



“HACIA UNA CULTURA TRIBUTARIA Y LA CORRECTA APLICACIÓN DE LAS EXENCIONES DEL IVA”

Yaoska del Socorro González Cano*

SUMARIO

I. Introducción. II. Relación entre las dimensiones culturales y la evasión fiscal. 2.1 Paraísos fiscales. III. Conciencia Tributaria. IV. Exenciones del IVA. 4.1 Exenciones Subjetivas para el régimen del IVA en Nicaragua y su correcta aplicación. 4.2 Exenciones objetivas. V. Conclusiones.

I. INTRODUCCIÓN

La necesidad de recaudar impuestos para satisfacer las necesidades básicas de los nicaragüenses se ha mantenido desde todas las esferas del Estado. Es necesario recaudar con una política redistributiva clara, desde la perspectiva del principio de legalidad. Es preciso recaudar con una aceptación voluntaria de los ciudadanos. Si Nicaragua tuviera una marcada cultura tributaria, sería uno de los mecanismos que contribuirían a hacer más completo el sistema tributario vigente.

Es menester mencionar que es necesario, diseñar un sistema tributario que respete la capacidad de pago del contribuyente y que lo invite a cumplir sus obligaciones, pero que también controle y sancione.

Es decir, dar una atención integral al contribuyente desde información, servicios, educación, para promover una cultura de cumplimiento voluntario, y dicho sistema esté

* Gestora de pagos y declaraciones de impuestos tributarios y aduaneros de la empresa Bussines one Coffe Export. Lic. En Economía de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional Autónoma de Nicaragua. UNAN-León, Lic. En Derecho de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad Nacional Autónoma de Nicaragua. UNAN-León.

en capacidad de detectar a aquellos que no cumplen lo estipulado en la Ley, a través de una correcta fiscalización. Con el fin de, realizar de esta manera la cobranza coactiva y aplicar las sanciones correspondientes.

Para estudiar este tema será necesario tener en cuenta el concepto de cultura, cuya definición es la siguiente: “Es el conjunto de conocimientos, modos de vida y costumbres de una sociedad determinada, o bien como el conjunto de las manifestaciones en que se expresa la vida tradicional de un pueblo¹”.

Para la economista Carolina Roca define “cultura tributaria como el conjunto de información y el grado de conocimientos que en un determinado país se tiene sobre los impuestos, pero más importante aún, al conjunto de percepciones, criterios, hábitos y actitudes que la sociedad tiene respecto a la tributación”².

Por consiguiente la cultura tributaria, es el conjunto de valores, creencias y actitudes compartido por una sociedad respecto a la tributación y las leyes que la rigen, se requiere que las personas estén informadas y debidamente orientadas sobre el tema y comprendan la importancia. La formación de cultura tributaria va más allá del ámbito de la población contribuyente, ya que se vincula la promoción de una ciudadanía responsable que ejerza sus derechos y cumpla con sus obligaciones³.

Por otro lado, para el sociólogo, Sr. “Carlos Sojo”. La noción de cultura tributaria es, desde una perspectiva sociológica, el conjunto de representaciones que los individuos formulan en relación con los impuestos. No se trata, como frecuentemente se señala, del conocimiento de los ciudadanos de sus responsabilidades contributivas y su acción en correspondencia. Se refiere a la forma en que construimos una imagen de los impuestos

¹ Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, Vigésima Segunda Edición, 2001.

² ROCA, Carolina. Estrategias para la formación de la cultura tributaria. P 3. Consulta: 14 de septiembre 2019.a las 8 pm. Disponible en:

https://www.ciat.org/Biblioteca/AsambleasGenerales/2008/Espanol/guatemala42_2008_tema1_Guatemala.pdf

³ RUFALL, Sergio (Subdirector General de Servicios al Contribuyente de la Administración Federal de Ingresos Públicos de Argentina, AFIP): Conclusiones del Seminario Internacional sobre Educación Cívico Tributaria. Buenos Aires, Argentina, 6-10 de octubre de 2007. (consultado el 10 de septiembre del 2019 a las 11 am) Disponible en:

https://www.ciat.org/Biblioteca/AsambleasGenerales/2008/Espanol/asamblea_guatemala_2008_e-book.pdf



basados en una combinación de información y experiencia vital sobre la acción del Estado y su desempeño⁴.

