



PRINCIPIOS TRIBUTARIOS PARA UNA REFORMA FISCAL

Elaborado por:
Joe Henry Thompson Argüello

Tutor Académico:
Reynaldo Balladares Saballos

Managua, Nicaragua, 28 de noviembre de 2011

PRINCIPIOS TRIBUTARIOS PARA UNA REFORMA FISCAL

Joe Henry Thompson Arguello

“5 Por lo cual es necesario estarle sujetos, no solamente por razón del castigo, sino también por causa de la conciencia. 6 Pues por esto pagáis también los tributos, porque son servidores de Dios que atienden continuamente a esto mismo. 7 Pagad a todos lo que debéis: al que tributo, tributo; al que impuesto, impuesto; al que respeto, respeto; al que honra, honra.” San Pablo, Carta a los Romanos, 13: 5-7. Reina Valera 1960.

RESUMEN

Interesa, desde los límites de esta investigación, identificar los principios constitucionales tributarios que deben incorporarse en la reforma fiscal que se ha propuesto el gobierno y los empresarios nicaragüenses.

Se efectúa un análisis de los principios tributarios constitucionales, su papel como orientadores y límites al legislador en la creación y tratamiento general de las normas tributarias, además de su innegable importancia como garantía constitucional a los contribuyentes para proveerles la necesaria seguridad jurídica.

Palabras clave: Constitución, principios tributarios, tributos, garantía, seguridad jurídica.

SUMMARY

This research wants to identify the tax constitutional principles to be incorporated into the tax reform that has been proposed by Nicaraguan government and private business sector.

Analyses the constitutional principles of taxation, its role as a guide and as boundary to the legislator in the creation and general treatment of the tax rules as a constitutional guarantee to the taxpayers by providing the necessary legal security.

Key words: Constitution, principles of taxation, taxes, guaranties, legal security.

SUMARIO:

1. Introducción; 2. Antecedentes; 3. La Noción de Sistemas y el Sistema Tributario Nicaragüense. 4. El valor de la Constitución; 5. Los principios tributarios. 6. Los principios de justicia tributaria. 7. Los principios tributarios constitucionales. 8. Los principios tributarios en el marco constitucional nicaragüense. 8.1 *Los principios de justicia tributaria formal*. 8.1.1 Legalidad. 8.1.2 Seguridad jurídica. 8.1.3 Reserva de ley, 8.2 *Los principios de justicia tributaria material*, 8.2.1 Generalidad, igualdad y capacidad contributiva, 8.2.2. Progresividad, 9. Conclusiones. 10. Listado de referencias bibliográficas

1. Introducción

En nuestro país los empresarios y el gobierno han decidido hacer una reforma fiscal integral en el primer semestre del año dos mil doce y se han escuchado muchas voces de los diferentes sectores empresariales pretendiendo explicar los alcances de la nueva reforma tributaria que ellos desean, todos clamando por una reforma fiscal a fondo que ponga punto final al laberinto legal y procedimental de la materia; que la misma se lleve a cabo mediante un plan nacional que incluya a las entidades regionales autónomas de la Costa Atlántica de Nicaragua y las municipales (Acosta Acevedo, 2009; Báez Arguello, 2007; Báez Cortés, 2003, 2010; Casasnovas, 2009, Grigsby, 2010; Olivares, 2011).

Nuestro país requiere planear estratégicamente el desarrollo de su economía. En los últimos foros empresariales del presente año, los economistas y empresarios de los sectores industrial, agropecuario y comercial de Nicaragua han expresado que se requiere urgentemente un plan estratégico mínimo de 20 años, donde se concreten acuerdos entre todos los sectores de la economía (productivos y de servicios), las organizaciones sociales y los tres poderes del Estado. En ese contexto de diálogo de los sectores público-privado han dejado entrever la necesidad de un replanteamiento de la política fiscal y como parte

ineludible de ella, una reforma fiscal integral. (Acevedo Vogl, 2011; Avendaño, 2011; Olivares, 2011).

Todos coinciden que la política fiscal es un instrumento poderoso para orientar la economía de un país y que para ello es necesario delinear un esquema de prioridades acordes a las necesidades del desarrollo nacional que incluya el ámbito descuidado del desarrollo tecnológico y científico y la pronta atención de los problemas sociales.

Por lo tanto, la política fiscal debería garantizar un desarrollo sostenible consistente en desarrollar la infraestructura productiva y mejorar las condiciones educativas y de salud de la nación y de la fuerza de trabajo, que constituyen el núcleo para el incremento sostenido de la productividad, única garantía del futuro bienestar de Nicaragua y de su inserción competitiva en el mercado mundial (Acevedo Vogl, 2011; Avendaño, 2011).

De ello se infiere que la reforma fiscal integral que se está promoviendo resulta esencial para el apoyo a la infraestructura productiva. Un manejo adecuado de la política económica debe permitir el crecimiento sostenido del PIB y la redistribución de la riqueza nacional como eje estratégico del combate a la pobreza, fortalecer el estado social de derecho y la democracia, instrumentar un balance entre ingresos, gasto, deuda y una rigurosa fiscalización de los recursos públicos, avanzar hasta las últimas consecuencias en el combate a la corrupción y eliminar el uso discrecional de los recursos públicos (Calderón Salazar, 2004). En consecuencia, la política económica y la política fiscal no deben limitarse a la simple recaudación de impuestos, sino que debe ser promotora del desarrollo económico y social de la nación Nicaragüense (Acevedo Vogl, 2011; Avendaño, 2011), y tomar en consideración los derechos y garantías constitucionales de los contribuyentes partiendo del hecho que nuestra propia Carta Magna define al Estado nicaragüense como un Estado Constitucional de Derecho, entendiéndose en tal sentido que la Constitución es el eje de todo el sistema jurídico nacional y por lo tanto de ella deriva no solo el poder tributario del Estado, y sus límites al ejercicio de tal poder, sino también el mandato de proteger los derechos de los contribuyentes y el deber de estos a contribuir a los gastos del Estado, cuya finalidad última es el bienestar común (Balladares Saballos, 2011; Calvo Ortega, 1998; Castillo Solsona, 1998; Gallego Peragón, 2003; García Bueno, 2002; González García &

Lejeune Valcárcel, 2000; Martín Queralt & Lozano Serrano, 2008; Solozábal, 1998; Vergara Sandoval, 2010).

2. Antecedentes

En la década de los años setenta no hubo fluctuaciones en el régimen fiscal (estable por demás). En tanto la década de los ochenta tenía una lógica económica totalmente distinta, puesto que su característica primordial consistía en que los impuestos no fuesen la fuente principal de financiamiento para la gestión pública, en esa época la carga tributaria jamás representó un problema para el sector privado, dado que la devaluación consumía literalmente el valor efectivo de las recaudaciones por el llamado "efecto Tanzi-Olivera"¹ (Báez Cortés, 2003, Cuitiño & Mailhos, 2008; Hernández Rodríguez, 2011; Petralia, 2007).

Sin embargo, en 1990 a raíz del cambio de gobierno y una apertura democrática en lo político y de libre mercado en lo económico, se inicia una transición hacia otro modelo económico, más adherido a los planes de ajuste estructural diseñados por los organismos financieros internacionales. Este cambio originó un fenómeno episódico en las administraciones gubernamentales de corte liberal. Así en 1990, 1997 y 2003, en los gobiernos de Violeta Chamorro, Arnoldo Alemán y Enrique Bolaños respectivamente, se muestra una tendencia común: priorizar lo recaudatorio a cualquier costo con el fin de aportar recursos adicionales al erario, importando poco o nada la equidad y la justicia social. Como consecuencia, desigualdad y exclusión han venido creciendo dramáticamente en Nicaragua (Báez Cortés, 2010).

La primera década del siglo XXI comenzó y terminó con crisis económicas. La gran crisis económica asiática, que comenzó a fines de los años 90 y que afectó a casi todo el mundo,

¹ El efecto Tanzi recorrió el mundo cuando Vito Tanzi lo publicó en 1977, en un *paper* del FMI titulado *Inflation, Lags in Collection and de Real Value of Tax Revenue*. En 1964, el economista argentino Julio Olivera lo explicó en una publicación de la Universidad de Oxford titulado *On Structural Inflation and Latin Americas Estructuralism*. En honor a ambos economistas, que lo elaboraron en forma independiente, el efecto Tanzi pasó a llamarse efecto Tanzi-Olivera. Rudiger Dornbusch y Stanley Fischer lo explican así: a medida que aumenta la tasa de inflación, la recaudación real obtenida mediante impuestos disminuye. La razón es que existen desfases entre el cálculo o la determinación del impuesto y su pago. Por ejemplo, considerando que las personas pagan sus impuestos respecto a la renta que ganaron el año anterior, si la persona ganó \$50.000 deberá pagar en una determinada fecha un impuesto de \$10.000. Si, en tanto, los precios se han multiplicado por 10, el valor real de los impuestos es sólo la décima parte de lo que debería ser, por lo que el déficit presupuestario puede hacerse incontrolable rápidamente.

no se sintió en Latinoamérica hasta principios de la década del 2000. Fue una crisis muy difícil para la región que duró varios años. Por otra parte aún seguimos viviendo los efectos de la crisis global que comenzó en 2008, en ninguna de ellas Nicaragua podía ser ajena.

El año 2001 particularmente, es un punto de inflexión, dado que en ese año el país experimentó los efectos de la recesión internacional y el derrumbe de los precios del café (principal rubro de exportación) y la liquidación en ese entonces de los cuatro principales bancos del país fuertemente vinculados al financiamiento de la producción cafetalera, lo que trajo aparejada una fuerte contracción del crédito, una caída en la recaudación tributaria y una fuerte expansión del déficit fiscal. Las reformas tributarias efectuadas en 2002 (Ley de Ampliación de la Base Tributaria) y 2003 (Ley de Equidad Fiscal), se produjeron en un contexto de serias tensiones económicas y fiscales, que se vieron complicadas por la inestabilidad política derivada de los conflictos entre el Poder Ejecutivo y los partidos dominantes en la Asamblea Nacional (Acevedo Vogl, 2009).

Estos conflictos tuvieron como motivo la aprobación de dichas leyes, que eran indispensables para lograr nuevos acuerdos con el Fondo Monetario Internacional, a fin de establecer con este organismo un nuevo programa denominado “Facilidad para el Crecimiento y la Reducción de la Pobreza”² orientado a los países incluidos en la “Iniciativa de Países Pobres Altamente Endeudados”³. En todo caso, la política recaudatoria consistió en colocar parches legales para incrementar la recaudación a cualquier costo (Acevedo Vogl, 2009).

Por último, hay que mencionar la reforma fiscal del 2009 que inició con un proyecto amplio impulsado por el gobierno denominado “Ley de Concertación Tributaria”, la cual no contó con la aprobación del sector privado y que culminó, tras un proceso de negociación, con

² Facilidad para el Crecimiento y la reducción de la Pobreza (*Poverty Reduction and Growth Facilitation - PRGF*) es un programa lanzado por el FMI en conjunto con el Banco Mundial en el año 2000 y que sustituyó a los denominados ESAF (Programas de Ajuste Estructural), estos programas (Nicaragua va en la búsqueda del PRGF-3) tienen la particularidad que las “condicionalidades” no son impuestas, sino consensuadas por las autoridades nacionales que realizan consultas con la sociedad civil, diseñan planes para reducir la pobreza y los someten a la consideración del Banco Mundial y el FMI para su aprobación y financiamiento. (FMI, 2006)

³ Iniciativa de Países Pobres Altamente Endeudados (*Heavily Indebted Poor Countries* o *HIPC*). Iniciativa lanzada en 1996 por el Fondo Monetario Internacional y el Banco Mundial, destinada a reducir la carga de deuda hasta niveles considerados como sostenibles en países muy pobres. La Iniciativa HIPC condicionaba una importante ayuda financiera en forma de alivio a la deuda a la adopción de medidas de ajuste macroeconómico y reformas estructurales. (FMI, 2001).

una reforma a la Ley de Equidad Fiscal que significó un reacomodo del sistema de tributos nacionales orientados a cubrir el déficit presupuestario crónico de las finanzas públicas nicaragüenses (Balladares Saballos, 2011).

