el arto. 150. 10 de la Constitución siempre y cuando la ley expresamente le faculte para ello.

Al menos en nuestro sistema jurídico, como nos dice Álvarez Argüello (1999) así como la ley no tiene un concreto contenido material definido y podría regular cualquier materia, de la misma manera el Reglamento tampoco se encuentra definido materialmente y puede desarrollar cualquier contenido una vez que la ley le faculte para hacerlo.

La potestad reglamentaria del Poder Ejecutivo para Álvarez Argüello:

No se trata de una potestad genérica o incondicionada de reglamentar de la que después haya que determinar su objeto o ámbito de actuación... Están prohibidos los reglamentos independientes. La ley es condición de existencia del reglamento. Sin ley previa no puede existir reglamento. (1999, p. 103)

De la letra del arto. 150.10 y 141 de la Constitución se desprende la consideración planteada por el autor puesto que la Constitución le concede al Poder Ejecutivo la facultad de reglamentar las leyes cuando estas así lo determinen, esto indiscutiblemente quiere decir que debe existir una ley previa a la cual el reglamento desarrolle y que esta ley debe abrir la puerta al Ejecutivo para que este pueda reglamentar, con este precepto se reitera la superioridad de la ley sobre el reglamento.

La subordinación jerárquica del reglamento significa que la ley deroga cualquier disposición reglamentaria que se le oponga, con anterioridad a la reforma Constitucional de 1995 si bien el Reglamento tenía como límite a la ley y ésta condicionaba su existencia, no por ello la ley se convertía en su fundamento puesto que la facultad reglamentaria es otorgada directamente por la Constitución sin necesidad de que la ley autorizara la emisión del mismo de manera que en ningún caso el reglamento dependía de que la ley facultara al Presidente para hacerlo, como sucede en la actualidad luego de dicha reforma. (Álvarez Argüello, 1999).

Luego de la reforma Constitucional de 1995 el arto. 141 establece en su parte más relevante a efectos del tema a tratar "Las leyes serán reglamentadas cuando ellas expresamente así lo determinen" de manera tal que lo antes planteado cambia trascendentalmente puesto que el Presidente ya no se encuentra facultado para emitir reglamentos sin una previa autorización de la ley.

Por tal razón actualmente ya no sólo es necesario que exista la ley para que el Presidente pueda emitir el Reglamento sino que es indispensable que la ley expresamente lo autorice. (Álvarez Argüello, 1999)

Si el Presidente de la República no emite el Reglamento en un plazo de 60 días como establece el arto. 150. 10 de la Constitución siguiendo lo establecido en el arto. 141 "La Asamblea Nacional encomendará la reglamentación de las leyes a la comisión respectiva, para su aprobación en el Plenario". Esta facultad de la Asamblea Nacional de emitir reglamentos como nos dice Álvarez Argüello "se trata de una de las menos afortunadas regulaciones constitucionales ya que parece desconocer la complejidad técnica de la elaboración del reglamento y la no idoneidad del órgano legislativo para dictar este tipo de normas" (1999, p. 106), postura que consideramos acertada en razón de que la finalidad propia de la figura del Reglamento es hacer mucho más práctica la aplicación de la ley, por lo cual quien se encarga de aplicar la ley es quién mejor podría realizar este trabajo.

1.3. Naturaleza Jurídica del Reglamento

Sobre la Naturaleza jurídica del Reglamento a lo largo del tiempo han existido diversas teorías en las que en determinado momento se le ha catalogado al Reglamento como un acto administrativo o bien como una verdadera ley, a continuación expondremos algunas de estas teorías y sus principales críticas.

Existen autores como Carré de Malberg que sostienen que el acto reglamentario se trata de un acto administrativo no solo porque emana de una autoridad administrativa sino porque se trata de un acto de ejecución de las leyes, esta teoría si bien no hace diferencia en razón del órgano que realiza la función, tiene su principal crítica en que el reglamento no debe ser considerado un acto directo de ejecución sino el medio para llegar a tal ejecución. (Gabino Fraga, 1975)

Existe otra teoría que parecida a la anterior considera que los Reglamentos no pueden ser tenidos como leyes puesto que el carácter propio de las leyes no reside ni en la generalidad ni en la impersonalidad de quien los emite, sino que consiste en el hecho de ser expresión de la voluntad nacional pues ha emanado de manos de los Representantes del Pueblo cuestión que no se puede afirmar de Los Reglamento que son expresión de la voluntad de los gobernadores. (Gabino Fraga, 1975)

Finalmente existe otra teoría a la que Gabino Fraga considera la más acertada al definir la verdadera naturaleza del Reglamento, esta teoría establece que "desde el punto de vista formal considera el acto reglamentario como un acto administrativo; pero que desde el punto de vista material identifica al reglamento con la ley, porque en ésta se encuentra los mismos caracteres que en aquél" (1975, p. 106)

Sin embargo esta teoría aclara que si bien el reglamento posee los mismos caracteres de generalidad al crear, modificar o extinguir situaciones jurídicas no por ello se está aceptando en ningún momento que la ley y el reglamento se encuentren equiparados en igualdad con relación a las fuentes del Derecho, encontrando entre ambas suficientes diferencias pero que no vienen a cambiar la naturaleza jurídica del Reglamento. (Gabino Fraga, 1975)

Finalmente podemos decir que el reglamento es una figura jurídica con virtualidad propia porque al pasar a integrar el ordenamiento jurídico se aleja de ser tenido

como un acto administrativo, sin embargo no se trata de una ley, porque no emana ni del titular de la potestad legislativa, ni posee las mismas características que esta, sino más bien se encuentra subordinada a la misma y en el caso de materias reservadas a la ley, el reglamento se encuentra claramente limitado.

1.4. El Reglamento

La Potestad Reglamentaria es considerada por García de Enterría & Fernández como "El poder en virtud del cual la Administración dicta Reglamentos; es, quizá, su potestad más intensa y grave, puesto que implica participar en la formación del ordenamiento" (2004, p. 182). Tal potestad como veremos le permite a la Administración Pública no ser solo un sujeto de Derecho sino que posee en cierta manera la capacidad de formar su propio ordenamiento.

Como hemos venido abordando, el Reglamento cumple una función primordial dentro de nuestro ordenamiento jurídico tributario, Álvarez Argüello (1999) sostiene que la ley y el reglamento son conceptos que no podemos desasociar pues cada uno de ellos identifica el otro, sin embargo no por ello deben ser tenidos como iguales. Ni nuestra Constitución, ni nuestro ordenamiento jurídico hacen referencia a que debería entenderse por Reglamento y qué será objeto del mismo, por lo cual es necesario acudir a la doctrina para brindar ambas definiciones, el citado autor nos dice que "La materia del Reglamento, por así decirlo, será la misma que la de la ley, a la cual precisamente reglamentará...la ley es condición de existencia del reglamento. Sin ley previa no puede existir reglamento" (1999, p. 103)

De acuerdo con Martín Queralt, Lozano Serrano, & Póveda Blanco, el Reglamento se trata de: "toda disposición de carácter general, que aprobada por el poder ejecutivo pasa a formar parte del ordenamiento jurídico tributario, erigiéndose como fuente del Derecho" (2009, p. 85). Sobre el reglamento como fuente del

Derecho Tributario no haremos mayor énfasis puesto que ya dejamos planteado en el capítulo anterior que se trata verdaderamente de una fuente del Derecho.