Al hablar de cultura tributaria, es necesario promover un conjunto de valores, que podrían precisar un deber ético del ciudadano. Lo ideal sería que lo establecido en la norma sea asimilada por los ciudadanos y expresadas en sus acciones. El contribuyente pueda aceptar de una manera voluntaria el pago dentro de las fechas estipuladas y no realizar prácticas como evasión y elusión.

En esta búsqueda de consolidar una cultura tributaria, la política pública juega un papel primordial en la decisión de distribución del gasto, tales como en educación, salud, seguridad etc., ya que esto incidirá en la forma como la sociedad construye su escala de valores. Si los ciudadanos observan que los ingresos que el Estado obtiene a través de la recaudación de los impuestos son reflejados en una mejor calidad de vida para los ciudadanos, la hostilidad hacia la tributación será menor.

El estudio de cultura tributaria sería un elemento necesario e imprescindible al momento de elaborar y establecer una política tributaria. Claro está que la responsabilidad de difundir y desarrollar una cultura tributaria en el contribuyente descansa en el Estado a través del órgano correspondiente. La adopción de estrategias, para aplicar una cultura tributaria dependerá de las disponibilidades de la administración tributaria en nuestro caso la Dirección General de Ingresos.

Históricamente en nuestro país se ha manifestado una actitud de rechazo, resistencia y evasión, ha existido diversas formas de incumplimiento. Estas conductas se justifican descalificando la gestión de la administración pública o bien del gobierno. Por lo que se debe trabajar en fomentar una conciencia tributaria y fiscal en nuestra sociedad.

La formación de una verdadera conciencia tributaria y fiscal en general consiste en asumir que, por encima de modelos fiscales concretos, cambiantes como es previsible en toda sociedad dinámica, existe una serie de criterios justificativos de la financiación

⁴ SOJO, C. 15 de septiembre, 2002. Cultura Tributaria. La Nación. Consultado el 10 de septiembre 2019. A las 10 am. Recuperado de: http://www.nacion.com/ln_ee/2002/septiembre/15/opinion3.html.

solidaria de las necesidades públicas y comunes. El principal de tales criterios es el de ciudadanía, que implica asumir las responsabilidades sociales como una contrapartida necesaria al ejercicio de los derechos cívicos⁵.

De lo anterior, podemos decir que los objetivos de aplicar una cultura tributaria se debe establecer a mediano y largo plazo ya que es diferente a las acciones que la administración tributaria ejerce en corto plazo. Al aplicar una cultura tributaria estaríamos hablando de medir el impacto de estas acciones, medir en variables sociológicas más que económicas tales como la población económicamente activa, mercado laboral, educación. etc.

II. RELACIÓN ENTRE LAS DIMENSIONES CULTURALES Y LA EVASIÓN FISCAL.

Para que el Estado pueda cumplir con los objetivos de velar por el bien común y brindar los servicios públicos básicos, requiere obtener los recursos para satisfacer estas necesidades, principalmente de los tributos pagados por los contribuyentes.

El pago de los impuestos es la manifestación concreta del cumplimiento de una norma, ya sea por sometimiento o por entendimiento, es decir expresa una actitud que es determinada por la coerción o bien por la convicción individual en función social. La fuerza coercitiva se muestra en las leyes, en su cumplimiento y por supuesto se manifiesta en las respectivas sanciones y penalizaciones por su incumplimiento, mientras que la convicción se puede presentar con una cultura tributaria sólidamente fundamentada.

En el contexto social que hemos vividos, desde épocas pasadas se ha percibido una ruptura entre la Ley, la moral y la cultura. Dicho de paso estos tres sistemas regulan el comportamiento humano.

⁵ DELGADO LOBO, María Luisa, CUARTERO PARAMIO, Marta, GARCÍA VERDUGO, Concha Roldán, VALDENEBRO GARCIA, María Luisa. Instituto de Estudios Fiscales, IEF: La educación fiscal en España, 2005. Consultado el 03 de septiembre a las 9 am. Disponible en: http://educacionfiscal.org/files/documentos/20090616_160601_Exp.EducativaATE_Doc13_09.pdf

El “Dr. Rodrigo Montúfar” en su tesis doctoral denominada “*Tendencias modernas del Derecho Tributario*” explica que, no puede llevarse a cabo políticas tributarias o fiscales verdaderamente eficaces sin contar con el conglomerado humano al que se dirigen. Para llegar a un mejor fin en la tributación, debe tomarse en cuenta el factor humano y social, tal como lo aconseja la sociología tributaria⁶.