3. La Noción de Sistemas y el Sistema Tributario Nicaragüense

La expresión *sistema* sugiere un conjunto coordinado e interdependiente de partes que conforman un todo cuyos lineamientos generales dan sentido a cada uno de sus componentes. En materia fiscal, la doctrina alude al sistema para referirse a un conjunto de tributos que responde a una serie de características, fundamentos y objetivos comunes al todo y a las partes (Plazas Vega, 2004). Es decir, consiste en la fijación, cobro y administración de los impuestos que rigen en un país en un determinado momento. Desde un punto de vista normativo, un sistema tributario cumple ciertos requisitos para ser una estructura tributaria idónea (González Lemus, 2011; Valdivia Batista, 2010), estos son:

1. El aspecto fiscal, que responde al requerimiento de suficiencia, formas de fiscalización y registros eficientes, que garanticen la recaudación necesaria para el funcionamiento del sistema, combatiendo la evasión.
2. El aspecto económico, que conlleva que el sistema debe ser funcional y flexible, orientado a la promoción económica y adaptarse a los ciclos económicos.
3. El aspecto social, que se refiere a que deber ocasionar el menor sacrificio posible a la población y que éste debe estar distribuido equitativamente, según las capacidades contributivas de los habitantes, debiendo ser progresivo y acorde con la justicia social.
4. El aspecto administrativo, en el sentido de que debe ser simple y producir certeza en el contribuyente acerca del modo de pago, lugar, fecha, entre otros.

El sistema tributario es conocido también con expresiones como ordenamiento tributario, régimen tributario, estructura tributaria o sistema impositivo, con las que se refiere al conjunto ordenado de exacciones coactivas del poder fiscal del Estado y de relaciones técnicas e institucionales, con los demás integrantes del sistema tributario, cuya

misión fundamental, es proporcionar los recursos precisos para el desarrollo de las actividades públicas y coadyuvar en la ordenación de los comportamientos sociales y económicos de los distintos agentes del sistema (González Lemus, 2011; Valdivia Batista, 2010).

Los hacendistas han propuesto numerosas clasificaciones sujetas a criterios de tipo económico, jurídico, histórico o político pero siempre con la idea de que no es posible calificar como sistemas a simples ordenamientos tributarios sin una orientación teleológica clara.

Plazas Vega (2004, p. 397), acierta al afirmar que "cuando las reglas se imponen o se siguen sin orden y sin investigación de causas con el solo propósito de lograr más fondos, se está en presencia de un régimen y no de un sistema tributario" y define este último como un conjunto de tributos vigentes en un momento determinado y vinculados con determinados fines, que depende del tipo de economía a la cual corresponda, que registra los elementos espaciales, temporales, jurídicos y teleológicos determinados en la doctrina y está conformado por tributos que deben tener una sustentación racional.

Se concluye que la propia expresión debería significar algo más que la simple acumulación de figuras tributarias y reclama una dosis de uniformidad que ha de estar destinada a perseguir unos fines no tanto en sí como del conjunto que las mismas constituyen.

La Constitución Política de la República en su artículo 4, señala: "El Estado promoverá y garantizará los avances de carácter social y político para asegurar el bien común, asumiendo la tarea de promover el desarrollo humano de todos y cada uno de los nicaragüenses, protegiéndolos contra toda forma de explotación, discriminación y exclusión" lo que puede traducirse en la prestación de servicios públicos, entre ellos la educación, salud, seguridad, vivienda, administración de justicia, actividades que sólo podrá realizar si tiene los recursos o medios económicos necesarios.

Para lograr esto, el Estado debe recaudar y administrar el dinero que invertirá en el cumplimiento de sus fines y el sostenimiento económico de sus organismos, a lo que se le denomina actividad financiera del Estado, la cual tiene primordial importancia dentro del Estado, porque es por medio de ella, que realiza las actividades que le permiten la

administración y erogación del dinero con el cual cumplirá sus fines. (González Lemus, 2011).

Tal accionar está regulado por un conjunto de leyes y resoluciones emitidas por la Asamblea Nacional que delinear el ámbito tributario nicaragüense. En principio la Constitución Política de la República, en su artículo 114, establece que corresponde exclusivamente a la Asamblea Nacional la potestad para crear, aprobar, modificar ó suprimir tributos. Señala también que el sistema tributario considerará la distribución de la riqueza y de las rentas. El artículo 115 de la Carta Magna indica que los tributos deben ser creados por ley y determinando su efecto, impacto e incidencia, así como el tipo impositivo y las garantías a los contribuyentes. Otra pieza fundamental del marco jurídico tributario es el Código Tributario, en cuyo artículo 2 especifica las fuentes del Derecho Tributario de la manera siguiente:

- La Constitución Política de Nicaragua
- Las leyes tributarias incluido el Código Tributario
- Los tratados, convenios o acuerdos internacionales vigentes
- Los reglamentos y disposiciones que dicte el Poder Ejecutivo en el ámbito de su competencia
- La jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia
- Las disposiciones de carácter general que emita el titular de la administración tributaria con fundamento en las leyes respectivas y en estricto marco de su competencia.

En resumen, el sistema tributario nacional está integrado por la política fiscal, las normas tributarias y la administración tributaria.

4. El valor de la Constitución

En el apartado anterior se define el sistema tributario como un conjunto normativo interrelacionado que se aplica en un país en un momento determinado. Ese sistema fiscal o tributario implica la vigencia normativa, explícita o implícita, de los llamados principios tributarios.

La Constitución de la República de Nicaragua y los Tratados Internacionales de Derechos Humanos que tienen reconocimiento constitucional, establecen una serie de principios que regulan el ejercicio de la potestad tributaria en el marco de un Estado de Derecho.

La institución tributaria, al igual que las demás instituciones jurídicas que integran nuestro ordenamiento, no puede ser suficientemente comprendida ni explicada si no es a la luz de la perspectiva constitucional. El programa constitucional ilumina y condiciona de tal manera a las concretas instituciones jurídicas, que éstas, para responder a criterios de justicia, no deben estar sólo al servicio de sus fines y objetivos específicos, sino también al servicio de los fines y objetivos constitucionales. De ahí la necesidad de que el ejercicio de la potestad tributaria se ajuste estrictamente a los principios constitucionales (Roque Spiso, 2010).

Hoy en un día es un valor, generalmente aceptado, el de la vinculación del poder legislativo a los referidos principios constitucionales, que han dejado de tener la consideración de principios programáticos no vinculantes, para aproximarse a su configuración como auténticas normas jurídicas. Proceso que ha corrido paralelo a la progresiva aceptación del valor jurídico de los textos constitucionales considerados en su integridad, esto es, superando la concepción en virtud de la cual solo las normas orgánicas tenían valor jurídico y eran eficaces y al sustentar, una forma de conocimiento del total del ordenamiento jurídico, propician la interpretación institucional que premisa el propio texto constitucional. (Balladares Saballos, 2011).

Pero a la vez, la exigencia de integridad implica en sí misma dentro del marco constitucional, que los principios de justicia tributaria deben corresponder a los requerimientos de principios constitucionales provenientes de otros sectores del ordenamiento. Este hecho responde a una necesidad ineludible: utilizar el texto constitucional en su conjunto, como canon hermenéutico para la solución de problemas,

que en especial en el campo tributario, son comunes y de difícil solución. Balladares Saballos (2011, p. 6-7) afirma que “el reconocimiento de un contenido sustancial en la letra del dictado constitucional... va más allá de la organización del Estado y sus competencias públicas y determina un conjunto de derechos, garantías, valores y principios cuya puesta en práctica supone la concreción material de fines sustantivos que operan en la lógica de la realización del bienestar común, por parte del Estado, en favor de los ciudadanos”

Según el estudio efectuado por Alfonso Santiago sobre el Neo constitucionalismo (2008) citando al jurista italiano Guastini (2001), señala siete condiciones para considerar un determinado sistema jurídico como constitucionalizado, a saber::

- 1) Incorporación de una constitución rígida, que incluye los derechos fundamentales.
- 2) La garantía jurisdiccional de la supremacía constitucional.
- 3) La fuerza vinculante de la Constitución, que no es un conjunto de normas “programáticas” sino “preceptivas”.
- 4) La “sobre interpretación” de la Constitución, puesto que a partir de su texto general se la interpreta extensivamente y se deducen de ella sus principios implícitos.
- 5) La aplicación directa de las normas constitucionales, que también se aplican a las relaciones entre particulares.
- 6) La interpretación conforme a la Constitución de las leyes y normas inferiores.
- 7) Influencia de la Constitución en el debate político.

Paralelo a esta concepción, los derechos fundamentales o derechos humanos deben poseer vida jurídica y política, al ser considerados como valores que impregnan todo el ordenamiento político-jurídico del Estado y extienden también su influjo a las relaciones privadas.

De este modo se verifica una omnipresencia constitucional que impregna, satura e invade la totalidad del ordenamiento jurídico. Este paso es trascendental, se pasa del Estado originado en las Cortes, el Estado Liberal, al Estado Social de Derecho. Se trasciende del

principio que establecía que los derechos humanos valen en la medida que los reconocían las leyes, al que las leyes y las demás normas jurídicas valen en la medida que respetan los contenidos esenciales de los derechos humanos, que también cuentan con las necesarias garantías constitucionales para hacerlos efectivos. Estableciéndose y difundándose una cultura jurídica inspirada en derechos, antes que en normas o deberes jurídicos (Santiago, 2008).

En otras palabras, se ha pasado del Estado Legal de Derecho, al Estado Constitucional de Derecho, donde la Constitución, mucho más que la ley, se convierte en el centro de todo el sistema normativo, tanto en su formulación como en su aplicación. De la centralidad del Estado y sus prerrogativas, se da lugar a la persona humana y sus derechos como ejes del sistema jurídico, incluyendo el sistema tributario. La Constitución es la norma suprema que da origen al poder tributario del Estado, entendido como potestad para crear y aplicar tributos, pero a la vez, determina los límites al ejercicio de tal poder, es decir, los principios de justicia tributaria.

5. Los principios tributarios

Los principios tributarios *per se* están enmarcados más hacia la consecución de los objetivos fiscales y por ello puede haber distorsiones y contradicciones al momento de su aplicación de cara a los objetivos planteados en la política fiscal con respecto a los principios constitucionales (Rodríguez Clare, A. & Angulo, 2002).

Los principios tributarios fueron originalmente materia de estudios de destacables economistas, Blasio Maier (2003, p. 7), afirma:

Estos principios que han influido no sólo a los más grandes tratadistas de la materia sino a las legislaciones constitucionales vigentes en la mayoría de los países occidentales, se complementan con otros elaborados posteriormente por la doctrina, como es el caso de los principios de la imposición enunciados por Adolfo Wagner en su obra *Tratado de las Ciencias de las Finanzas*, los propuestos por Harold M.

Sommers en su libro titulado *Finanzas Públicas e Ingreso Nacional* y aquellos expuestos por el notable tratadista alemán Fritz Neumark en su obra *Principios de la Imposición*.