Emitir reglamentos debe entenderse como la facultad conferida únicamente al Presidente de la República consistente en dictar reglamentos en virtud de previa remisión normativa. (Álvarez Argüello, 1999, p. 105)

Por su parte Gabino Fraga establece que "el reglamento es una norma o un conjunto de normas jurídicas de carácter abstracto e impersonal que expide el Poder Ejecutivo en uso de una facultad propia y que tiene por objeto facilitar la exacta observación de las leyes expedidas por el Poder Legislativo" (1975, p. 104)

Así pues, los Reglamentos son normas de ejecución y desarrollo de las leyes, su función está destinada a facilitar la aplicación de las leyes y la ejecución de las mismas en cada uno de los ámbitos que pretende regular, de acuerdo con esta función que realizan también son aplicables dentro del Ámbito Tributario estando sujetos en todo momento a la ley que desarrollan.

Los Reglamentos en Materia tributaria tienen un límite especial en relación con las otras materias existentes en el Derecho, el Principio de reserva de ley absoluta consagrado en los artos. 114 y 115 de la Constitución, no permite que por vía reglamentaria se establezcan tributos, como nos dice Álvarez Argüello:

Es evidente que si se trata de materias reservadas a la ley, la reglamentación podrá consistir en solo complementar los detalles que facilitan la aplicación de la ley. En cambio, en materias no reservadas la ley puede hacer amplias remisiones al reglamento, en cuyo caso tendrá mayor campo de regulación, pero en ambos supuestos debe respetar las pautas y directrices que con mayor o menor grado de especificidad haya establecido la ley. (1999, p.104)

García de Enterría & Fernández (2004) nos brinda una exposición de las principales diferencias entre el Reglamento y la ley y sostiene que:

Lo propio del Reglamento lo que lo separa significativamente de la Ley, es que es una norma secundaria, subalterna, inferior y complementaria de la Ley, obra de la Administración... Su sumisión a la Ley es absoluta, en varios sentidos: no se produce más que en los ámbitos que la Ley le deja, no puede intentar dejar sin efecto los preceptos legales o contradecirlos, no puede suplir a la Ley allí donde esta es necesaria para producir un determinado efecto o regular un cierto contenido. (2004, p. 182)

Como podemos ver en todo momento y bajo cualquier circunstancia el reglamento se encuentra subordinado a la ley en un grado de dependencia tal que la no existencia de la ley supone consecuentemente la inexistencia del Reglamento, el que en cada ámbito que pretenda regular debe estar sujeto a lo preceptuado por la ley no pudiendo sobrepasar ni contradecir lo estipulado en ésta.

En algunos países como en el caso de España en los que la reserva de ley es relativa, es admisible la complementariedad de los Reglamentos contrario a lo que sucede en nuestro actual sistema jurídico. Cazorla Prieto citando la Sentencia 233 / 1999 del Tribunal Constitucional Español nos dice que:

“aunque los criterios o principios que han de regir la materia deben contenerse en una ley, resulta admisible la colaboración del reglamento, siempre que “ sea indispensable por motivos técnicos o para optimizar el cumplimiento de las finalidades propuestas por la Constitución o por la propia ley” y siempre que la colaboración se produzca en términos de subordinación, desarrollo y complementariedad” (2008, p.151)

Como podemos ver en estos sistemas se admite que lo no cubierto por la reserva de ley relativa y que consecuentemente no ha sido previamente normado a través de la ley pueda ser complementado a través de un Reglamento, lo que desde todo

punto de vista resulta inadmisibles en nuestro actual sistema jurídico puesto que el Principio de Reserva de ley consagrado en nuestra Constitución establece que todos los elementos que configuran la obligación tributaria se deben encontrar contenidos en una norma jurídica con rango de ley, por lo cual el Reglamento despliega su virtualidad solamente como norma jurídica destinada al desarrollo de la ley.

Para el estudio del Reglamento Martín Queralt, Lozano Serrano, & Póveda Blanco (2009) nos dicen que debemos basarnos esencialmente sobre tres puntos importantes de estos, primeramente quién posee la competencia para dictarlos, cuáles son los límites de los mismos y el control que sobre ellos se pueda ejercer. En los apartados siguientes abordaremos los primeros dos supuestos para delimitar la trascendencia del Reglamento como norma jurídica dentro del Derecho Tributario, el control de los mismos no será objeto de nuestro estudio.

1.4.1. Titular de la potestad Reglamentaria

Luego de hablar de los Reglamentos y su principal función, debemos definir quién es el titular de la potestad de emitir estos cuerpos normativos que una vez vigentes pasan a formar parte del ordenamiento Jurídico Tributario de acuerdo al sistema de Fuentes en el Derecho Tributario.

El art. 150 de la Constitución le confiere únicamente al titular del Poder Ejecutivo, que como dijimos previamente, es el Presidente de la República, la facultad de reglamentar las leyes, por lo cual el sujeto titular de la potestad reglamentaria en materia tributaria es únicamente el Presidente de la República, excluyéndose con este mandato la posibilidad de que otros funcionarios de este Poder ejerzan tal atribución.

Gabino Fraga (1975) nos plantea que la finalidad de que el titular de la Potestad reglamentaria sea el Poder Ejecutivo tiene su origen desde el punto de vista práctico, en la necesidad de disminuir la carga del Poder Legislativo relevándolo del desarrollo en detalle de cada uno de los supuestos respecto de la materia que regula, teniendo en cuenta que el Ejecutivo se encuentra más en contacto con el medio en donde va a ser aplicada la ley; el Reglamento por la facilidad con que puede ser reformado propicia la adaptación oportuna del mismo según se vayan transformando las necesidades concretas.

Existen sistemas jurídicos en los cuales otros órganos distintos del titular del Poder Ejecutivo poseen la facultad de emitir reglamentos como es el caso de la legislación Española en el que las comunidades autónomas poseen potestades legislativas y consecuentemente poseen también potestad reglamentaria, no sólo de reglamentar las leyes propias sino para desarrollar las bases contenidas en la normativa estatal, sin embargo este no es el caso de nuestro país en el que mediante una norma jurídica de rango Constitucional queda establecida la titularidad de la potestad reglamentaria. (Martín Queralt, Lozano Serrano, & Póveda Blanco, 2009)

Si bien el objeto del presente trabajo monográfico no es el sistema tributario de orden local sino solamente el de orden estatal, podemos señalar que en nuestro País, siguiendo el mandato constitucional en el que se le atribuye sólo al Presidente de la República la facultad de reglamentar las leyes, no es posible que ninguna otra entidad distinta a este ejercite tal potestad.