La importancia de tomar en cuenta el factor humano y social, se presenta a que ha existido una conciencia tributaria débil y pocas estrategias para implementarla por parte del Estado.

Algo que se debe implementar, para que se dé el crecimiento en las instituciones del Estado, es la credibilidad ante los usuarios. En tal sentido la esencia de la vida social y la modificación de conductas parten de las percepciones y creencias que las personas tienen sobre las entidades y los líderes que las dirigen.

Es importante en éste análisis tomar en cuenta la moral tributaria, ya que es la disposición intrínseca de los contribuyentes a pagar impuestos. Si bien existen factores que pueden afectar la relación costo-beneficio de la evasión, como son las auditoría y las sanciones monetarios y judiciales. Existen otras variables que se deben tomar en cuenta como son las variables sociales, culturales incluso religiosas, que inciden en la decisión del contribuyente.

Se considera que la obligación de pagar impuestos al gobierno es una norma social aceptada⁷. En el estudio realizado por el Dr. En economía “BENNO TORGLER” acerca de la moral tributaria afirma que uno de los hallazgos empírico encontrado en su estudio, fue que la religión tiene un efecto positivo y significativo en la moral tributaria de los contribuyentes. Ya que la religión funciona como una restricción a ejercer corrupción en el comportamiento individual de los ciudadanos⁸.

⁶ MONTÚFAR RODRÍGUEZ, Rodrigo. *Tendencias modernas del Derecho Tributario*. Guatemala, abril del 2000, p 58.

⁷ TORGLER, BENNO. *Tax Compliance and Tax Morale. A Theoretical and empirical analysis*. Northampton Massachusetts 01060 USA. Published by. Edward Elgar publishin limited. 2007. p 21. ISBN 978 1 84542 720 7.

⁸ LOC. CIT., p 21.

La corrupción atenta contra la moral tributaria, es decir la relación entre gobierno y gobernados se ve minado por la desconfianza. Provocando en muchos ciudadanos una actitud negativa realizando actos como la evasión y elusión fiscal.

Es importante entender el término de evasión fiscal, es decir su significado. Lo cual es:

“fuga, evasión de un proceso, despacho de un negocio, evasor es el que se evade y evasivo de lo que sirve para eludir; del resumen de acepciones se desprende que evadir es eludir o evitar y estas acciones referidas a las contribuciones se pueden traducir como eludir una obligación que la constitución dispone, a fin de que todos contribuyan al pago del tributo que la Ley determina. Esta obligación tiene un contenido político económico de participación en los gastos que requiere la nación, mismos que le son propios, así como necesarios para su existencia y desarrollo”⁹.

El profesor brasileño Sampairo Doria define la evasión fiscal como cualquier acción u omisión tendiente a suprimir, reducir o demorar el cumplimiento de una obligación tributaria¹⁰.

De lo antes mencionado, podemos decir que la evasión fiscal: es la defraudación a la administración tributaria mediante la ocultación o la simulación de cuentas de ingresos o gastos con el fin de pagar montos menores de impuestos.

La evasión fiscal es un fenómeno social, que se ha manifestado en todos los tiempos, el cual se ha dado en países desarrollados como en países en vías de desarrollo.

Desde la antigüedad se puede comprobar los esfuerzos de funcionarios y gobernantes para evitar el fraude, la evasión y otros delitos fiscales, ha sido incesante la búsqueda de bases seguras tales como: censo, registros, leyes etc., que garantizaran lo más correcto posible el cobro de los impuestos.

El término de los tributos fue conocido por primera vez, por los romanos y se denominó “*Tributum*”. “*Stipendium*”. En principio tanto el término como el concepto de

⁹ TAPIA TOVAR, José. La Evasión Fiscal causas, efectos y soluciones, Editorial Porrúa, 1ª ed. México. 2000. p 1.