No obstante la corresponde a Adam Smith (1987) en el libro V de su famosa obra *Una investigación sobre la naturaleza y causa de la riqueza de las naciones*, el haber formulado los principios elementales a los que deben sujetarse todas las normas jurídico-tributarias con el fin de integrar un orden jurídico justo. Estos son:

- a. El principio de justicia o también conocido como de igualdad
- b. El principio de certidumbre
- c. El principio de comodidad
- d. El principio de economía

Lo que nos demuestra el origen netamente económico de los principios tributarios y procediendo a enmarcarlos dentro de un sistema de control constitucional, debe entenderse como principios del sistema tributario los preceptos, directrices u orientaciones fundamentales encaminados a cumplir los objetivos de la política fiscal con la máxima equidad posible, minimizar los costos del sistema y lograr un rendimiento adecuado de los tributos recaudados.

En líneas generales los principios tributarios son (Blasio Mier, 2003; González Lemus, 2011; Rodríguez Clare, A. & Angulo, 2002):

- Principio de Suficiencia. El volumen de recursos obtenido por el cuadro impositivo del sistema fiscal, ha de permitir el normal desenvolvimiento de las actividades de éste. El monto total de ingresos públicos deben tener como procedencia todas las categorías económicas de la realidad social posibles.
- Principio de Efectividad, de conformidad con este principio, el principal objetivo es el de generar ingresos, específicamente un nivel de ingresos fijado como meta.

- Principio de flexibilidad. Exige que el sistema fiscal, tenga mecanismos de exacción tributaria, que permitan la máxima adecuación entre el ritmo de obtención de los ingresos públicos y la dinámica de la actividad económica del sistema.
- Principio de Equidad. Este se divide en equidad horizontal, que se refiere a dar igual tratamiento a los iguales; y equidad vertical, que se refiere a tratar de forma desigual a los desiguales, ajustando esta desigualdad de trato a las desigualdades realmente existentes.
- Principio de Neutralidad. El cuadro de exacciones tributarias del sistema fiscal, debe hacer mínimas las interferencias y distorsiones relativas a las decisiones individuales que se refieran a la producción y el consumo.
- Principio de Gestión Eficiente. Son postulados normativos, su función es orientar la composición y el funcionamiento de la estructura tributaria.
- Principio de Congruencia. Que la combinación de modalidades impositivas elegida, constituya homogeneidad en cuanto a los objetivos.
- Principio de Transparencia. Las normas de carácter tributario, han de elaborarse de manera que excluyan al máximo las dudas de los contribuyentes y administradores.
- Principio de Practicabilidad. Las modalidades impositivas se tienen que articular de modo que sean fácilmente comprensibles por el contribuyente.
- Principio de Continuidad. Las disposiciones contenidas en las normas legales de carácter tributario, deben perdurar razonablemente a lo largo del tiempo.
- Principio de Sencillez. La sencillez del sistema implica que la recaudación en sí no debe absorber grandes niveles de recursos fiscales, que los puntos de recaudación deben ser mínimos y fáciles de vigilar, y que la fórmula tributaria debe ser sencilla y fácil de aplicar.

- Principio de Economicidad. Indica que los gastos vinculados a la aplicación, recaudación y control de las exacciones tributarias sean los mínimos posibles.

Originalmente el orden jurídico tributario presupone la existencia de un Estado que tiene la potestad del *ius impositionis*. La noción de poder tributario es un concepto esencialmente político que sirve de base a la facultad estatal de obligar a los ciudadanos al pago de los tributos. En un Estado de Derecho, este poder, que en un origen deriva del *imperium* en su significado de mandar con autoridad, se ejerce a través de las "potestades" atribuidas a los entes públicos por el ordenamiento jurídico (Balladares Saballos, 2011; Castillo Solsona, 1998).

Hay que señalar el paso importantísimo que supuso el cambio de la concepción impositiva autoritaria del tributo, hacia la concepción contributiva y solidaria y como esta ha trascendido desde los aspectos meramente económicos hasta los aspectos éticos y sociales del tributo. El fenómeno tributario se ha convertido en el eje central del financiamiento público para que éste, a su vez, cumpla con el fin de redistribuir la riqueza entre los ciudadanos y así lograr la libertad y la igualdad reales (Durán Rojo, 2007).

Pisfil Flores (2011) y Blasio Maier (2003), califican a los principios constitucionales como postulados, cánones, *rules*, reglas o máximas, preceptos del "deber ser" que se formulan con el fin de lograr la realización de determinados objetivos ya sean de naturaleza teórica o práctica, los cuales tienen como base nociones de justicia y equidad, y es justamente a través de ellos que en materia fiscal se busca el reparto justo de la carga impositiva y que su aplicación se brinde como pilares de las instituciones jurídicas tributarias en la sociedad.

El poder tributario puede conceptuarse entonces como el conjunto de competencias y potestades administrativas, conferidas por la Constitución y las leyes, de que gozan los entes públicos administrativos para establecer un sistema de ingresos y gastos con el que satisfacer los fines y las necesidades públicas y que era el interés primario en la formulación de Adam Smith, el que no obstante ya había advertido la necesidad que el contribuyente pudiera reconocer con suficiente precisión, el alcance de sus obligaciones fiscales (Vergara Sandoval, 2010). Sin embargo, debe tenerse en cuenta que el poder tributario del Estado

no es omnímodo sino que está sometido a diversos límites, que frenan la posible incursión del Estado en el conjunto de derechos y garantías de los contribuyentes. (Balladares Saballos, 2011; Castillo Solsona, 1998; Vergara Sandoval, 2010).

Por ello, los principios tributarios a su vez están directamente relacionados con los principios constitucionales en su carácter de principios fundamentales que rigen el ordenamiento jurídico del país, a través de los cuales se plasma positivamente el ideal de justicia que una comunidad organizada profesa en un momento histórico determinado. Esta idea de justicia también está presente, es obvio, en el ámbito del tributo y debe, asimismo, reflejarse en los principios constitucionales mediante los que se pretenda alcanzar el reparto justo de la carga tributaria. Tales principios constituyen los criterios básicos con arreglo a los cuales ha de ordenarse e interpretarse toda la materia tributaria y son, a su vez, los pilares sobre los que deben asentarse las distintas instituciones jurídico-tributarias.

En general cabe afirmar, pues, que los principios constitucionales tienen un valor no sólo programático, sino también preceptivo, en orden a garantizar la producción normativa de conformidad con determinados criterios y valores acogidos en el sistema jurídico por su carácter fundamental, de los que no escapa por lo tanto el régimen tributario y sus principios (Balladares Saballos, 2011; Castillo Solsona, 1998), lo que permitió el surgimiento de los denominados principios materiales y formales de justicia tributaria.

6. Los principios de justicia tributaria

Con la instauración del constitucionalismo en el siglo XIX, tanto el establecimiento de tributos como la aprobación de los presupuestos estatales, pasan a ser competencia reservada al parlamento y tanto la aplicación y efectividad del tributo como la ejecución del presupuesto, constituyen actividades administrativas regladas sometidas al derecho. En un primer momento, predominan los aspectos estrictamente formales –en especial, el respeto al principio de reserva de ley y al principio de legalidad en la actuación administrativa. Después el carácter normativo y vinculante del texto constitucional, hace que el poder legislativo no solo esté condicionado por el respeto a los principios formales, sino que

también los principios materiales constituyan un principio vinculante para el ejercicio de ese poder legislativo en materia financiera (Vergara Sandoval, 2010).

Por lo tanto los límites constitucionales del poder tributario están relacionados a dos tipos de principios, unos referidos a la materia financiera denominados principios materiales y otros, referidos a los principios que rigen de manera general la aplicación del ordenamiento jurídico o principios formales. O dicho de otro modo, los primeros hacen referencia al contenido de la prestación tributaria, es decir, riqueza apta para el sufragio de los gastos públicos, o lo que es lo mismo capacidad contributiva y los segundos se refieren al modo en el cual deben ser creados los tributos, cómo deben nacer a la vida jurídica a través de una norma con rango de ley (Balladares Saballos, 2011; Castillo Solsona, 1998).

Ahora bien, definido el contenido de la prestación tributaria y del porqué de su obligatoriedad, hechos provenientes de criterios eminentemente económicos y políticos, hace falta entender la razón jurídica de los mismos y su sentido justo, es decir los principios que la inspiran, y para esto, según González García & Lejeune Valcárcel (2000), es necesario valorar el tipo de relaciones existentes entre el poder político y los individuos, pudiendo reconocerse dos grandes principios fundamentales: el de legalidad tributaria y el de capacidad contributiva (Calvo Ortega, 1970), tratados más adelante.

Ambos principios fundamentales están referidos a su vez al principio de seguridad jurídica. Efectivamente, González García & Lejeune Valcárcel (2000, p. 30) citando a Sainz de Bujanda (1993), afirman: “la seguridad, en su doble manifestación – certidumbre del Derecho y eliminación de la arbitrariedad- ha de considerarse ineludiblemente en función de la legalidad y de la justicia. Esta última y la seguridad son valores que se fundamentan mutuamente y que, a su vez, necesitan de la legalidad para articularse de modo eficaz”.

Nótese que los principios, están orientados hacia el concepto de justicia y no podía ser de otra forma. ¿Pero qué es lo justo en esta doble vertiente de la relación Estado-Contribuyente? El principio de legalidad, en su concepción restringida y propia exige que solo pueden ser impuestos por el Estado sacrificios patrimoniales a sus ciudadanos mediante ley, esto es, mediante aquella fórmula jurídica, que por ser expresión de una voluntad soberana manifestada en la forma solemne establecida, tiene la virtud de obligar

(fuerza de ley) al tiempo que permite, en su caso, la apertura de los mecanismos revisores propios ante la Jurisdicción. Esta idea está conectada directamente con el principio de auto imposición -consentimiento de los impuestos por los súbditos- (González García & Lejeune Valcárcel, 2000). El principio de auto imposición, tal y como se concibe hoy en día, implica la libre voluntad de todos para contribuir a los fines del bienestar público del Estado (Vergara Sandoval, 2010). Esa voluntad es la base de nuestro régimen constitucional y nuestro Estado de Derecho de conformidad al artículo 2 de nuestra Constitución: “La Soberanía Nacional reside en el pueblo y la ejerce a través de instrumentos democráticos decidiendo y participando libremente en la construcción y perfeccionamiento del sistema económico, político y social de la nación”, voluntad que es expresada a través del “pueblo por medio de sus representantes libremente elegidos por sufragio universal...o de manera directa por medio del referéndum y de plebiscito, y otros procedimientos que establezcan la Constitución y las leyes”.

Vergara Sandoval (2010, p. 143) señala acertadamente: “aparte de su significado político en el esquema constitucional de división de poderes, esta exigencia de auto imposición se ha ligado...a la garantía estrictamente individual frente a las intromisiones arbitrarias en la esfera de libertad y propiedad del ciudadano” Y señala que el principio de legalidad debe ser visto de “manera prevalente o principal 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”.

Por lo tanto, el principio de legalidad opera, dentro del plano de la producción jurídica, como una norma sobre la normación, y por ello su indisolubilidad respecto del texto constitucional. Este principio cuando despliega su eficacia, consiste en poner un límite a la potestad tributaria normativa del Estado, al acotar un determinado ámbito de la realidad social (material) en exclusiva a la ley (Reserva de Ley), pero también no deja de tener un importantísimo papel en la esfera aplicativa, también conocido como principio de legalidad administrativa o de preeminencia de la ley, que exige la conformidad de la administración en todas sus actuaciones a la Ley (González García & Lejeune Valcárcel, 2000).