Ahora bien, luego de dejar definido que únicamente el Presidente puede emitir Reglamentos en materia Tributaria debemos mencionar que el sujeto a quien va dirigido el Reglamento es el mismo sujeto al que va destinada la ley tributaria que en nuestro sistema el Código Tributario lo define como el contribuyente y el Responsable.

El que solo el Presidente de la República esté facultado para reglamentar las leyes en materia tributaria no excluye a Ministros y otros funcionarios de emitir disposiciones administrativas en materia de su competencia, sobre esta facultad hablaremos posteriormente.

1.4.2. Límites de la Potestad Reglamentaria

La Facultad del Poder Ejecutivo de reglamentar las distintas leyes de la República debe estar sujeta a una serie de límites y restricciones que no permitan que este Poder del Estado en el ejercicio de la función de reglamentar transgreda las funciones de otros órganos del Estado.

Anteriormente hablamos de algunos principios de justicia tributaria que están destinados a servir de límite a las actuaciones de los poderes públicos en el ejercicio de sus funciones, ahora traeremos a colación la virtualidad de cada uno de estos como límite de las Reglamentos.

El Reglamento está sujeto a la Constitución Política y a las distintas leyes existentes en nuestro ordenamiento jurídico razón por la cual el titular del Poder Ejecutivo debe tener el cuidado de no transgredir las distintas normas jurídicas de mayor rango y jerarquía existentes, puesto que en el caso de transgredirse, el Reglamento carecería de validez jurídica.

Cuando hablábamos del Principio de legalidad y de Reserva de ley en el capítulo anterior nos referíamos a que el Reglamento no debe tratar de regular materias que específicamente estén reservadas a la ley, como es el caso de nuestro actual sistema en materia tributaria, en el que solo la Asamblea mediante ley de la República tiene la potestad de crear, modificar o suprimir tributos.

De tal manera que de acuerdo con los Principios recogidos por nuestra Constitución, en el caso de la reserva de ley el Reglamento se encuentra limitado de tal forma que bajo ninguna circunstancia puede pretender desarrollar los elementos que conforman el tributo que previamente han sido reservados a la ley, de tal manera que su labor se reduce solamente a desarrollar lo ya establecido en la ley para facilitar su aplicación en la vida práctica.

Por tanto siguiendo sobre este punto, si el Poder Ejecutivo por medio de un Reglamento trasgrede la reserva de ley en materia tributaria este puede ser impugnado cualquiera de los medios que para ello establece nuestro Derecho.

De igual forma como nos dicen Martín Queralt, Lozano Serrano, & Póveda Blanco (2009) El Reglamento no solo no debe ir en contra de nuestra Constitución Política sino que tampoco deberá ir directa o indirectamente en contra de las leyes que se encuentren vigentes en nuestro ordenamiento jurídico aún cuando estas leyes no hagan referencia a materias reservadas a la ley; los Reglamentos como dejamos claro en el apartado anterior cumplen una función de desarrollo de las leyes por lo que deben atenerse fielmente al dictado de las mismas en todo momento.

Es importante señalar sobre este punto que la Constitución establece un sistema de control respecto del ejercicio de la potestad reglamentaria; en su arto. 114 prohíbe que la Asamblea Nacional delegue en otro órgano del Estado la facultad de crear, aprobar, modificar o suprimir tributos limitando la materia que va a estar contenida en un Reglamento de manera tal que por vía de delegación el Ejecutivo nunca podrá desarrollar materia que única y exclusivamente ha sido reservada a la Asamblea Nacional.

Finalmente podemos decir que si bien el Reglamento como potestad del Poder Ejecutivo ejerce efectos relevantes en materia Tributaria, nuestro actual sistema jurídico al reconocer los principios de Justicia tributaria en la Constitución, no

permite que a través de este cuerpo normativo se establezcan tributos que posteriormente pretendan ser exigibles al contribuyente, proveyendo de los mecanismos necesarios para ejercer un control sobre los mismos.

1.5. Distinción entre Reglamento y actos administrativos

De la misma manera que los Reglamentos, los actos administrativos, aunque emitidos por distintos entes, son un acto de la Administración Pública, pero su principal diferencia radica en que el Reglamento pasa a integrar el ordenamiento jurídico como fuente del Derecho, contrario a lo que sucede con los actos administrativos que son actos ordenados que no se integran dentro del ordenamiento sino que son consecuencia de la aplicación del mismo. (Martín Queralt, Lozano Serrano, & Póveda Blanco, 2009).

Podemos decir que ambos son instrumentos jurídicos de los que se vale la Administración pero que poseen diferencias sustanciales, la distinción más predominante entre estos es que el Reglamento forma parte del ordenamiento jurídico y el acto administrativo es algo producido dentro del seno del ordenamiento como resultado de su aplicación, de tal manera que el Reglamento innova el ordenamiento al crear normas nuevas y derogar anteriores, mientras que el acto se limita a aplicar un supuesto previamente establecido en las normas que integran el ordenamiento. (García de Enterría & Fernández, 2004)

El reglamento se distingue por su carácter general, abstracto e impersonal contrario a lo que sucede con el acto administrativo que suele dirigirse a un destinatario concreto, sin embargo la doctrina nos habla que en ciertas ocasiones, nos podemos encontrar frente a actos administrativos destinados a un conjunto de sujetos o incluso a la colectividad, lo que trae como consecuencia una confusión respecto al valor y trascendencia de los mismos. (García de Enterría & Fernández, 2004)

De igual manera otra diferencia entre ambos radica, como nos dice Escorcía (2009), en que el acto administrativo se agota al momento de su cumplimiento, para que se pueda volver a cumplir es necesario que surja un nuevo acto, en cambio el Reglamento es susceptible de cumplirse de manera indefinida con una pluralidad de sujetos.

Finalmente podemos decir que el Reglamento posee suficientes caracteres diferenciadores respecto al acto administrativo, por lo cual resulta ahora mucho más práctico entender la figura que en nuestro sistema ocupa el Reglamento como fuente del Derecho.

2. LA POTESTAD NORMATIVA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

2.1. Administración Tributaria

La Administración Tributaria en nuestro país es realizada a través de la Dirección General de Ingresos (DGI) y la Dirección General de Aduanas (DGA), instituciones que poseen facultades y ámbitos de funcionamiento diferentes que son regulados en nuestro ordenamiento jurídico, dejaremos de un lado el tratamiento a la figura de la DGA por no ser el centro del presente análisis y porque el esquema de funcionamiento de este es distinto al de la DGI.