¹⁰ GIORGETTI, Armando. La Evasión Tributaria. Buenos Aires, Editorial, Palma, prefacio XII, 1997. p 60.

impuesto no estaba bien definido entre los romanos, utilizándose estas palabras en un sentido relativamente impreciso. El término “*Tributum*” proviene de tribu e indica en cierto modo su origen impositivo a las tribus dominadas a las que se obligaba a pagar un impuesto de guerra. “*Stipendium*” o sueldo, consistía en una especie de préstamo forzado a los vencidos para pagar al ejército vencedor. Así era como se conocía al impuesto pagado por los poseedores de las tierras conquistadas por el emperador romano. Este impuesto obviamente era cobrado por la fuerza y tenía un carácter injusto, razón por la cual algunos campesinos, a riesgo de su vida, se negaban a pagarlo. El Estado Romano aseguró la evolución y sistema fiscal de los distintos gobiernos a lo largo del Mundo Antiguo y la base donde se asientan los sistemas tributarios de nuestra cultura occidental. El sistema fiscal romano republicano no era uniforme, no estaba normalizado y adolecía de una política fiscal clara y organizada. Su supervisión era insuficiente y experimentó pocos cambios durante el alto Imperio. Por lo que se manifestaba las evasiones durante la época¹¹.

Una vez, conocido que el fraude tributario ha surgido desde épocas pasadas, nos adentramos en nuestra actualidad, es de interés público de combatir el fraude fiscal, con el objetivo de contribuir al sostenimiento del gasto público todos los que tengan capacidad contributiva, encuentra sustento en el deber de contribuir para sufragar los gastos públicos, y en la exigencia constitucional de un sistema tributario justo, inspirado en los principios de igualdad, generalidad y solidaridad.

Muchos ciudadanos confunden el término evasión y elusión, pero estos son dos términos diferentes, en uno existirá consecuencia jurídica mientras el otro no la tendrá. En otras palabras la evasión fiscal es un ilícito que lleva aparejada una serie de consecuencias jurídicas, mientras que la elusión fiscal no hay. Frecuentemente el error entre los legos en la materia de usar la expresión de evasión fiscal indistintamente para referirse a las dos cosas.

¹¹ GONZÁLEZ FERNÁNDEZ, Julián. Roma y las provincias: realidad administrativa e ideología imperial. Ediciones clásicas, España. 1994 p. 161. ISBN 84-7882-155-4.

El significado gramatical conforme al Diccionario de la Lengua Española define a la acción de eludir como “evitar con astucia una dificultad o una obligación”,¹² el término jurídico tributario, lo manifiesta como aquella conducta de evitar total o parcialmente la carga fiscal de las actividades económicas, realizadas por los sujetos pasivos.

Para el abogado mexicano Daniel Diep Diep, indica que suele entenderse por elusión a la acción de evitarse el incidir en un determinado régimen fiscal, cuando existe la posibilidad de adoptar uno distinto¹³. Podemos decir que la elusión debe reservarse para aquellas conductas que, a través de medios lícitos, evitan o retardan la producción del hecho imponible o reducen los efectos que de él emergerían.

Un ejemplo claro, con la entrada en vigencia de la Ley 987, Ley de reformas y adicionales a la Ley No. 822, Ley de Concertación Tributaria el 28 de febrero del año 2019, incorpora el art. 61, estableciendo en la norma anti elusión del Pago Mínimo Definitivo que en pocas palabras establece lo siguiente: Si un contribuyente, pretendiese tributar menos Pago Mínimo Definitivo (PMD) al segregar sus operaciones y no alcanzar las categorías Grandes Contribuyentes (GRACOS 3%) y Principales Contribuyentes (PRICOS 2%), la Dirección General de Impuesto (DGI), queda facultada para identificar estas operaciones y aplicar la alícuota correspondiente.

Los principales contribuyentes son, personas naturales o jurídicas con rentas brutas anuales de actividades económicas iguales o mayores a C\$60, 000,000.00 (sesenta millones de córdobas) y menores a C\$160, 000,000.00 (ciento sesenta millones de córdobas)¹⁴. Los Grandes Contribuyentes son los que tienen rentas brutas anuales igual a C\$160, 000,000.00 (ciento sesenta millones de córdobas) a más. En el caso de la elusión, los contribuyentes podrían simular que obtienen ganancias menores, para estar en el rango de principales contribuyentes, la Dirección General de Renta perfectamente puede determinar bajo qué régimen se encuentran de acuerdo a sus actividades económicas y aplicar la tasa correspondiente en el Pago Mínimo Definitivo.