Resumiendo, la idea de justicia se refleja en los principios tributarios mediante los que se pretenda alcanzar el reparto justo de la carga tributaria. En estos principios se destaca, desde el punto de vista jurídico, el relevante papel que se concede a la ley (tanto en su concepción de voluntad general, como de razón ordenadora), como instrumento garantizador de un trato igual (objetivo) de todos ante la ley frente a las arbitrariedades y abusos del estado. Lo que equivale a afirmar, desde un punto de vista positivo, la importancia de la ley como vehículo generador de certeza (aspecto positivo del principio de seguridad jurídica), y desde un punto de vista negativo, el papel de la ley como mecanismo de defensa frente a esas arbitrariedades. De allí la íntima relación entre los principios de legalidad y de seguridad jurídica (González García & Lejeune Valcárcel, 2000), y que deben constituir los criterios básicos con arreglo a los cuales ha de ordenarse e interpretarse toda la materia tributaria.

7. Los principios tributarios constitucionales

En atención a la idea de justicia tributaria tratada en el punto anterior, Balladares Saballos, 2011 p. 7) deduce “que los principios de justicia tributaria que sirven para realizar esa idea de justicia en el ámbito tributario encuentran asidero en nuestra Constitución”. La constitucionalización de dichos principios se traduce técnicamente, en el establecimiento de ciertos límites materiales que se proyectan en la normativa que configura el sistema tributario, desde su elaboración hasta su aplicación y el establecimiento de derechos y garantías a los contribuyentes (Gallego Peragón, 2003). En otras palabras, el marco Constitucional es el que da origen al poder tributario del Estado, pero a la vez, es el que le impone límites. En el caso del contribuyente, el marco constitucional le asigna deberes y obligaciones para el mantenimiento del Estado, pero también debe garantizarle un ejercicio efectivo de sus derechos y libertades, que unidos a los principios, coadyuvan a ponderar el ejercicio del poder constituido (Gallego Peragón, 2003).

Acertadamente, Balladares Saballos (2011 p. 7) señala: “La justicia tributaria no será otra cosa más que la implementación del conjunto de principios de justicia tributaria, mismos

que deberán hacerse patente en la estructuración de los tributos. De ahí que la creación de tributos, o su modificación a través de una reforma...deba pasar por el filtro de tales principios a efectos de delimitar su legitimidad constitucional”

Los principios son generales y, aunque estén o no integrados al ordenamiento jurídico positivo, van a formar parte constitutiva del sistema porque sirven de directrices a las normas particulares, de manera que su función consiste en delimitar el marco de actuación, tanto del sujeto activo como del sujeto pasivo, para que verdaderamente exista certeza sobre los alcances de la potestad tributaria. Esto a través del establecimiento de los derechos y las obligaciones que correlativamente, surgen entre el Estado y los contribuyentes. Así, el papel que desempeñan estos principios no es otro que el de límites al poder tributario del Estado (Leujeune Valcárcel, 2001).

A diferencia de otras constituciones latinoamericanas como la mexicana que dispone en su Artículo 31: “Son obligaciones de los mexicanos... IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la federación, como del distrito federal o del estado y municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”, o de la española en su artículo 31.1 establece que “todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún, tendrá alcance confiscatorio”, la Constitución nicaragüense carece del sentido expreso de obligatoriedad contributiva que en aquellas se establece. El texto genérico, -artículo 24-, establece una obligatoriedad general para con la familia, la comunidad, la patria y la humanidad.

El mismo nivel de abstracción se observa en el artículo 114 establece que:

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.

Se prohíben los tributos o impuestos de carácter confiscatorio.

Estarán exentas del pago de toda clase de impuesto los medicamentos, vacunas y sueros de consumo humano, órtesis y prótesis; lo mismo que los insumos y materia

prima necesarios para la elaboración de esos productos, de conformidad con la clasificación y procedimientos que se establezcan.

Y el artículo 115 establece:

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.

No obstante, a partir de tal abstracción y parquedad, no resulta difícil deducir los principios de justicia tributaria a través de interpretación de la norma constitucional, del mismo modo que sucede en la jurisprudencia y doctrina alemana, mediante una interpretación sistémica basada en la jurisprudencia y la doctrina comparada. De ello se deduce que en nuestra Constitución, se impone una labor interpretativa constitucional para la determinación de dichos principios (Balladares Saballos, 2011), donde la clave identificatoria debe ser más conceptual que literal, de modo que con independencia de su reconocimiento explícito o no, nos encontramos ante principios, independientemente se trate de normas que modulan la comprensión de otras orientándolas en determinado sentido -esto es lo que quiere decirse cuando se afirma que los principios “informan”- o se trate de cláusulas que requieren de completamiento (Solozábal, 1998).

Tampoco hay que olvidar, que tales principios no agotan su significación en su dimensión objetiva expresada en la norma tributaria, en cuanto elementos funcionales y condición necesaria del Estado de Derecho, originado desde y para un marco constitucional determinado, sino que también tienen sus efectos en una dimensión subjetiva, por cuanto su desconocimiento implica una violación de los derechos fundamentales, una lesión intolerable a las oportunidades vitales del contribuyente (Solozábal, 1998).

Balladares Saballos (2011 p. 8), afirma que “De faltarse al cumplimiento de cualquiera de ellos en la estructuración de cualquier tributo, estaríamos en presencia de una prestación constitucionalmente ilegítima”.

Por ello, el legislador, al crear la norma tributaria no solo debe de tomar en cuenta los aspectos presupuestarios, garantes de la captación de recursos públicos, sino la condición

del sujeto frente al tributo. Por más apremio de captación de recursos que tenga el Estado, no se justifica la creación de tributos ajenos a los denominados principios tributarios. Las urgencias presupuestales, por tanto, no pueden primar sobre los preceptos constitucionales. Se necesita observar los principios constitucionales garantes de la justicia impositiva.

García Añoveros (2002, p. 34), lo expresa con absoluta y meridiana claridad: “El derecho no es una estructura que puede vivir por sí sola; el derecho es un aspecto de relaciones sociales más o menos complejas pero que no puede abstraerse de esa complejidad sin perder sentido y, al fin, justicia, que es el valor de convivencia que el derecho tiene que asegurar”

Tales argumentos representan la esencia del Estado de Derecho, pero, a su vez, de la estabilidad social de un país. (García Bueno, 2002). Este es el marco necesario para la esperada reforma fiscal.

Balladares Saballos, (2011) deduce los principios superiores agrupados en dos categorías:

- a. Los principios de justicia tributaria formal:
 - Legalidad
 - Seguridad Jurídica
 - Reserva de Ley
- b. Los principios de justicia tributaria material
 - Igualdad, generalidad y capacidad contributiva
 - Progresividad

8. Los principios tributarios en el marco constitucional nicaragüense

8.1 *Los principios de justicia tributaria formal*

8.1 .1 Legalidad

El principio de legalidad en materia tributaria se encuentra expresado en nuestra Constitución en los artículos 114, 115 y 138.27 Cn así como en el artículo 3 del Código Tributario.

La doctrina, en su concepción más restringida, considera que solo corresponde a la ley formal determinar los elementos relativos a la existencia, estructura y cuantía de la obligación tributaria, vale decir, el hecho imponible, los sujetos que la componen, la base de cálculo, alícuota, exenciones, así como lo relativo a la responsabilidad tributaria, tipificación de infracciones, imposición de sanciones, así como los derechos y garantías individuales, lo que en suma se puede llamar constitucionalización de la construcción técnico –jurídica del tributo (González García & Lejeune Valcárcel, 2000).

En la obligación tributaria, la relación jurídica que emana de la Ley en los términos del artículo 1830 del Código Civil de la república de Nicaragua, nace al producirse el hecho generador o el monto imponible conforme lo establece la legislación tributaria vigente, según la cual, un sujeto pasivo se obliga a la prestación de una obligación pecuniaria a favor del fisco artículo, a la que se le aplica el principio nominalístico previsto en el artículo 1835 del mismo cuerpo de ley, que reza: “Las obligaciones derivadas de la ley no se presumen. Sólo son exigibles las expresamente determinadas en este Código o en las leyes especiales, y se regirán por los preceptos de la ley que las hubiere establecido, y en los que ésta no hubiere previsto, por las disposiciones del presente Libro.”

Bajo la premisa constitucional queda excluida toda aspiración de los poderes distintos al legislativo, para dictar normas legales de carácter tributario.

En Sentencia de la Corte Suprema de Justicia número 625, de las doce y cincuenta minutos de la tarde del veintidós de junio del dos mil once se estableció:

Principio de Legalidad Tributaria (artículo 32, 130, 114, 115 y 138 numeral 27 Cn), la doctrina refiere que, el Principio de Legalidad Tributaria o como se le denomina el Principio del Ministerio Fiscal “En virtud de este principio, el Ministerio Fiscal actuará con sujeción a la Constitución, a las Leyes y demás normas que integran el ordenamiento jurídico vigente, dictaminando, informando y ejercitando, en su caso, las acciones procedentes u oponiéndose a las indebidamente actuadas, en la medida y forma en que las leyes lo establezcan.

La compatibilidad de la potestad tributaria con el Estado de Derecho se ve corroborada y facilitada en la medida en que se parta de la premisa de que la relación tributaria material y procesal se encuentra regida por el principio de la igualdad de las partes, en que el Fisco asume el papel de sujeto activo de una relación crediticia de simple contenido patrimonial, sometida a la ley y a la jurisdicción (Roque Spiso, 2010).

La aplicación del principio de la igualdad de las partes a la relación tributaria material es una de las cuestiones que más ha suscitado la atención de la doctrina desde que Nawiasky la anunciara en 1926, al afirmar que no se trata de una relación de poder sino de una relación de simple contenido patrimonial (Roque Spisso, 2010).

Dice Roque Spisso (p. 13):

Es falso, afirma Nawiasky, considerar que el Estado como titular del crédito tributario tiene una posición superior al deudor. Su voluntad frente a éste no es una voluntad decisoria de carácter autónomo: por el contrario, el Estado sólo puede exigir lo que el ordenamiento jurídico le ha concedido. De ahí que sea equivocado caracterizar a la obligación tributaria como relación de poder cuando, en mayor medida, es una relación crediticia. El sujeto titular de un derecho, según el ordenamiento jurídico, no tiene a su disposición ninguna esfera de acción en la cual pueda, libremente, dirigir pretensiones al sujeto obligado, o en otras palabras, en la que pueda determinar con suprema voluntad lo que el otro sujeto tiene que hacer o dejar de hacer.

La teoría que sostiene que la relación tributaria material es una relación de poder se fundamenta en una posición ideológica de neto corte autoritario y en una

falta de análisis dogmático de las instituciones tributarias. Desde el punto de vista ideológico esta doctrina echa raíces en la teoría que afirma la supremacía del Estado frente a los individuos, en la que aquél tiene una posición de preeminencia en las obligaciones que impone a éstos, quienes quedan sometidos a su voluntad y arbitrio, como si el Estado fuera una entidad superior, cuyos derechos prevalecen sobre los de los individuos. Esta orientación resulta incompatible con el Estado de Derecho, en el cual la organización del poder constituye un instrumento al servicio de la plena vigencia de los derechos individuales. Por otra parte, la doctrina de la relación de poder no distingue entre el derecho sustantivo material y procesal del derecho formal, relacionado con el control de cumplimiento de la ley, en cuyo ámbito el Estado tiene facultades discrecionales de investigación y fiscalización.

Las dos partes de la relación tributaria, sostiene Roque Spisso (2010), están en un pie de igualdad. Ninguna se puede arrogar más derechos que los que la ley ha establecido. Valdés Costa (2008 p. 104) afirma que “es un principio fundamental de derecho tributario la igualdad de las partes de la relación jurídica”. Este principio fundamental, se encuentra vinculado con el de reserva de ley en todos sus aspectos materiales, formales y penales, y con el de la debida tutela judicial en materia procesal. De todo ello se deriva como consecuencia necesaria que la Administración, en principio, sólo tiene las facultades propias y comunes a todos los acreedores, más las especiales que les confiera la ley. En caso de silencio, rige el principio de igualdad de las partes tanto en su aspecto material, como formal, procesal y penal (Valdés Costa, 2008).