En nuestro ordenamiento jurídico existen diversos cuerpos normativos que se encargan de regular el funcionamiento de la DGI, primeramente en Junio de 1957 mediante el Decreto No. 243 se crea la figura de la Dirección General de Ingresos como el órgano del Estado encargado de la recaudación de los correspondientes tributos, debemos recordar que para esa fecha el Presidente de la República podía emitir decretos con fuerza de ley.

El Decreto No. 243 fue reformado por la Ley No. 339 Ley Creadora de la Dirección General de Servicios Aduaneros y de reforma a la ley creadora de la Dirección General de Ingresos emitida en el mes de marzo del año 2000; El Decreto No. 243 ha sido derogado totalmente por el Nuevo Código Tributario, mientras que la Ley No. 339 ha sido derogada solo de manera parcial por este Código publicado en la Gaceta Diario Oficial No. 227 del 23 de Noviembre de 2005.

Por tal razón para estudiar las atribuciones de la DGI es necesario abordar tanto la ley 339 aún vigente al menos de manera parcial y el Código Tributario, especialmente en lo que hace referencia al centro de nuestro estudio.

Como nos dice el arto. 2 de la Ley No. 339, la DGI es un ente descentralizado con personalidad jurídica propia que posee autonomía técnica, administrativa y en lo que respecta a la gestión de sus recursos humanos, se encuentra bajo la rectoría del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, quien tiene la competencia de supervisar y controlar la política tributaria del Estado y verificar el cumplimiento de las recaudaciones.

Para saber qué debemos entender por ente descentralizado debemos acudir a la Ley 290 que en su arto. 4 nos dice que:

Descentralización Administrativa, es una forma de organización administrativa en la cual se confiere a través de una Ley a un órgano, autonomía técnica y administrativa para ejercer determinada competencia administrativa. Se le otorga patrimonio propio y personalidad jurídica, existiendo control o tutela del Presidente de la República o del Ministerio al que estén vinculados. El Director del ente es nombrado por el Presidente de la República o por la autoridad establecida de acuerdo a su Ley Creadora.

El objetivo de la DGI como nos dice el arto. 3 de la Ley No. 339 es administrar los ingresos tributarios y las relaciones jurídicas que de estos se deriven, así como otros ingresos considerados no tributarios que se regulan a favor del Estado con

excepción de los aduaneros, municipales y contribuciones a la Seguridad Social que como ya sabemos gozan de una regulación especial en nuestro país.

En los ya citados artículos de la ley No. 339 no se hace referencia directamente a la DGI como Administración Tributaria, no es sino hasta la promulgación del Código Tributario que inicia a usarse con mayor propiedad este término. El arto. 145 de este Código establece que se debe entender como administración tributaria la Dirección General de Ingresos que tiene a su cargo la administración, recaudación, fiscalización y el cobro de los tributos establecidos a favor del Estado de conformidad a las leyes, reglamentos y demás disposiciones que los regulen, de la misma manera se reconoce la facultad de la Administración Tributaria de percibir las multas y otros cobros pecuniarios que la ley determine.

Las funciones de la DGI se encontraban definidas en el arto. 5 de la ley 339 actualmente derogado por el Código Tributario que las regula ahora en el Título VI, Capítulo I denominado Facultades y deberes de la Administración Tributaria, y de las que haremos referencia solo a aquellas que poseen relevancia jurídica a efectos de nuestro estudio.

El arto. 146.11 del Código Tributario establece que la Administración Tributaria posee además de las facultades que previamente mencionamos de administrar, recaudar y fiscalizar, la facultad de establecer mediante disposición administrativa, las diferentes clasificaciones de contribuyentes y responsables del sistema tributario a fin de ejercer un mejor control fiscal.

Como podemos ver el citado artículo le concede la potestad de emitir normativas a la administración tributaria en materia de clasificación de responsables y contribuyentes, sin embargo como veremos a continuación no solo sobre esta materia se encuentra facultada la DGI para emitir disposiciones.

La potestad normativa de la Administración Pública en materia Tributaria

En el arto. 152 del Código tributario se establecen las atribuciones del titular de la Administración Tributaria, entre las que podemos señalar, la facultad de:

2. Aplicar y hacer cumplir las leyes, actos y disposiciones que establecen o regulan ingresos a favor del Estado y que estén bajo la jurisdicción de la Administración Tributaria, a fin de que estos ingresos sean percibidos a su debido tiempo y con exactitud y justicia;

3. Dictar disposiciones administrativas de aplicación general a los contribuyentes y responsables.

Como podemos observar el Código Tributario a facultado a la Administración tributaria para la emisión de disposiciones administrativas básicamente con dos finalidades, primeramente para un mejor ejercicio del control fiscal clasificando a los contribuyentes y responsables y la que consideramos más amplia e importante, la facultad de emitir estas disposiciones destinadas a aplicarse de manera general a todos los contribuyentes y responsables.

Otro artículo que hace referencia a la potestad normativa de la Administración Tributaria es el arto. 223 que establece:

Sin perjuicio de las facultades establecidas en el presente Código y demás leyes tributarias, el titular de la Administración Tributaria mediante normativa general determinará los procedimientos a aplicar entre otros, para los siguientes casos:

5. Cualquier otra disposición que se considere necesaria para el cumplimiento de lo establecido en el Presente Código, siempre que tal situación no implique alteración alguna a las disposiciones contenidas en la presente ley.

El citado artículo establece que la Administración Tributaria se encuentra facultada a regular el procedimiento a aplicar en los casos que concretamente se estipula a través de una normativa general, como podemos ver el numeral 5 de este arto. abre la puerta a que dicha Administración regule el procedimiento de otros

supuestos no contemplados taxativamente, sin embargo no puede a través de esta vía alterar las disposiciones contenidas en el Código.

De igual forma el Código tributario a través de diversos artículos que estudiaremos posteriormente crea la figura de las consultas en el que se establecen estas como un Derecho a solicitud del contribuyente para consultar sobre el sentido, forma, base de aplicación, y alcance de las normas tributarias a una situación de hecho concreta y actual.

En los apartados siguientes abordaremos la figura de las disposiciones administrativas y las consultas en materia tributaria para establecer cuáles son los límites de las mismas con base en los Principios de Justicia tributaria que previamente hemos planteado en el capítulo anterior.

2.2. Disposiciones administrativas

Como hemos dejado planteado en el apartado anterior a la Administración Tributaria la ley le ha conferido la facultad de dictar disposiciones en materias específicas con la finalidad de ejercer mejor la labor fiscal.

A continuación abordaremos la función que la doctrina le asigna a las disposiciones administrativas que como hicimos mención previamente, es una función distinta a la que nuestro Código Tributario les confiere.