¹² REAL ACADEMIA ESPAÑOLA, Diccionario de la Lengua Española, vigésima segunda edición, 2001, p. 874.

¹³ DIEP DIEP, Daniel. Fiscalística, Editorial. PAC, S.A de C.V, México, 2ª edición marzo 1999, p.633.

¹⁴ Disposición Administrativa General No 01-2019. Dirección General de Ingresos.



El elemento más importante de la elusión, consistiría en la adopción de instrumentos negociales o no, pero, en cualquier caso, ejercitadas dentro de las prerrogativas propias de la autonomía de la voluntad y libertad de contratación lícita y cuyo efectos son merecedores de tutela jurídica¹⁵.

Por el contrario la evasión debe reservarse a conductas ilícitas adoptadas por el contribuyente para evitar, reducir o retardar el pago del impuesto debido. El núcleo de la conducta trasgresora no es otro que la ocultación de rendimientos, bienes y derechos de contenido económico mediante la utilización de documentos material o ideológicamente falsos, la realización de actos o negocios jurídicos¹⁶.

Para Daniel Diep, “se entiende por evasión, el hecho de ser contribuyente en alguna forma determinada por la Ley, y no cumplir con las obligaciones al respecto”¹⁷. Es cuando el sujeto, siendo contribuyente de un impuesto determinado, y habiendo efectuado operaciones que implican la causación y pago de dicho impuesto, se abstiene de cumplir lo establecido en la norma. Violentando la Ley, ya que la obligación existe y el sujeto no cumple con ella.

La diferencia de ambos términos consiste en que la elusión es la no verificación del hecho generador y por ende la inexistencia del gravamen, la evasión consiste en la verificación de la realización del hecho generador de la obligación tributaria, como el caso del incumplimiento del pago correspondiente, así como la tardía en el momento en que se vuelve exigible, mediante acciones u omisiones ilícitas, para que generalmente posterguen la ocurrencia del hecho que se grava.

La evasión tributaria, utilizándose del corte metodológico aplicado al Derecho Tributario, en acepción amplia, es toda y cualquier forma de eximirse de la tributación. En sentido estricto, significa derivar de la conducta voluntaria y dolosa, omisiva o

¹⁵ ROSEMBUJ EUROJIMOVICH, Tulio. El Fraude de la Ley, la Simulación y el abuso de las formas en el Derecho Tributario, Edición. Marcial Pons, Madrid, 1999, p. 97

¹⁶ *Ibíd.*, p. 98.

¹⁷ DIEP, Op., cit. p. 633.

comisiva, de los obligados tributarios se eximieren del cumplimiento, total o parcial, de las obligaciones tributarias¹⁸.

En nuestra legislación abarca las diferentes sanciones, que se ocasionan a nivel administrativo. El ente regulador y fiscalizador es la Dirección General de Ingresos. (DGI). Según el artículo 124 de nuestro Código Tributario las sanciones aplicables son: a) Multa; b) Clausura de locales o negocios; c) Pérdidas de concesiones y demás beneficios fiscales; d) Inhabilitación para el ejercicio de oficios y profesiones en materia tributaria, siempre que para dicho desempeño se requiera la aprobación de la Administración Tributaria, y; e) Intervención administrativa de negocios o empresas¹⁹. La DGI ejercerá su acción fiscalizadora a través de sus órganos de fiscalización debidamente acreditados²⁰.

Por otro lado vemos, que según la doctrina en labios del Dr. Penalista mexicano Francisco González de la Vega: “conforme a su noción doctrinal penal, el fraude es un delito patrimonial que consiste, en término generales, en obtener mediante falacias y engaños, o por medio de maquinaciones o falsos artificios, la usurpación de cosas o derechos ajenos”²¹. El fraude fiscal se caracteriza por el accionar del sujeto pasivo, que lleva a cabo una serie de maquinaciones, artificios y falacias, con el propósito deliberado de eludir las prestaciones fiscales. Se trata de un caso de mala fe, en el que se persigue causar un perjuicio en la recaudación de las arcas del Estado. Un defraudador es un individuo deshonesto sin lugar a dudas, pero si opera con éxito, se transforma en un envidiable ejemplo a seguir, en un foco permanente de tentaciones negativas²².