En resumen, el principio de legalidad en materia tributaria implica que solo mediante ley el Estado puede imponer sacrificios patrimoniales a sus ciudadanos. Este sacrificio patrimonial se entiende mediante el principio de auto imposición, que implica la libre voluntad de todos para contribuir a los fines del bienestar público del Estado, del cual ya se señaló, está fundamentado en el pueblo donde radica la soberanía.

8.1.2 Seguridad jurídica

La primera formulación del principio de seguridad jurídica en materia tributaria, abordada a través de la exigencia de certeza, aparece con Adam Smith, que en el año 1776 recogió en el Libro Quinto de su *“Investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones”*, cuatro cánones: igualdad, certeza, comodidad del pago y economía en la recaudación.

Por la segunda de las reglas Smith (1987), consigna:

El impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser cierto y no arbitrario. El tiempo de su cobro, la forma de su pago, la cantidad adeudada, todo debe ser claro y preciso, lo mismo para el contribuyente que para cualquier otra persona. Donde ocurra lo contrario resultará que cualquier persona sujeta a la obligación de contribuir estará más o menos sujeta a la férula del recaudador, quien puede muy bien agravar la situación contributiva en caso de malquerencia, o bien lograr ciertas dádivas mediante amenazas. La incertidumbre de la contribución da pábulo al abuso y favorece la corrupción de ciertas gentes que son impopulares por la naturaleza misma de sus cargos, aun cuando no incurran en corrupción y abuso. La certeza de lo que cada individuo tiene la obligación de pagar es cuestión de tanta importancia, a nuestro modo de ver, que aún una desigualdad considerable en el modo de contribuir, no acarrea un mal tan grande —según la experiencia de muchas naciones— como la más leve incertidumbre en lo que se ha de pagar (p. 478).

Si bien en la Constitución nicaragüense no existe una mención explícita al principio de seguridad jurídica, de todos modos puede inferirse como contenido implícito del art. 25 Cn. Sin embargo la legislación fiscal nicaragüense es compleja, imprecisa y algunas ocasiones arbitraria, siendo modificada constantemente, donde el papel del fisco se circunscribe únicamente a fines evidentemente recaudatorios, generando en el contribuyente incertidumbre e inseguridad jurídica. Ya se ha tratado la relación entre el principio de legalidad y el de seguridad. Los impuestos, como todas las materias, se encuentran sujetas a las normas relativas que establecen límites y directrices a seguir para en su caso, afectar la esfera jurídica de los contribuyentes en un plano de legalidad que le otorgue plena seguridad de que dicha afectación se encuentra ajustada a Derecho y tiene como fundamento máximo

los principios constitucionales que rigen una sociedad determinada (González García & Lejeune Valcárcel, 2000).

La jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia, en reiteradas decisiones, ha reafirmado la necesidad de que el Estado prescriba claramente los gravámenes y exenciones para que los contribuyentes puedan fácilmente ajustar sus conductas respectivas en materia tributaria, como exigencia del principio de seguridad jurídica.

La seguridad jurídica exige el reconocimiento de la persona y de la supremacía constitucional, de la división entre los poderes constituidos, del poder judicial independiente y de la administración sometida a la ley, de la representación política y la oposición y del control del poder (Gallego Peragón, 2003; Martín Queralt & Lozano Serrano, 2008).

La Excelentísima Corte Suprema de Justicia, mediante sentencia número 48, emitida el uno de julio del dos mil cinco a las ocho de la mañana, en el Considerando III sentó la siguiente jurisprudencia:

En consecuencia, independientemente de las posteriores consideraciones que se realicen, esta Sala de lo Constitucional es del criterio que los funcionarios recurridos al imponer un impuesto que no ha sido establecida su incidencia, tipo impositivo, y carece de las garantías a los contribuyentes por la Asamblea Nacional, ha violado los artículos 114 y 115 Cn., (Principio de Legalidad Tributaria), y con ello los Principios de Seguridad Jurídica (artículo 25 numeral 2 Cn); Principio de Legalidad (32, 130, 160 y 183 Cn); así como el Principio de Jerarquía Normativa (artículo 129, 130 y 182 Cn). Los funcionarios públicos recurridos al aplicar el cuatro por ciento (4%) como Impuesto Sobre la Renta Ocasional, y no el 1% lesionan dichas Garantías Constitucionales, de manera deliberada desconocen lo prescrito en nuestra Constitución Política vigente que señala: “Corresponde exclusivamente y de forma indelegable a la Asamblea Nacional la potestad de crear, aprobar, modificar o suprimir tributos. ...” (Artículo 114 Cn); y la máxima constitucional contenida en el artículo 114 Cn: “El Estado no obligará a pagar impuestos que previamente no estén establecidos en una Ley”. Razones suficientes para declarar con lugar el presente RECURSO DE AMPARO.”

En Sentencia de la Corte Suprema de Justicia número 625, de las doce y cincuenta minutos de la tarde del veintidós de junio del dos mil once se establece:

Principio de Certidumbre el cual implica que “El impuesto debe ser cierto, claro y preciso en la ley, por lo que respecta a sus elementos y características fundamentales, como sujetos, objetos, tasas, cuotas, tarifas, momento de nacimiento, lugar, época y forma de liquidación y pago, obligaciones y sanción. Este principio tiene por fin que los elementos fundamentales del impuesto no queden al arbitrio del Fisco para evitar que produzcan incertidumbre en los contribuyentes”

Luego, señalando en especial el Principio de Interdicción de la Arbitrariedad de los Funcionarios Públicos, contenido en los artículos 32 y 183 Cn., en Considerando II de Sentencia número 514 de las diez y cuarenta y cinco minutos de la mañana del dieciséis de noviembre de dos mil nueve, la Corte Suprema de Justicia expresó:

Efectivamente los Gobernantes únicamente pueden ejercer las facultades que le señalan de manera taxativa la Constitución Política y la Leyes de la República, conforme el Principio Constitucional de Interdicción de la Arbitrariedad que rige a todos los Poderes del Estado; a diferencia de los Gobernados que sí pueden hacer y ejercer todo aquello que la ley no prohíba. Sobre este tema la doctrina refiere que “Estrechamente relacionado con varios de los principios que ahora examinamos y, muy especialmente con los de Legalidad y de Seguridad Jurídica, está el Principio de Interdicción de la Arbitrariedad de los Poderes Públicos. Como su propio enunciado lo indica, el principio consagra la proscripción de toda actuación carente de justificación o arbitrariedad de los Poderes Públicos. A diferencia de los sujetos particulares, que pueden actuar libremente dentro del amplio marco que les fija el ordenamiento, los Poderes Públicos sólo pueden actuar en beneficio del interés público, cada uno en el ámbito de su propia competencia, de acuerdo con los procedimientos que la ley marca, y con respecto a los principios y valores constitucionales y legales... Es, en suma, la actuación conforme con el ordenamiento jurídico y, en primer lugar, con la Constitución y la ley, lo que permite excluir comportamientos arbitrarios a todos los Poderes Públicos. La prohibición de comportamientos arbitrarios incluye también, por supuesto al legislador, quien pese

a ser el depositario de la soberanía, está sometido a la Constitución y no puede, en consecuencia, actuar de forma contraria a los principios y los valores constitucionales”

Resumiendo, la seguridad jurídica hace alusión a la seguridad del derecho, que viene a ser la confianza en la existencia del derecho mismo y en su manejo imparcial y justo, sirviendo de guía o referencia en el actuar. Regueros de Ladrón de Guevara (2010) refiere que contiene tres elementos:

- a) Certeza Jurídica, cuyas manifestaciones son la convicción de la orientación, la claridad de existencia, la previsibilidad jurídica y la firmeza del derecho.
- b) Eficacia del derecho, es decir la realización del mismo, y
- c) La ausencia de arbitrariedad en razón a que las actuaciones de los poderes públicos, en particular el poder judicial, deben estar plenamente justificadas por una ley habilitante

Estabilidad, definición, determinación, certeza son los criterios necesarios que llevan al destinatario de la norma a actuar de una u otra manera (Regueros de Ladrón de Guevara, 2010).

8.1.3 Reserva de ley

Conforme el texto constitucional, sólo la Asamblea Nacional puede establecer tributos (art.114). Conforme a tan expresa disposición ningún tributo puede ser establecido, modificado o suprimido sino en virtud de ley. Sólo la ley puede: a) definir el hecho imponible; b) indicar el contribuyente y, en su caso, el responsable del pago del tributo; c) determinar la base imponible; d) fijar la alícuota o el monto del tributo; e) establecer exenciones y reducciones; f) tipificar las infracciones y establecer las respectivas penalidades (Roque Spisso, 2010).

De la norma antes citada, es fácil identificar los dos sentidos que tiene el principio. En sentido positivo, proclama que en la parcela por él amparada, de entre las fuentes de

producción jurídica, solo tiene cabida la ley. En sentido negativo, la aplicación del principio supone la exclusión de cualquier otra potestad normativa que no sea la Asamblea Nacional.

El alcance de cuáles de los elementos debe formar parte de la ley que instaura el tributo, ha dado origen en la doctrina a la consideración de la reserva de ley absoluta o relativa. Esta última implica la regulación por ley de algunos elementos básicos de la obligación, tales como sujeto activo, sujeto pasivo, hecho imponible, previendo el desarrollo legislativo del resto de elementos a través de normas de rango inferior legal (Balladares Saballos, 2011).

En nuestro ordenamiento jurídico, el carácter del principio es absoluto. Tal hecho se desprende del artículo 115 Cn y del artículo 3 del Código Tributario. Nuestra legislación establece claramente los alcances del principio cuando expresa 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 la alícuota aplicable (tipo de gravamen).
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.

8.2 Los principios de justicia tributaria material

Respecto a los principios de justicia tributaria formal, Balladares Saballos, (2011) y González García & Lejeune Valcárcel, (2000) establecen los siguientes criterios de análisis:

- 1) Capacidad contributiva, igualdad y progresividad no son tres principios diferentes, sino explicitaciones del principio básico de igualdad en su acepción de igualdad material e igualdad formal (arts. 27 y 48 Cn)
- 2) La generalidad se imbuye en el ámbito de acción del principio de igualdad, como una explicitación más del mismo.
- 3) La no confiscatoriedad no es un principio autónomo de justicia tributaria, sino una exigencia derivada de la protección constitucional de la propiedad privada, actuando al mismo tiempo, como límite de la progresividad tributaria (Artículo 44 Cn)

8.2.1 Generalidad, igualdad y capacidad contributiva

En una primera acepción el vocablo igualdad se identifica con el de generalidad, y responde a la más clásica formulación del principio en el sentido de igualdad ante la ley. Todas las personas son consideradas iguales ante la ley y titulares de los mismos derechos, mas sin que ello signifique pretender influir, mediante tratamientos diferenciados en la estructura de la sociedad, ante situaciones de desigualdades de hecho, que impiden el disfrute de esos derechos que la ley consagra (Roque Spisso, 2010). La Constitución recoge ese significado al disponer en su artículo 27 que “Todas las personas son iguales ante la ley y tienen derecho a igual protección. No habrá discriminación por motivos de nacimiento, nacionalidad, credo político, raza, sexo, idioma, religión, opinión, origen, posición económica o condición social”.