Previamente al hablar de las disposiciones como fuentes del Derecho tributario citábamos a Giannini (1956) quien nos hacía mención acerca de la importancia de la existencia de las resoluciones administrativas, esta importancia radica en que dada la complejidad que supone las facultades conferidas a la Administración Tributaria se hace necesario que esta posea la potestad de emitir disposiciones, para la realización oportuna de los fines perseguidos.

Por su parte Escorcía (2009) nos define las Resoluciones administrativas como todas las disposiciones o decisiones que emanan de autoridades administrativas pero de rangos inferiores, por tanto tales resoluciones se diferencian esencialmente de los Decretos en la autoridad que los emite.

Las disposiciones administrativas son publicaciones de la Administración que muchas veces se revisten de otras denominaciones como (circulares, instrucciones, resoluciones, etc.) en las que se interpretan las leyes y reglamentos o bien, son utilizadas para impartir directrices a los órganos jerárquicamente dependientes, muchas veces bajo esta figura la interpretación de la Administración se vuelve de gran difusión afectando las relaciones de la Administración con los contribuyentes. (Martín Queralt, Lozano Serrano, Tejerizo López & Póveda Blanco, 2008)

Sin embargo la diferencia en la función que se le ha otorgado a las disposiciones administrativas no resta la importancia que representa para el Derecho puesto que como nos dicen Martín Queralt, Lozano Serrano, Tejerizo López & Póveda Blanco:

Sirven a la seguridad Jurídica por cuanto es posible conocer *a priori* la opinión de la Administración sobre aspectos, en muchas ocasiones complejos, del ordenamiento positivo, y, por último, pueden servir para fundamentar una tacha de desviación de poder si un órgano administrativo se aparta de lo prevenido en tales disposiciones. (2008, p. 144)

Con base a la definición brindada por los autores citados llegamos a la conclusión que las disposiciones administrativas, como les denomina el Código Tributario, son esencialmente iguales a las que la Doctrina llama resoluciones administrativas, por tanto, para efectos de abordar este tema entenderemos indistintamente el término disposición y resolución.

Acudiendo al Derecho comparado, en España la ley 30/92 Ley de Régimen Jurídico de la Administración Pública y procedimiento administrativo Común regula ciertos ámbitos de las disposiciones administrativas estableciendo en su arto. 51:

1. Las disposiciones administrativas no podrán vulnerar la Constitución o las Leyes ni regular aquellas materias que la Constitución o los Estatutos de Autonomía reconocen de la competencia de las Cortes Generales o de las Asambleas Legislativas de las Comunidades Autónomas.
2. Ninguna disposición administrativa podrá vulnerar los preceptos de otra de rango superior.
3. Las disposiciones administrativas se ajustarán al orden de jerarquía que establezcan las leyes.

Mediante este arto. establece la esfera en la que se van a mover las disposiciones administrativas subordinándolas totalmente a la Constitución las leyes y demás normas jurídicas que poseen mayor rango jerárquico, sin embargo como sucede en nuestra legislación no nos brinda un concepto sobre que debemos entender por disposición administrativa.

Para Trazaskalik las disposiciones administrativas tienen una finalidad distinta a la contemplada en nuestro Código Tributario, este autor establece que: "Los destinatarios de las disposiciones administrativas son pues, los funcionarios de la administración financiera que no los ciudadanos " contrario a nuestra legislación que nos dice que estas están dirigidas a los contribuyentes y responsables. (2001, p. 685)

Finalmente podemos decir que las disposiciones administrativas en nuestro Sistema Jurídico poseen una relevancia distinta a la que la doctrina les ha

atribuido, sin embargo, no podemos negar la importancia de las mismas puesto que en la práctica es una de las vías por la cual la Administración Tributaria informa al contribuyente respecto de la aplicación de las leyes para facilitar el ejercicio fiscal. La administración tributaria en el ejercicio de esta potestad debe cumplir fielmente lo preceptuado en nuestra Constitución política, las leyes de la República, reglamentos y demás normas jurídicas que poseen mayor rango.

En caso de que a través de una disposición administrativa el contribuyente considere transgredidos sus derechos podrá hacer ejercicio de los recursos que el Legislador a puesto a su disposición y sobre los cuales no ahondaremos por no ser objeto de nuestra materia de estudio.

2.3. Consultas en materia tributaria

Abordaremos en este apartado qué dice nuestra legislación respecto de las consultas, sobre qué se puede consultar, cuál es el efecto de la respuesta a la consulta, cuál es el plazo que posee la administración tributaria para brindar su respuesta, si aplica o no el silencio administrativo y finalmente si es posible recurrir en contra de la respuesta a la consulta.

Las consultas las encontramos reguladas en el Título III, Capítulo III denominado Derechos a Solicitud del Contribuyente, y en el Título VI Capítulo V denominado Consultas del Código Tributario.

Primeramente debemos decir que las consultas se tratan de un Derecho que puede ejercer el Contribuyente si así lo desea mediante el cual puede preguntar a la Administración Tributaria sobre el sentido, forma, base de aplicación, y alcance de las normas de índole tributaria en un caso concreto, real y actual, para que tal consulta pueda ser tramitada debe cumplir una serie de requisitos que el mismo Código tributario contempla en su arto. 165:

1. Ser formulada por escrito en papel corriente, indicando los datos generales del consultante, su cédula de identidad, su número de registro de contribuyente, dirección de su domicilio tributario para notificación, número de teléfono, y correo electrónico en su caso;
2. Especificar el funcionario o autoridad a la cual se presente.
3. Exponer claramente los hechos objeto de la consulta con su opinión fundada;
4. citar las disposiciones legales específicas; y
5. Facilitar los documentos y demás elementos de juicio que permitan una mejor inteligencia de los hechos o situaciones que la motivan.

Los requisitos antes mencionados tienen la finalidad de brindarle a la Administración Tributaria la información necesaria que le permita resolver la situación planteada conforme a las necesidades del contribuyente o responsable.

La respuesta a tal consulta se evacuará mediante acto administrativo fundado, de tal manera que para estudiar las consultas debemos dejar claramente definido si estas se tratan en realidad de un acto administrativo como nos dice el Código tributario estudio que realizaremos en los apartados siguientes.

El arto. 166 establece cuáles son las causales de la improcedencia de la consulta que se encuentran íntimamente relacionadas con los requisitos de la mismas, estas causales son entre otras, no haber cumplido los requisitos establecidos, no haberse aportado suficientes elementos de juicio, o que la materia sobre la cual se funda la consulta no sea de competencia para la Administración tributaria.