En el Código Penal de Nicaragua en su artículo 286 define el delito de defraudación el que, con ánimo de lucro y abusando de la buena fe, de la confianza o de la ignorancia de otro lo perjudique en su patrimonio valiéndose para ello de los siguientes métodos:

¹⁸ TÓRRES HELENO, Taveira. Derecho Tributario o Derecho Privado: Autonomía Privada, Simulación y Elusión Tributaria. Sao Paulo Brasil, Revista dos tribunales, 2003, p. 178.

¹⁹ Código Tributario de la República de Nicaragua, Ley No. 562, aprobado el 28 de octubre del 2005, publicado en la Gaceta, Diario Oficial No. 227 del 23 de Noviembre del 2005.

²⁰ Arto. 47 del Código Tributario de la República de Nicaragua.

²¹ GONZALEZ DE LA VEGA, Francisco. Derecho Penal Mexicano, Edición. Themis, México, 1998, p 242.

²² ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo. Derecho Fiscal, Edición. Themis, México, 1998, p 489.

En el numeral uno de este artículo establece: Sustituyendo, ocultando o mutilando algún proceso, expediente, documento u otro papel importante. Como podemos ver, nuestra legislación establece las sanciones en contra de la evasión tributaria y la defraudación se considera un delito.

La evasión fiscal es un tema muy importante en el estudio de cultura tributaria, un número considerable de empresas en nuestro país, han sido afectadas con grandes multas, al momento de una fiscalización por parte de los auditores, autorizados por la Dirección General de Ingresos, algunas hasta han cerrado operaciones producto de la mala administración, expresada en el incumplimiento de sus obligaciones fiscales y, al mismo tiempo, el Estado ha dejado de percibir los ingresos que se requieren para la inversión en obras sociales y productivas, demandada con urgencia por la sociedad.

2.1 PARAÍDOS FISCALES.

Siguiendo el análisis de la elusión fiscal y la relación que existe en los países que son denominados paraísos fiscales, se debe explicar que existe elusión fiscal interna y una elusión fiscal internacional. La interna consiste en las actuaciones de los contribuyentes que buscan eludir la aplicación de la norma tributaria, intentando acogerse a la aplicación de otra norma del mismo ordenamiento. En cambio, en la elusión internacional los contribuyentes persiguen escapar al ordenamiento jurídico determinado, tratando de provocar la aplicación de una norma correspondiente a otro ordenamiento jurídico, mediante la alteración de las circunstancias de hecho y derecho, que determinan cuál será el orden jurídico competente para regir una determinada materia²³.

Dicho lo anterior, actualmente los países que se denominan paraísos fiscales tienen una responsabilidad internacional, la lista queda como una práctica de convicción jurídica

²³ XAVIER, Alberto. Derecho Tributario Internacional, Editorial. Ábaco de Rodolfo de Depalma, Buenos Aires 2005, p 248.

en la que se manifiesta una protesta contra la evasión hacia el Estado, por los ingresos que cada Estado debiera recaudar para que sean destinados al gasto público y que son desviados para dichos fines.

Recurriendo a los rasgos más característicos, podemos definir a los paraísos fiscales como aquellas jurisdicciones, de carácter estatal, con niveles de tributación bajos o inexistentes, en los que los operadores económicos gozan del anonimato que proporcionan el secreto bancario, mercantil y profesional, garantizados estos últimos por normas de rango legal o constitucional²⁴.

El abuso de los denominados paraísos fiscales al alcance de contribuyentes con gran capacidad económica, preocupa a los fiscos, en tanto supone una disminución de los ingresos que incide en la distribución de las cargas públicas afectando negativamente al principio de justicia tributaria, porque provoca distorsiones económicas²⁵.