Si bien es cierto, el postulado de generalidad no aparece expresamente determinado en el texto constitucional, se puede inferir claramente del artículo 24 Cn. y mediante él se reconoce la existencia, en concordancia con los restantes principios tributarios de una obligación general de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

Esta formulación constitucional del principio de generalidad supone un requerimiento dirigido al legislador para que tipifique como hecho imponible todo acto, hecho o negocio jurídico que sea indicativo de capacidad económica para todo aquel sujeto vinculado al territorio del Estado nicaragüense. Está orientado a erradicar toda clase de privilegios e

inmunidades fiscales, porque en sentido técnico estricto el tema se refiere más específicamente a las directrices que el legislador ordinario ha de seguir para la selección de los hechos imposables, en acatamiento al principio de la capacidad contributiva, de forma tal que solo aquellos que tengan tal capacidad puedan considerarse incluidos dentro de la obligación constitucional de sostener los gastos públicos. (Balladares Saballos, 2011; González García & Lejeune Valcárcel, 2000. García Bueno, 2008)

En una segunda acepción se habla de igualdad como base de los tributos, como medida de la obligación, significando que cada uno deberá contribuir en forma proporcional y progresiva a su capacidad económica. La igualdad que persigue la Constitución no se identifica con igualitarismo, que persigue colocar a todas las personas en una situación de absoluta y radical igualdad matemática. (Roque Spisso, 2010).

Escudriñando en nuestra *Lex Superior*, encontramos las disposiciones constitucionales del artículo 24 y 27 que entrañan “deberes en general”, los cuales son predicables incluso para los extranjeros. Es decir encontramos un término genérico y del cual podemos rescatar conveniente y necesariamente un sentido polivalente. De esta forma creemos que se puede al interpretar a las normas en mención de un doble valor o significado: Primero, establecer el criterio de generalidad de la imposición o de ausencia de privilegios en la distribución de la carga fiscal, que, en principio, afecta a todos los que tengan capacidad económica; principio que se deduce del Artículo 24, que dice: “Toda persona tiene deberes para con la familia, la comunidad, la patria y la humanidad...” Segundo, afirmar que el deber de contribuir no se reduce a los nacionales, cuando se afirma: “Los extranjeros tienen los mismos deberes y derechos que los nicaragüenses...”.

El haber afirmado que no existen áreas inmunes al pago de tributos, no quiere decir o significa que no existan exenciones o beneficios fiscales con fines de políticas económicas o extra-fiscales. Las cuales en ocasiones, pueden ser constitucionalmente legítimos, en tales casos, la desigualdad de trato que la exención o el beneficio supone ha de ofrecer una justificación razonable y ser proporcionada al fin perseguido. Según el principio de igualdad tributaria los contribuyentes con parecida capacidad contributiva deben recibir el mismo trato legal y administrativo frente al mismo supuesto de hecho tributario (García Bueno, 2008; Leujeune Valcárcel, 2001; Robles Moreno, 2011). Por otra parte las desigualdades

relativas son constitucionalmente admisibles en la medida en que los individuos a pesar de las diferencias económicas están en condiciones de subvenir a sus necesidades como hombres y desarrollar su personal proyecto de vida, o en palabras de la Constitución puedan gozar efectivamente de los derechos que ella consagra. Lo que la Constitución no tolera son situaciones de discriminación en las cuales el individuo a pesar de su voluntad no puede satisfacer el mínimo de sus necesidades, con el sólo recurso de su actividad y sin estímulo externo alguno. Es decir, debe contar con una acción estatal que lo promueva desde esa situación de discriminación hacia una de igualdad relativa. (Roque Spisso, 2010; Ruiz López, 2009)

La institución tributaria no puede ser ajena al programa constitucional. De ahí, que en la doctrina europea se considere inexcusable la exención en los impuestos al consumo de los productos de primera necesidad, y que la contribución de cada uno sea proporcional y aun progresiva a su capacidad económica. Tal tratamiento no puede ser considerado discriminatorio o desigual, puesto que la igualdad como medida del tributo debe ser entendida en clave de capacidad económica y de solidaridad social (Roque Spisso, 2010; Ruiz López, 2009)

El principio impone al sistema el requisito de afectar con el mismo rigor a quienes se encuentren en la misma situación, de forma tal que pueda afirmarse que es igual para iguales y desigual para desiguales. (Roque Spisso, 2010). Este principio de igualdad es la base para que el legislador pueda tener tratos desiguales entre los contribuyentes, y es la base para el otorgamiento de exoneraciones y beneficios tributarios intrínseco a la política de desarrollo económico de la nación nicaragüense.

Balladares Saballos (2011) resume de manera magistral “las notas conceptuales” del principio de igualdad:

1. Las situaciones o casos iguales se tratan de forma igual, y los desiguales, de forma desigual.
2. Tal postulado puede romperse ante la existencia de un motivo justo y razonable según la naturaleza de la cosa.

Hasta este punto se construye el concepto de igualdad formal.

3. El Estado debe hacer superar las situaciones de desigualdad ilegítima entre grupos homogéneos de personas.

4. Los instrumentos que el Estado utilice para hacer realidad el postulado anterior deben ser proporcionados al fin que pretenden, esto es, superar las exigencias del principio de proporcionalidad, el cual implica como sus principios la idoneidad, necesidad y proporcionalidad en sentido estricto de tales instrumentos respecto del fin que persiguen.

Tales dos últimas notas realizan el concepto de igualdad material, también entendida en la literatura especializada como igualdad sustancial, promocional, prestacional o de hecho.”

Respecto al principio de capacidad contributiva, para Ferreiro Lapatza (2001), más que un tercer principio es una forma de entender la generalidad y la igualdad; un modo de aplicarlas que se halla hoy universalmente consagrado.

El que todos deban contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado debe ser entendido, en un Estado democrático, como que los llamados a contribuir son aquellos que tengan capacidad económica para soportar la carga, y en forma proporcional y progresiva a dicha capacidad.(Gallego Peragón, 2003; Vidal Marín, 2003)

El concepto de capacidad contributiva denota una aptitud de las personas para pagar los tributos, es decir, posesión de riqueza en medida suficiente para hacer frente a la obligación fiscal. Es dable advertir que “capacidad económica” no es identificable con “capacidad contributiva”, sino que ésta viene dada por la potencia económica o la riqueza de un sujeto que supera el mínimo que posibilite un nivel de vida digno por parte del contribuyente y su familia (Giardina 1961). No existe capacidad de concurrir a los gastos públicos si sólo se tiene lo necesario para las exigencias individuales mínimas, ni cuando no se satisfaga el imperativo constitucional de posibilitar una vida digna (Roque Spisso, 2010).

Se puede entonces comprender que la norma jurídica constitucional plantea “*la medida, razón o proporción*” de cada contribución individual de los sujetos obligados al sostenimiento del

gasto público. Cuando se plantea que se debe tomar en consideración la distribución de la riqueza y las rentas. Significado que alcanza también a los legisladores, a los cuales se les fija límites en la configuración de los tributos, los cuales deben tomar en cuenta circunstancias que revelen la capacidad económica, pues, de lo contrario sería anti-constitucional, por ello, debe como reza el artículo 114 tomarse en cuenta “*las rentas y la distribución de las riquezas*”.

La capacidad contributiva está condicionada por una exigencia lógica: la presencia de capacidad económica. Sin embargo, el hecho de que el sujeto cuente con un índice de capacidad económica no garantiza el nacimiento de su capacidad contributiva. Su origen no está en el poder de imperio del Estado, ni en el intercambio de utilidades entre el ente público y el contribuyente. La contribución se establece no por un capricho del legislador, sino de acuerdo con la aptitud contributiva del sujeto que garantiza la creación de las hipótesis normativas. No tiene sentido hablar de capacidad contributiva como aptitud para ser sujeto pasivo de la relación tributaria, si no se tienen los medios suficientes para hacer frente a las exacciones impositivas. Concebir la capacidad contributiva en un sentido económico responde, sobre todo, a una consecuencia lógica del sistema. Entre la capacidad contributiva y la capacidad económica prevalece una relación de interdependencia, la una presupone la existencia de la otra, pero no son términos sinónimos. (García Bueno, 2002; Valdés Costa, 2008)

Para que dicha aptitud contributiva se exteriorice debe haber un índice de riqueza manifestada por medio de renta, patrimonio o gasto. El criterio aproximado (puesto que son conceptos arduamente discutidos en la doctrina, jurisprudencia y el derecho comparado) acerca de la noción de cada uno de estos índices de capacidad contributiva es que la renta es riqueza que se crea mediante actividad económica o el esfuerzo laboral (rentas de capital y renta laboral respectivamente), el patrimonio se refiere a la riqueza que forma parte de la hacienda personal del contribuyente y por último el gasto, que se refiere a la riqueza que se consume en los diversos actos de la vida diaria (Balladares Saballos, 2011).

En definitiva, cuando el legislador busca la riqueza susceptible de tributación lo hace sobre hechos de riqueza ciertos, evitando el gravamen sobre aquella otra de naturaleza ficticia (García Bueno, 2002). Por lo tanto, esta riqueza, es un índice de idoneidad contributiva

inherente a un sujeto llamado por la norma a cumplir la obligación legal de dar una suma de dinero, Gallego Peragón, 2003; Balladares Saballos, 2011).

Se determina dos tipos de capacidad contributiva (Giardina, 1961):

1. Absoluta: aptitud abstracta que tienen determinadas personas para concurrir a los tributos creados por el Estado en ejercicio de su potestad tributaria. Este tipo de capacidad contributiva se toma en cuenta en el momento en el que el legislador delimita los presupuestos de hecho de la norma tributaria.

2. Relativa: Es aquella que orienta la determinación de la carga tributaria en forma concreta. Este tipo de capacidad contributiva, permite fijar cuáles son los elementos de la cuantificación de la deuda tributaria.

La capacidad contributiva aparece entonces como la razón que justifica el impuesto y, por las razones señaladas, todos los individuos deben contribuir al mantenimiento del Estado. Es el principio de generalidad de los impuestos que obviamente excluye de su cumplimiento a quienes carezcan de capacidad contributiva (Vidal Marín, 2003).

En resumen, el principio de la capacidad contributiva implica que sólo aquellos hechos de la vida social que son índices de capacidad económica pueden ser adoptados por las leyes como presupuesto generador de la obligación tributaria. Más la estructura del tributo y la medida en que cada uno contribuirá a los gastos públicos no está determinada solamente por la capacidad económica del sujeto pasivo, sino también por razones de conveniencia, justicia social y de bien común, ajenas a la capacidad económica. La capacidad para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos sólo puede entrar en juego una vez que se hayan satisfecho otras obligaciones jurídicas de carácter prioritario, entre las que se encuentra el deber de alimento y educación. (Balladares Saballos, 2011).

Balladares Saballos afirma (2011, p. 17):

El principio de capacidad contributiva, viene así a afirmarse como principio de la igualdad tributaria, entendida no ya en el sentido que todos deban contribuir en igual medida –lo que sería absurdo- sino en el sentido que debe asegurarse uniformidad de tratamiento a paridad de condiciones, lo que a la vez significa, en

otras palabras, que no pueden operarse tratamientos diferenciados referente a sujetos puestos en idénticas situaciones de capacidad contributiva y, por el contrario, que a situaciones de capacidad contributiva diversas debe corresponder un diverso tratamiento: gravamen mayor a mayor capacidad contributiva, exención menor a menor capacidad contributiva.

Por lo tanto, la capacidad contributiva “es el único parámetro jurídico válido para determinar la justa incidencia del poder público en la potencia económica de los sujetos pasivos, a través de la determinación del hecho imponible y demás elementos de cuantificación del impuesto” (Balladares Saballos, 2011, p. 18).

8.2.2. Progresividad

El principio de progresividad tiene como fundamento la efectiva igualdad, al buscar que la carga tributaria se distribuya de manera proporcional y según la capacidad contributiva del sujeto pasivo, es decir, que exista una mejor distribución de su renta y patrimonio. La progresividad está referida de modo directo al sistema tributario, al conjunto de tributos legalmente establecidos, y no de modo particular a cada uno de los tributos que lo conforman (Ferreiro Lapatza, 2001).