Un punto importante que no podemos dejar de tocar es que nuestro Código tributario establece un plazo de 60 días a partir de la fecha de interposición de la consulta para que la Administración Tributaria evacue la misma, en el caso de que esto no suceda de tal manera, se aplicará el silencio administrativo positivo de tal manera que como nos dice el arto. 74:

La potestad normativa de la Administración Pública en materia Tributaria

Si al vencimiento de dicho término, la Administración tributaria no hubiere confirmado su criterio, el consultante podrá satisfacer sus obligaciones tributarias conforme el criterio expresado en su consulta. Sin embargo este silencio administrativo no será vinculante en ningún otro caso.

Como podemos ver, en este caso el silencio administrativo opera a favor del consultante sin embargo no podrá otro contribuyente, ni aún encontrándose en el mismo supuesto, aplicar a su caso concreto tal silencio administrativo.

La Administración tributaria está obligada a cumplir al consultante el criterio técnico jurídico sustentado en la respuesta a la consulta, los efectos que despliegue tal consulta solo tendrán valor para el consultante, sin embargo nuestro Código tributario contempla en su art. 169 como una eximente respecto a la imposición de sanciones, el supuesto en el que los contribuyentes en la aplicación de la legislación tributaria adopten el criterio de la Administración Tributaria expresado en una consulta para un mismo tipo de asunto, de igual forma contempla otra eximente en el caso de que la Administración Tributaria no resolviere.

Si la respuesta a la consulta no favorece el criterio del consultante éste deberá pagar su correspondiente obligación tributaria sin recargo ni multa por el tiempo que la Administración Tributaria retardó su respuesta, sin embargo, este precepto sólo se aplica de manera exclusiva para el plazo de respuesta de la Administración no otros plazos que hayan transcurrido en un periodo distinto y que hayan generado como consecuencia el pago de una multa o recargo de acuerdo a lo establecido en el art. 74.

El art. 170 del Código Tributario establece que: "será nula la respuesta a la consulta cuándo: 1. Se fundamente en datos, información y/o documentos falsos o inexactos proporcionados por el contribuyente; y 2. Sea emitida por autoridades que no han sido autorizadas para emitir dicha respuesta."

El tema de los recursos en lo que respecta a las consultas tributarias considero que es un tanto complejo en base a la redacción del art. 74 parte in fine y 171 que nos dicen:

La respuesta no tiene carácter de resolución, no es susceptible de impugnación o recurso alguno y solo surte efecto vinculante para la Administración tributaria, en el caso concreto específicamente consultado. (art. 74).

Contra la respuesta a la consulta no procede recurso alguno, sin perjuicio de la impugnación que pueda interponer el consultante contra el acto administrativo en el que se encuentre contenido el criterio que se expresó en la respuesta a la consulta. (art. 171)

Consideramos que en materia de recursos lo que pretende dar a entender el legislador es que no procede recurso alguno contra la respuesta a la consulta realizada por el contribuyente, sin embargo como se desprende de la lectura del art. 171, el consultante si puede recurrir de impugnación en contra del acto administrativo que motivo la consulta y consecuentemente, aunque de manera indirecta, en caso de que el recurso interpuesto sea resuelto a favor del contribuyente se estaría afectando el resultado de la consulta inicialmente resuelta.

En sentido contrario, la falta de existencia de vía para recurrir contra las consultas en materia tributaria como nos dice literalmente el Código Tributario pone en duda si en verdad dicha consulta se trata de un acto administrativo o no con base a lo que la doctrina considera como un acto administrativo, razón por la cual ahora nos dedicaremos a hablar si la consulta tributaria se trata en realidad de un verdadero acto administrativo o no.

2.3.1. El acto administrativo

Nuestro Código tributario establece en su arto. 164 que la respuesta a la consulta se trata de un acto administrativo, para comprobar la veracidad de esta afirmación es necesario que hablemos ahora de que es un acto administrativo, su función, características y demás elementos que nos permitan identificar si las consultas en materia tributaria se tratan de verdaderos actos administrativos o no.

Como plantea García de Enterría & Fernández el acto administrativo es: "la declaración de voluntad, de juicio, de conocimiento o de deseo realizada por la Administración en ejercicio de una potestad administrativa distinta de la potestad reglamentaria" (2004, p. 550)

De igual manera Escorcía plantea que el acto administrativo es toda declaración de un órgano del Estado, en el ejercicio de su función administrativa, que tiene por objeto generar efectos jurídicos individuales respecto a terceros. El citado autor expresa que "el acto administrativo es uno de los medios jurídicos por medio del cual se expresa la voluntad estatal... constituyendo una forma de exteriorización de la voluntad administrativa del Estado." (2009, p. 141)

La ley No. 350 denominada ley Reguladora de la Jurisdicción contencioso – administrativo que ha sido parcialmente derogada, en su artículo 2 inciso 1 nos brinda un concepto de acto administrativo y establece que deberá entenderse que: "Es la declaración o manifestación de voluntad, juicio o conocimiento expresada en forma verbal o escrita o por cualquier otro medio que, con carácter general o particular, emitieren los órganos de la Administración Pública y que produjere o pudiese producir efectos jurídicos."

Del análisis de cada uno de los conceptos anteriormente mencionados y siguiendo lo establecido por Escorcía (2009) podemos decir de manera puntual, que para

que un acto de la administración pública sea considerado verdadero acto administrativo es necesario que:

- Sea una declaración intelectual: Debe proceder del análisis realizado por el Funcionario Público.
- Puede ser de voluntad, de juicio o de conocimiento.
- Debe proceder de un órgano de la Administración Pública competente para producirlo.
- Es el resultado del ejercicio de una potestad previamente determinada por la ley.
- Produce efectos jurídicos individuales de forma inmediata.
- No contienen pautas ni reglas generales, debe estar dirigida a un sujeto específico.

El acto administrativo debe contener una serie de elementos que la doctrina ha determinado para su existencia, García de Enterría et al (2004) establece que todo acto administrativo debe contener: Sujeto, voluntad, objeto, motivo, fin, y forma.

En lo que respecta al sujeto, debemos diferenciar entre el sujeto activo, la Administración Pública, y el sujeto pasivo, el destinatario del acto administrativo, como nos dice Arrién Somarriba (2009) citando a González Pérez "el sujeto activo del acto administrativo siempre será un órgano administrativo competente... el sujeto pasivo es el destinatario o persona en quien recaen los efectos del acto."

El acto administrativo debe contener la voluntad del funcionario que dirige el órgano administrativo, el contenido del acto está conformado por los derechos y obligaciones que este establece, puede ser una cosa, una actividad, un status entre otras que conforman el objeto del mismo. (Escorcía, 2009)

El motivo del acto administrativo debe ser el antecedente que provoca tal acto, es decir, el fundamento sobre lo cual este acto se basa, por su parte todo acto

administrativo debe perseguir un mismo fin, el de satisfacer el interés público. (Escorcía, 2009)

En lo que respecta a la forma Arríen Somarriba (2009) establece que esta debe ser el medio material que utiliza la administración para expresar tal acto, de igual manera en cuanto a este requisito Escorcía (2009) hace referencia a que la forma debe ser el procedimiento administrativo a seguir para la emisión del acto.