La evasión y la elusión tributaria, son prácticas que estimulan la cultura negativa de no pago de impuestos, quizás también van acompañada de las constantes reformas tributarias y la latente desconfianza de la ciudadanía ante un determinado sistema. Para corregir el no pago de tributos, se debe infundir como un eje principal una cultura tributaria, ya que no todas las personas evaden o eluden el pago de impuestos, existen potenciales contribuyentes que no entienden o no conocen del tema, por lo que se debe trabajar en la responsabilidad social de los individuos, desde el fortalecimiento de conocimiento y valores sobre la importancia de sus pagos al Estado. De tal manera que todo sujeto, al ejercer la ciudadanía, repruebe y actúe contra la evasión y que tenga una postura crítica y participativa frente a los requerimientos del Estado, es decir, tome conciencia que los efectos del incumplimiento son negativos para el conjunto de la sociedad.

Es importante recordar que buena parte de las actitudes humanas se forman desde el hogar, la familia y la formación académica, pero también de la interacción entre los individuos y su contexto, altamente incidente en su comportamiento humano y en la toma

²⁴ ARESPACOHAGA, Joaquín. Planificación Fiscal Internacional, Editorial Marcial Pons, Madrid, 1996, p 441.

²⁵ Ibid., p. 479.



de decisiones. Por lo tanto, se deben buscar mecanismos de sensibilización desde el hogar, centros de estudios, de tal manera que desde estudiantes, se fomente cuáles son sus responsabilidades como individuo dentro una sociedad, donde tienen derechos, pero también obligaciones, que redundarían en la generación de conciencia y responsabilidad social.

III. CONCIENCIA TRIBUTARIA.

Como sabemos nosotros como ciudadanos tenemos deberes tributarios establecidos en las leyes, con el fin de obtener un beneficio común en nuestra sociedad. Pero la realidad es, que muchos ciudadanos no tienen interiorizados estos deberes de una manera voluntaria. Es precisamente este elemento lo que llamamos conciencia tributaria: “es la interiorización en los ciudadanos de las obligaciones, de los deberes que tienen, de participar en el sostenimiento de los gastos públicos, a través de su contribución tributaria”²⁶.

No cabe duda que la conducta tributaria adulta sería distinta si se educara adecuadamente a los niños y jóvenes en nuestra sociedad, como se viene haciendo en otros países en Reino Unido, Suecia, Noruega, Estados Unidos, España y a nivel de Centroamérica en Costa Rica²⁷.

El proceso de una correcta asimilación del conocimiento. Se alcanza en el momento en que hemos asumido que somos competentes para contribuir, que tenemos capacidad económica y debemos contribuir.

Asumir las responsabilidades, significa, prever las consecuencias (delito, infracción) en el contexto jurídico, partimos del *ius puniendi*, desde la óptica del Derecho Penal y Administrativo. Pasamos al supuesto de la relación jurídica tributaria, con el retenedor,

²⁶ BONELL COLMENERO, Ramón. Concienciación Cívico-Tributaria en el S. XXI. Just Culture. Anuario Jurídico y Económico Escorialense, XLVII. 2015/ ISSN. 1133-3677 p 184.

²⁷ Consultado el 01 de setiembre del 2019 a las 9: am. Disponible:
https://www.agenciatributaria.es/AEAT.educacion/HomeEducacion_es_ES.html

desde que tenía un premio de cobranza, se ha pasado a tipificar el comportamiento del retenedor como delito sino retiene²⁸.

En nuestra legislación los responsables recaudadores del IVA, tienen una serie de responsabilidades, como²⁹:

-) Trasladar el impuesto tasa del 15% a los adquirientes, usuarios de bienes y servicios;
-) Responderá solidariamente por el importe del IVA no trasladado;
-) Deber de extender factura o documento respectivo por medios manuales o electrónicos;
-) Deberá enterar y declarar el 15% recaudado a la Administración Tributaria, en los primeros 05 días inmediatos siguiente al período;
-) Debe consignar el Registro Único del Contribuyente (RUC) de su cliente en la factura o documento que emita;
-) Llevar libros contables y registros auxiliares;
-) Mantener actualizados los datos generales suministrados al momento de la inscripción;
-) Presentar declaraciones mensualmente, y;
-) Mantener en lugar visible la constancia de inscripción como responsable recaudador del IVA; entre otros.

El responsable recaudador es el principal responsable ante la DGI, asumiendo solidariamente en los importes no efectuado o mal calculados.

²⁸ BONEL, Op., cit, p 185.