La progresividad constituye una característica del sistema tributario mediante la cual, a medida que aumenta la riqueza de cada sujeto aumenta la contribución, pero en proporción superior al incremento de riqueza. Es decir, se trata de que quienes más tienen contribuyan en proporción superior a los que tienen menos. De hecho, la progresividad supone la articulación del sistema tributario de tal forma que permita conseguir, además de los fines estrictamente recaudatorios, la efectiva redistribución de la renta y de la riqueza (Castillo Solsona, 1998; García Bueno, 2008; Ruiz López, 2009).

Se ha visto que la progresividad, y en general el objetivo de redistribución de la renta, tiene una estrecha conexión con el principio de igualdad, según éste se proyecta en el ámbito tributario. El sistema tributario justo queda ineludiblemente vinculado al principio de igualdad y al principio de progresividad, manifestando, con ello, una indisociable unión

entre ambos principios, cuyo resultado esperado es una mejora sustantiva en el proceso de redistribución de la riqueza.

Finalmente, la progresividad tiene un límite infranqueable en la no confiscatoriedad. La prohibición constitucional es una especie de garantía frente a posibles abusos en la progresividad del sistema, pero, en rigor, la confiscación es un concepto que por su propia esencia queda extramuros del ordenamiento tributario. El tributo constituye un instituto jurídico que está basado en la capacidad económica de quienes son llamados a satisfacerlo. La confiscación, en cambio, se inserta en la regulación del derecho de propiedad y, por ende, se sustenta en principios distintos (Ferreiro Lapatza, 2001).

La no confiscación sería, desde ese punto de vista, un principio de justicia tributaria o, si se prefiere, una consecuencia lógica del propio principio de capacidad contributiva, que exige no agotar la riqueza imponible –sustrato, base o exigencia de toda imposición– so pretexto del deber de contribuir (Castillo Solsona, 1998; García Bueno, 2008; Ruiz López, 2009).

9. Conclusiones

La potestad tributaria está orientada por principios que han sido elaborados por la doctrina, recogidos por el constituyente y plasmados en la Constitución Política. Tienen un sentido orientador para el legislador en la creación y tratamiento general de las normas tributarias; sirven a la autoridad administrativa tributaria en las decisiones que le corresponde adoptar en los diversos casos concretos, puesto que los actos y resoluciones en general no pueden ignorar los alcances de la potestad en referencia; y, finalmente, sirven de garantía constitucional a los contribuyentes porque el legislador no puede afectar con tributos a la población sobrepasando los alcances de estos principios.

Si bien no existe consenso en la enumeración de los principios del Derecho tributario, soy del criterio que es posible concordar en la necesidad de consignar como verdaderas limitaciones de la potestad tributaria el principio de legalidad, el principio de igualdad y el principio de capacidad contributiva, agregando el pleno respeto a los derechos fundamentales de la persona, que la

propia constitución consagra, y el de respeto a la propiedad privada, enunciado como el de no confiscación.

Entendiendo la capacidad contributiva es la base fundamental de donde parten las garantías materiales que la Constitución otorga a los habitantes en la esfera tributaria , tales como la generalidad, igualdad, proporcionalidad y no confiscatoriedad, se requiere que la reforma tributaria promovida por los sectores público y privado de Nicaragua contenga los siguientes criterios generales:

1.- Todos los titulares de medios aptos para hacer frente al impuesto, deben contribuir en razón de un tributo o de otro, salvo aquellos que por no constar con un nivel económico mínimo quedan al margen de la tributación.

2.- El sistema tributario debe estructurarse de tal manera que los de mayor capacidad económica tengan una participación más alta en las entradas tributarias del Estado.

3.- No pueden seleccionarse como hechos imposables o bases imposables, circunstancias o situaciones que no sean abstractamente idóneas para reflejar capacidad contributiva.

4.- En ningún caso el tributo o conjunto de tributos que recaiga sobre un contribuyente puede exceder la razonable capacidad contributiva de las personas, ya que de lo contrario se está atentando contra la propiedad, confiscándola ilegalmente..

Estas implicancias significan que como garantía defensiva de los contribuyentes, el principio debe funcionar cuando se intente gravar a aquellos que estén por debajo del nivel económico mínimo, cuando en el gravamen no se respeten los distintos niveles económicos, cuando se elijan hechos o bases imposables no idóneos para reflejar capacidad de pago tributario, o cuando dicha capacidad de pago, aun existente sea excedida.

Por lo tanto, sobre estos principios materiales se concluye que es necesario:

1. Gravar con igual impuesto a quien posea la misma capacidad contributiva y con desigual impuesto a quien la posea desigual.
2. El impuesto global sobre las personas físicas debe graduarse progresivamente por un sistema de escalas, en que el ritmo de la progresividad en los distintos escalones discurra

teniendo en cuenta la distribución de los contribuyentes según sus ingresos, reduciendo la distancia de las alícuotas marginales de cada tramo respecto de sus alícuotas medias;

3. Al incorporar nuevas modalidades de imposición sobre la renta que compatibilicen la eficiencia económica y recaudatoria, en particular con la equidad impositiva, deberá respetar la progresividad del sistema tributario en su conjunto.
4. Los nuevos tributos que puedan asegurar al Estado recursos financieros de la explotación de las actividades contaminantes o de los recursos no renovables de la naturaleza, así como del ejercicio de actividades económicas, su incorporación solo se justifica en la medida en que alcancen los principios constitucionales y no se genere superposición con otros tributos.
5. Paridad en materia de intereses;
6. Derecho a la compensación sin dilación de los créditos tributarios con deudas de igual carácter;
7. Que las desigualdades y discriminaciones efectuadas por el legislador deben obedecer al principio de razonabilidad, tanto por su ponderación, como su elección.
8. Se prohíba la sanción confiscatoria, la vulneración del mínimo existencial.

Además, partiendo de la reserva legal establecida en los artículos 114 y 115, el legislador deberá redactar la norma tributaria de manera clara y entendible, que excluya toda duda sobre los derechos y deberes de los contribuyentes, debiendo determinar con precisión el sujeto, el hecho imponible, la base imponible, la alícuota, fecha, plazo y modalidades de pago, exenciones y beneficios en general, infracciones posibles, sanciones aplicables y recursos legales que proceden frente a una actuación ilegal de la administración, respetando en todo momento el principio de simplicidad, ya que los tributos se deben traducir en fórmulas lo más elementales posibles, para facilitar su entendimiento y aplicación por parte de los contribuyentes y para propiciar la eficiencia de la Administración Tributaria.

Para efecto que la norma tributaria no vulnere ninguno de los derechos constitucionales de los ciudadanos nicaragüenses debe de adoptarse el conjunto de garantías del contribuyente o código

de defensa del contribuyente, que proteja los derechos del sujeto pasivo u obligado tributario, previendo entre otros:

- a) derechos y garantías en el procedimiento de verificación, comprobación y fiscalización;
- b) prohibición del *solve et repete* en todas las instancias;
- c) derecho a la divulgación previa y con suficiente antelación de las informaciones sobre cualesquiera modificaciones de los tributos y exenciones y sus repercusiones económicas sobre los precios de las mercancías, productos, bienes y servicios más esenciales;
- d) prohibición de *non bis in idem* en las sanciones tributarias;
- e) derecho del contribuyente a no autoinculparse como consecuencia de la aportación de pruebas y documentos exigidos por el Fisco mediante coacción.
- f) que el poder reglamentario se subordina a la legalidad. La legalidad excluye el abuso de decretos leyes y medidas de necesidad y urgencia dictados discrecionalmente por el Ejecutivo;
- g) debe permitir el traslado total y sin límite de tiempo de las pérdidas fiscalmente determinadas
- h) debe evitarse la alteración constante de las normas tributarias, para garantizar la seguridad y estabilidad jurídica para que estas actúen positivamente sobre la inversión.
- i) el derecho a la devolución sin dilación de las garantías económicas rendidas y de la devolución o compensación de los saldos a favor de impuestos pagados en exceso al fisco;

En cuanto a la estructura de la proyectada reforma fiscal debe observarse:

- a) la estructura del impuesto deberá ser neutral con relación a la forma de organización empresarial, de modo que la carga total que soportan las empresas y sus participantes no produzca un desestimulo a la inversión, en función de dicha forma organizativa.
- b) los incentivos tributarios que acompañan el desarrollo industrial, productivo y de exportación de la nación deberán ser creados por ley formal, y los constitucionales, simplificando la aplicación, las condiciones y límites estrictos de su otorgamiento por el Poder Administrador sin concederle facultades discrecionales.
- c) el legislador deberá expresar caleramente en la norma que la interpretación de las normas que crean incentivos tributarios debe hacerse de acuerdo con los principios o criterios generales de interpretación del derecho tributario, y no limitarse a criterios literales o restrictivos.
- d) los beneficios previstos en las leyes respectivas, deben mantenerse a pesar de su modificación o derogación por el lapso por el cual fueron establecidos respecto de quienes hubiesen cumplido los requisitos legalmente previstos, sin perjuicio de la responsabilidad que en su caso el Estado pueda incurrir si no los mantuviese.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ACEVEDO VOGL, A. (2009). *La (in)justicia tributaria en Nicaragua*. Recuperado el 5 de septiembre de 2011, de http://www.enlaceacademico.org/uploads/media/Justicia_tributaria__acevedo__dic_2009.pdf
- _____(2011). *Hacia un sistema tributario con mayor justicia y equidad*. Recuperado el 20 de noviembre de 2011 de <http://www.tjnamericatina.org/2011/08/12/hacia-un-sistema-tributario-con-mayor-justicia-y-equidad/>.Managua.
- ACOSTA ACEVEDO, S. (2009). *Aportes a la discusión sobre reforma tributaria en Nicaragua*. Recuperado el 20 de noviembre de 2011 de http://www.funides.com/documentos/estudios_especiales/Aportes_a_la_discucion_sobre_reforma_tributaria_en_Nicaragua_diciembre_2009.pdf. Managua.
- AVENDAÑO, N. (2011). “Complejas tareas y grandes sustos” en sitio digital *El pensamiento de un postkeynesiano* del 30 de noviembre de 2011. Recuperado el 30 de noviembre de 2011 de <http://nestoravendano.wordpress.com/2011/11/30/complejas-tareas-y-grandes-sustos/> Managua.
- _____(2011, b). “La política económica oficial de 2012” en sitio digital *El pensamiento de un postkeynesiano* del 2 de diciembre de 2011. Recuperado el 2 de diciembre de 2011 de <http://nestoravendano.wordpress.com/2011/12/02/la-politica-economica-oficial-de-2012/>
- BÁEZ ARGUELLO, G. (2007). “Recomendaciones para alcanzar una reforma tributaria integral”, en *El observador económico*. Recuperado el 28 de agosto de 2011 de <http://www.elobservadoreconomico.com/articulo/6>
- BÁEZ CORTES, J.F. (2003) “Tenemos una política fiscal regresiva, terrorista y poco creativa” en *Revista Digital Envío Número 213, UCA*. Recuperado el 25 de agosto de 2011 de <http://www.envio.org.ni/articulo/982>.
- _____(2010) “La increíble y triste historia de la Reforma Tributaria y su final desmarimbado” en *Revista Digital Envío, Número 337 UCA*, Recuperado el 25 de agosto de 2011 de <http://www.envio.org.ni/articulo/4157>.
- BALLADARES SABALLOS . (2011) “*La Reforma Tributaria 2009 en Nicaragua. Una visión jurídica*”, investigación presentada en el V Congreso Interdisciplinario de Investigación realizada en la Universidad Centroamericana los días 12 y 13 de mayo de 2011.
- BENEGAS LYNCH, A. (h); DANIA, R. (2000). “Sistemas tributarios: Un análisis en torno al caso argentino”. En *Revista Libertas 33 Instituto Universitario ESEADE*. Recuperado el 5 de septiembre de 2011 de http://www.esade.edu.ar/servicios/Libertas/11_7_Benegas%20Lynch-Dania.pdf