La doctrina considera que todo acto administrativo debe poder ser recurrido en caso de que el sujeto pasivo del mismo se considere agraviado por el contenido de este, como nos dice Arríen Somarriba "los recursos administrativos constituyen vías de revisión a instancia siempre de interesados, sujetas a plazos determinados" (2009, p. 56)

Podemos decir que los recursos poseen cuatro componentes esenciales:

- Son un acto de impugnación regulado por el Derecho administrativo.
- El sujeto que lo interpone debe estar legitimado para ello.
- Debe interponerse en un plazo previamente establecido por la ley ante una autoridad administrativa.
- El objeto del recurso debe ser la extinción o sustitución del acto recurrido por razones de legitimidad, mérito o conveniencia. (Arríen Somarriba, 2009)

2.3.2 La consulta tributaria es un acto administrativo

Luego de haber expuesto de manera breve los principales elementos que definen un acto administrativo, debemos analizar si las consultas en materia tributaria se tratan de un verdadero acto administrativo o no.

Como dejamos previamente planteado los actos administrativos deben ser una declaración intelectual, como es el caso de las consultas en materia tributaria en las que el Funcionario Público competente resuelve un caso en concreto planteado por el contribuyente o responsable, tal funcionario se encuentra facultado para la emisión de la respuesta a la consulta por nuestro Código tributario, cumpliendo con el requisito de que la potestad de emitir tal acto este previamente determinada en la ley.

La respuesta a la consulta tributaria proviene de una autoridad, de la Administración Pública, a la que la ley le ha otorgado la facultad para emitirla produciendo efectos jurídicos individuales para el consultante y no vinculantes para terceros.

Si comparamos las consultas en materia tributaria con lo que la doctrina reconoce como un acto administrativo, llegamos a la conclusión que estas cumplen cada uno de los requisitos y características esenciales que debe tener todo acto de la Administración Pública para ser tenido como un acto administrativo.

- Proviene de una autoridad competente para emitirlos
- Es el resultado de una potestad previamente determinada en nuestro Código tributario.
- Produce efectos jurídicos vinculantes para el sujeto consultante.
- No contiene reglas generales, solamente hace referencia a la situación planteada en la consulta.
- Se trata de una declaración intelectual de valoración o juicio.

Ahora bien si ya dejamos planteado que la consulta tributaria se trata de un verdadero acto administrativo, debemos traer a colación en este momento que nuestro Código tributario en su arto. 172 establece que no se admitirá recurso en contra de la respuesta a la consulta.

La potestad normativa de la Administración Pública en materia Tributaria

Como mencionamos en el apartado anterior los actos administrativos deben ser recurribles en razón de brindar al sujeto pasivo del acto los medios necesarios para defender su pretensión frente a la Administración, acudiendo para ello a las autoridades superiores del funcionario que emitió el acto.

De tal manera que las consultas al ser un acto administrativo deberían ser recurribles ante las instancias correspondientes; el ya citado artículo si bien establece que no habrá recurso alguno en contra de la respuesta a la consulta abre la puerta a que sí se pueda impugnar el acto administrativo en el que se encuentre contenido el criterio expresado en la consulta, por lo que el contribuyente al recurrir en contra del acto administrativo consultado, indirectamente está recurriendo a la respuesta brindada por la Administración Tributaria y logrando con esto dejar sin validez la respuesta a la consulta.

CONCLUSIONES

1. El Poder tributario se encuentra dividido de tal manera que corresponde a La Asamblea Nacional única e indelegablemente la Potestad de crear, aprobar, modificar, o suprimir tributos en atención a la Potestad tributaria normativa.
2. La Potestad de imposición es ejercida por distintos órganos facultados por la ley para recaudar los tributos correspondientes, estas funciones son ejercidas por la DGI, DGA, y municipalidades dentro de su circunscripción.
3. Nuestro Derecho ha reconocido una serie de Principios de Justicia Tributaria que sirven de límite al ejercicio del Poder Tributario como medio de protección al contribuyente.
4. La potestad reglamentaria le corresponde únicamente al Presidente de la República como titular del Poder Ejecutivo, reglamento que de acuerdo a las Fuentes en el Derecho Tributario y el Principio de Jerarquía normativa se encuentra subordinado a la ley debiendo atender fielmente el dictado de la misma.
5. Nuestro actual sistema jurídico reconoce el Principio de reserva de ley absoluta en materia tributaria de tal manera que solo mediante ley de la República podrán crearse tributos.

6. Las reglas de interpretación reconocidas por el Derecho son totalmente trasladables al ámbito tributario y pueden ser usadas por el órgano competente para facilitar la resolución de un caso en concreto.

7. La respuesta a las consultas en materia tributaria son verdaderos actos administrativos que si bien nuestro ordenamiento jurídico establece que no pueden ser recurribles, de manera indirecta se puede lograr la impugnación de la misma.

RECOMENDACIONES

Con base en las conclusiones anteriormente enunciadas consideramos que:

1. Es necesario preservar y fortalecer el actual sistema de distribución de las Facultades del Poder tributario delimitando cada una de las potestades de los distintos Poderes del Estado para evitar violentar los derechos y garantías de los contribuyentes.
2. La Administración Tributaria en el ejercicio de las facultades que le han sido conferidas debe cumplir cada uno de los Principios consagrados dentro de nuestro ordenamiento jurídico, brindando al Contribuyente los medios necesarios para recurrir en caso de transgresión a sus derechos.
3. El Poder legislativo por medio de ley debe dejar claramente establecido en qué consiste la potestad reglamentaria del Poder Ejecutivo y los parámetros que esta norma jurídica debe cumplir para su validez con el fin de evitar que a través de un Reglamento se pretenda regular materia reservada de manera exclusiva a la ley..
4. Es necesario regular ampliamente las características, requisitos de validez, y eficacia de las disposiciones administrativas puesto que en la actualidad el vacío legal existente puede permitir en ocasiones que mediante disposiciones administrativas se pretenda regular materia reservada a otro tipo de normas jurídicas.
5. Debe reformarse el precepto legal en el que se establece que las consultas tributarias no pueden ser recurribles, puesto que al cumplir todos los requisitos de un acto administrativo debe ser tenido como tal y por tanto ser objeto de los correspondientes recursos.

LISTA DE REFERENCIAS

Abbamonte, G. (2009). *Principios de Derecho en la Hacienda Pública*. Colombia: Temis

Alvarado Esquivel, M. (2008). Los sujetos de la potestad de imposición. En Alvarado Esquivel, M. *Manual de Derecho Tributario*. (p.201-203). México: Porrúa.