- BLASIO MIER, R.E.(2003). *Análisis jurídico de las tarifas aplicables a sueldos y salarios en la ley del impuesto sobre la renta en relación al principio de capacidad contributiva*. Tesis. Universidad de las Américas. Puebla. Recuperado el 5 de septiembre de 2011 de: http://catarina.udlap.mx/u_dl_a/tales/documentos/ledf/blasio_m_re/indice.html.
- CALDERON SALAZAR, J. (2004). Política económica y reforma fiscal en México. Recuperado el 25 de septiembre de 2011 de <http://ierd.prd.org.mx/coy125/jacs1.htm>.
- CALVO ORTEGA, R. (1998). *Curso de Derecho Financiero*. Editorial. Madrid, Civitan.
- CASASNOVAS, J. (2009). “Reforma fiscal para reducir la pobreza” en *El observador económico*. 7 de septiembre de 2009. Recuperado el 18 de septiembre de 2011 de <http://www.elobservadoreconomico.com/articulo/877>. Managua.
- CASTILLO SOLSONA, M.M. (1998). *La tributación de las personas físicas no residentes en España en la imposición sobre la renta: Fundamento, evolución histórica y modelo vigente*. Servei de Publicacions Universitat de Lleida. Recuperado el 28 de agosto de 2011 de http://www.lluivives.com/servlet/SirveObras/24660731213137495222202/002273_1.pdf
- CUITIÑO, M.F.; MAILOS M.I. (2008). *Efectos de la inflación y el tipo de cambio sobre las finanzas públicas*. Recuperado el 12 de septiembre de 2011 de http://economia.ucu.edu.uy/attachments/016_Cuitiño%20&%20Mailhos.pdf.
- DURAN ROJO, L.A. (2007). *Los deberes de colaboración tributaria. Un enfoque constitucional*”. Recuperado el 30 de septiembre de 2011 de <http://blog.pucp.edu.pe/media/858/20070728-DEBERES%20DE%20COLABORACION%20TRIBUTARIA%20%20VECTIGALLIA.pdf>. Perú.
- EL CLARIN, (1999). “El efecto Tanzi-Olivera. Recuperado el 25 de agosto de 2011 de <http://old.clarin.com/suplementos/economico/1999/08/15/o-01102e.htm>
- FERREIRO LAPATZA, J.J. (2001). *Tratado de Derecho Tributario*. Bogotá. Temis.
- FONDO MONETARIO INTERNACIONAL. (2001). *Crédito del FMI a los países pobres: ¿En qué se diferencia el SCLP del SRAE?*. Recuperado el 15 de octubre de 2011 de <http://www.imf.org/external/np/exr/ib/2001/esl/043001s.htm>.
- ____ (2006). *La implementación de la estrategia de mediano plazo del FMI*. Recuperado el 15 de octubre de 2011 de <http://www.imf.org/external/np/exr/ib/2006/esl/091106s.htm>.
- GALLEGO PERAGÓN, J.M. (2003). *Los principios materiales de justicia tributaria*. Granada: Comares.

- GARCÍA AÑOVEROS, J. (2002). “El discurso del Método en el ámbito hacendístico”. Conferencia dictada en I Jornada metodológica "Jaime García Añoveros" sobre la metodología académica y la enseñanza del Derecho financiero y tributario. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. Recuperado el 30 de octubre de 2011 de http://biblioteca.universia.net/html_bura/ficha/params/title/discurso-metodo-ambito-hacendistico-conferencia-pronunciada-barcelona-marzo/id/1001145.html
- GARCÍA BUENO, M. (2002) “El principio de capacidad contributiva como criterio esencial para una reforma fiscal” en Ríos Granados, G.M. (Coordinadora) *Conceptos de reforma fiscal*; (pp.45.75). Recuperado el 5 de septiembre de 2011 de <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/libro.htm?l=430>.
- _____(2008). “Principios tributarios constitucionalizados” en Alvarado Esquivel, M. “*Manual de Derecho Tributario*”, (pp.29-54). México: Porrúa.
- GARCÍA VIZCAINO, C.(1996) “*Derecho Tributario*” Tres Tomos. Depalma. Buenos Aires.
- GONZÁLEZ GARCÍA, E & LEJEUNE VALCÁRCEL, E. (2000). *Derecho Tributario I*. Salamanca. Plaza Universitaria.
- GONZÁLEZ LEMUS, J.A., (2011). *Análisis de la aplicación de los impuestos extraordinarios en Guatemala*. Tesis. Universidad San Carlos de Guatemala. Recuperado el 28 de noviembre de 2011 de http://www.biblioteca.usac.edu.gt/tesis/03/03_3839.pdf
- GRIGSBY, A. (2010). “¿Después de salir del hoyo? Mejor educación y una reforma fiscal”. En *Revista Envío Digital, UCA Número 344 | Noviembre 2010*. Recuperado el 25 de agosto de 2011 de <http://www.envio.org.ni/articulo/4254>
- GUASTINI, R. (2001). “La constitucionalización del ordenamiento: el caso italiano”, en *Estudios de teoría constitucional*, IIJ-UNAM, Fontamara, México.
- HERNANDEZ RODRÍGUEZ, I.(2011). “Tributación y desarrollo en perspectiva”. En *Revista de Economía Institucional, Vol 13, No 24 (2011)*. Recuperado el 28 de noviembre de <http://www.foros.uexternado.edu.co/ecoinstitucional/index.php/ecoins/article/view/2849>
- LEUJENE VALCÁRCEL, E. (2001). “El principio de igualdad” en Amatucci A. *Tratado de Derecho Tributario*. (pp. 221-229) Bogotá; Temis.
- MARTIN QUERALT, J. LOZANO SERRANO, C; TEJERIZO LÓPEZ, J.M.; CASADO OLLERO, G.(2008). *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Madrid: Tecnos.
- MARTIN QUERALT, J.. (2001). “La Potestad Tributaria”, en Andrea Amatucci, (dir), *Tratado de Derecho Tributario*, t. I, Bogotá, Temis,
- OLIVARES, I. (2011). “Se abre debate sobre reforma tributaria” en *Confidencial*. Recuperado el 20 de septiembre de 2011 de

<http://www.confidencial.com.ni/articulo/4507/se-abre-debate-sobre-reforma-tributaria>. Managua.

PETRALIA, S. (2007). “Dinámica no lineal y caos en aplicaciones económicas”. En *Jornadas de perfeccionamiento docente*. Universidad de Buenos Aires. Recuperado el 18 de septiembre de 2011 de <http://www.econ.uba.ar/www/departamentos/matematica/plan97/meconomistas/fronti/Macaya/Archivos/Dinamica%20No%20Lineal%20y%20Caos%20en%20Aplicaciones%20Economicas.pdf>.

PISFIL FLORES, L. (2011) *Los límites a la potestad tributaria del estado*”. Recuperado el 25 de agosto de 2011 de http://www.uss.edu.pe/Facultades/derecho/revjuridica/ssias3/pdf/LOS_LIMITES_A_LA_POTESTAD_TRIBUTARIA_DEL_ESTADO.pdf.

PLAZAS VEGA, M. (2004) “*Derecho de la hacienda pública y derecho tributario*” Tomo 2 Bogotá, Temis.

REGUEROS DE LADRON DE GUEVARA, S. (2010). “La seguridad jurídica en materia tributaria” en Cruz de Quiñones, L. (Coordinadora). *Lecciones de derecho tributario inspiradas por un Maestro. Tomo 1*. (pp. 250-270) Bogotá: Editorial Universidad del Rosario.

RODRIGUEZ CLARE, A. & ANGULO, J.E. (2002). “El Sistema Tributario y Aduanero: una visión de conjunto” en Herrero Acosta F. (Coordinador). *El Sistema Tributario Costarricense: contribuciones al debate nacional*. (pp.7-8). Recuperado el 28 de noviembre de 2011 de http://documentos.cgr.go.cr/content/dav/jaguar/documentos/libro_blanco/lb.htm

ROBLES MORENO, C. (2006) *¿Qué es considerado confiscatorio en materia tributaria?* Recuperado el 25 de agosto de 2011 de <http://tributoydogma.blogspot.com/2006/01/propsito-de-la-no-confiscatoriedad-en.html>.

_____(2011). *Los principios constitucionales tributarios*. Recuperado el 25 de agosto de 2011 de <http://blog.pucp.edu.pe/item/46140/los-principios-constitucionales-tributarios>.

ROQUE SPISSO, R. (2010) “Potestad tributaria en el estado de derecho”. En *III Jornadas Bolivianas de Derecho*. Recuperado el 25 de agosto de 2011 de <http://www.ait.gob.bo/admin/memorias/MemoriaIIIJornadasDerechoTributario.pdf>

RUIZ LÓPEZ, D. (2009). *Los principios materiales de justicia tributaria como Derechos fundamentales de los contribuyentes en México*. Recuperado el 25 de agosto de 2011 de <http://www.uad.edu.mx/CentroInv/Libros/articulo048.pdf>

- SAINZ DE BUJANDA, F. 1993. *Lecciones de Derecho Financiero*. Universidad Complutense. Madrid.
- SANTIAGO, A. (2008). *Neoconstitucionalismo*. Recuperado el 18 de noviembre de 2011 de <http://ancmyp.org.ar/user/files/02neoconstitucionalismo.pdf>.
- SMITH, A., RICARDO, D. (1987) *Investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones*. Fondo de Cultura Económica, 1a ed. en español, Quinta reimpresión, México.
- SOLOZABAL, J.J. (1998). *Principialismo y orden constitucional*. Recuperado el 18 de noviembre de 2011 de http://ddd.uab.cat/pub/worpaper/1998/hdl_2072_1311/ICPS155.pdf
- VALDÉS COSTA, R., (2008). *Principio de la igualdad de las partes de la relación jurídica tributaria*. Recuperado el 10 de septiembre de 2011 de http://www.ipdt.org/editor/docs/08_Rev21_RVC.pdf. 2008.
- VALDIVIA BATISTA, A.E. (2010). "El sistema tributario" en *Observatorio de la Economía Latinoamericana*, N° 140, 2010. Recuperado el 28 de noviembre de 2011 de <http://www.eumed.net/cursecon/ecolat/cu/2010/>
- VERGARA SANDOVAL, R. (2010). "Los principios constitucionales tributarios en el Estado plurinacional de Bolivia" en Cruz de Quiñones, L. (Coordinadora) *Lecciones de derecho tributario inspiradas por un maestro*. Tomo 1 (pp.128-149). Bogotá: Editorial Universidad del Rosario.
- VIDAL MARIN, T. (2003). *Un estudio constitucional sobre el deber de contribuir y los principios que lo informan: El artículo 31.1 CE*. Valencia: Tirant lo Blanch.

JURISPRUDENCIA

- Sentencia de la Corte Suprema de Justicia número 625, de las doce y cincuenta minutos de la tarde del veintidós de junio del dos mil once se estableció:
- Sentencia de la Corte Suprema de Justicia número 48, emitida el uno de julio del dos mil cinco a las ocho de la mañana
- Sentencia número 514 de las diez y cuarenta y cinco minutos de la mañana del dieciséis de noviembre de dos mil nueve

LEGISLACION

Constitución Política de la República de Nicaragua, Managua, Bitecsa.

Código Civil de la República de Nicaragua, Managua, Editorial Jurídica.

Código Tributario de la República de Nicaragua, Managua, Grupo Editorial Lea