Álvarez Argüello, G. (1999). *La ley en la Constitución Nicaragüense*. España: Cedecs

Álvarez Argüello, G., & Vintroy Castells, J. Reformas Constitucionales y Evolución Política en Nicaragua. 1995 – 2003. Recuperado el día 13 de Noviembre de 2010 de la página web <http://congreso.us.es/cidc/Ponencias/momentos/GabrielAlvarez.pdf>.

Amatucci, A. (2001). *El ordenamiento Jurídico Financiero*. (8ª ed.) Colombia: Temis

Amatucci, A. (2001). La interpretación de la ley tributaria. En Amatucci, A. *Tratado de Derecho tributario* Colombia: Temis

Arrien Somarriba, J. (2009). *Derecho Administrativo*. (2ª. Ed.) Nicaragua: Universidad Centroamericana UCA

Balladares Saballos, R. & Somarriba Jarquín, F. (2010). *Derecho Tributario*. Nicaragua: Universidad Centroamericana UCA

Balladares Saballos, R. (2009, 5 de abril). *El Decreto de Aranceles del Registro Público*. El Nuevo Diario, Recuperado el día 13 de Noviembre de 2010 de la página web <http://www.elnuevodiario.com.ni/opinion/44760>

Casás, J. (2010). Interpretación de las leyes tributarias. En Cruz de Ordoñez, L. *Lecciones de Derecho Tributario inspiradas por un maestro*. (p.300). Colombia: Universidad del Rosario

Castro Rivera, E. & Calderón Marengo, M. (2007). *Derecho Constitucional Nicaragüense*. Nicaragua: Universidad Centroamérica UCA.

Calvo Ortega, R. (1997). *Derecho Tributario. Parte general*. España: Civitas

Cazorla Prieto, L. (2008). *Derecho Financiero y Tributario, Parte General*. (9ª ed.). España: Aranzandi

Di Pietro, A. (2001). Los Reglamentos, las circulares y otras normas Administrativas para la aplicación de la ley tributaria. En Amatucci, A. *Tratado de Derecho tributario*. Colombia: Temis

Escorcía, J. (2009). *Derecho Administrativo. Primera Parte*. Nicaragua. Jurídica

Eseverri, E. (2008). *Derecho Tributario, Parte General*. (2ª ed.). Valencia: Tirant Lo Blanch.

Fedele, A. (2001). La Reserva de Ley. En Amatucci, A. *Tratado de Derecho tributario*. Colombia: Temis

Gabino Fraga (1975). *Derecho Administrativo*. (16ª ed.). México: Porrúa

García de Enterría, E & Fernández, T. (2005) *Curso de Derecho Administrativo*. (12ª ed.). España: Civitas

Giannini, A. (1956). *Instituciones de Derecho Tributario*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero.

González Barrera, L. & Ibarra Rodríguez, A. (2008). La interpretación de las normas tributarias. El fraude a la ley tributaria. En Alvarado Esquivel, M. *Manual de Derecho Tributario*. (p.98). México: Porrúa.

González García, E. (1997). *Interpretación de las normas tributarias*. España: Aranzandi

González García, E & Lejeune Valcárcel, E. (2000). *Derecho Tributario*. Salamanca: Plaza Universitaria

Hensel, A. (2006). *Derecho Tributario*. Madrid: Marcial Pons

Luquí, J. (1993). *Derecho Constitucional Tributario*. Buenos Aires: Depalma

Martín Queralt, J, Lozano Serrano, C & Póveda Blanco, F. (2009). *Derecho Tributario*. (14ª ed.). España: Aranzandi

Martín Queralt, J, Lozano Serrano, C, Tejerizo López, J & Póveda Blanco, F. (2008). *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. (19ª ed.). España: Tecnos.

Martín Queralt, J. (2001). La Potestad Tributaria. En Amatucci, A. *Tratado de Derecho tributario*. Colombia: Temis

Pérez Royo, F. (2009). La división de poderes. En Álvarez Argüello, G. *Gobierno Municipal*. Nicaragua: Universidad Centroamericana UCA

Pérez Royo, F. (2008). *Derecho Financiero y Tributario, Parte General*. (18ª ed.). España: Thompson Civitas

Plazas Vega, M. (2005). *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario*. Colombia: Temis.

Priego Álvarez, F. (2008). La potestad tributaria normativa: El concepto. En Alvarado Esquivel, M. *Manual de Derecho Tributario*. (p.126). México: Porrúa.

Regueros de Ladrón de Guevara, S. (2010). La Seguridad Jurídica en el Derecho Tributario. En Cruz de Ordoñez, L. *Lecciones de Derecho Tributario inspiradas por un maestro*. Colombia: Universidad del Rosario

Ruíz García, J. (2001). *Derecho Financiero y Tributario*. Barcelona: Ariel.

Trazaskalik, C. (2001). Disposiciones Administrativas y Derecho Tributario. En Amatucci, A. *Tratado de Derecho tributario*. (p.685). Colombia: temis

Torruco Salcedo, S. (2010). El principio de reserva de ley tributaria en la jurisprudencia mexicana. En Cruz de Ordoñez, L. *Lecciones de Derecho Tributario inspiradas por un maestro*. Colombia: Universidad del Rosario

Torruco Salcedo, S. (2008). Los principios Constitucionales tributarios. En Alvarado Esquivel, M. *Manual de Derecho Tributario*. México: Porrúa.

Valdés Costa, R. (1992). *Instituciones de Derecho Tributario*. Buenos Aires: Depalma

La potestad normativa de la Administración Pública en materia Tributaria

Vanoni, E. (1961). *Naturaleza e interpretación de las normas tributarias*. Milano: Doff. A. Giuffre.

Villegas, H. (2009). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y tributario*. (9ª ed.). Argentina: Astrea

LEGISLACIÓN CONSULTADA

Constitución Política de la República de Nicaragua

Código Tributario de la República de Nicaragua

Decreto 10 – 91 Plan de Arbitrios del Municipio de Managua. Publicado en la Gaceta Diario Oficial el 12 de Febrero de 1991.

Decreto 455 Plan de Arbitrios Municipal, Publicado en la Gaceta Diario Oficial el 31 de Julio de 1989

Ley No. 290. Ley de Organización, Competencia y Procedimientos del poder Ejecutivo. Aprobada el 27 de Marzo de 1998. Publicada en La Gaceta Diario Oficial No. 102 del 3 de Junio de 1998.

Ley No. 339 Ley Creadora de la Dirección General de Servicios Aduaneros y de reforma a la ley creadora de la Dirección General de Ingresos. Publicada en la Gaceta Diario Oficial el 6 de abril de 2000.

Ley No. 376. Ley de Régimen Presupuestario Municipal. Aprobada el 06 de Marzo del 2001 Publicado en la Gaceta Diario Oficial No. 67 del 04 de Abril del 2001