²⁹ Base legal: art. 142 y 143 de la Ley No. 822, Ley de Concertación Tributaria, publicado en la Gaceta, Diario Oficial No. 241, del 17 de diciembre de 2012., art. 100 del Decreto No. 01-2013.Reglamento de la Ley No. 822, Ley de Concertación Tributaria, publicado en la Gaceta, Diario Oficial No. 12, del 22 de enero de 2013, art. 103 del Código Tributario de la República de Nicaragua, Ley No. 562, publicado en la Gaceta, Diario Oficial No. 227 del 23 de noviembre del 2005.

De lo ante expuesto, debemos tener presente que para poder cumplir con las obligaciones tributarias, se necesita un cambio de mentalidad en el contribuyente, que fomente el pago de sus impuesto de manera voluntaria. En las sociedades lo que se vive es un paradigma, ante cambios de mentalidad, de conductas, los cambios de paradigma existen, es un cambio de segundo orden, es de doble núcleo, es decir, se puede cambiar el comportamiento con un sistema de presión sobre un determinado comportamiento y no hay más remedio que cumplir, pero eso no significa que haya un cambio de pensamiento sobre el cumplimiento de las normas, ante la presión fiscal sobre el contribuyente, porque no está el ciudadano convencido de que le favorezca, ni beneficie el cumplimiento de las obligaciones fiscales, la Administración Tributaria puede presionar pero hasta que no haya un convencimiento interno íntimo, cognitivo de que el ciudadano se debe dar cuenta de que el Estado del bienestar se sostiene sobre los contribuyentes, no habrá un cumplimiento sincero, por eso no queda otra solución que formar a la ciudadanía y establecer protocolos con soluciones prácticas³⁰.

En el contexto del Derecho Tributario, la conciencia fiscal ciudadana, se refleja en la claridad de las normas, de los protocolos de actuación, siendo sencillos, claros, entendibles y asumibles por todos, con la verdad por delante, veracidad de los datos, motivados. Venimos de una cultura en la que faltar a la verdad a las Administraciones Tributarias no estaba mal visto. Con las Administraciones Tributaria hemos partido siempre del miedo a la sanción, la otra parte de la confianza, hemos pasado de la ubicación del miedo y control a la confianza y compromiso, para ser más eficientes. El cumplimiento tributario ha venido impuesto por miedo a la sanción, al corrector de la conducta realizada. Por ello el cumplimiento debe venir basado en la confianza, coherencia de los actos realizados por el contribuyente, responsabilidad social empresarial y fiscalidad, dando ejemplo, con motivos económicos válidos, consistentes a lo largo del tiempo los comportamientos están alineados con unos determinados valores, ante un modelo de comportamiento ético, responsable socialmente³¹.

³⁰ BONEL, Op., cit, p 188.

³¹ *Ibíd.*, p 190.

IV. EXENCIONES DEL IVA.

En éste acápite, siempre valoraremos la cultura tributaria débil y hasta inexistente en nuestra sociedad, principalmente en el Impuesto de Valor Agregado, se toma de referencia el estudio realizado en la tesis **“Análisis comparativo del Impuesto al Valor Agregado, en la Ley 987, Ley de Reformas y Adiciones a la Ley No. 822, en las enajenaciones y prestación de servicios en el período comprendido de febrero a junio del año 2019”** ya que dicho estudio se realizó en la ciudad de León, donde los resultados arrojan datos alarmantes dentro del contexto de una cultura tributaria casi inexistente.

Entre los principales hallazgos, relevante en el tema de cultura tributaria, se encuentra que, el 60% de los encuestados aseguran no estar enterados que le cobran IVA al momento de pagar sus compras, un 27% de los encuestados afirman que no le cobran IVA en los establecimientos donde ellos adquieren sus productos y sólo el 13% dicen que están informados que les cobran el impuesto al momento de pagar³².

Con el fin de identificar, si los ciudadanos sabían que productos de la canasta básica estaban exentos y que productos estaban siendo gravados, se le proporcionó una lista de la canasta básica presentadas en dos grupos en “A” y “B”, en el cual la ciudadanía señalaría, que grupos estaban siendo exentos y cuáles no. (Según el Artículo 127 de la Ley 987, Ley de Reformas y adiciones a la Ley 822, Ley de Concertación Tributaria).

Se le preguntan a los ciudadanos encuestados, que según su percepción indicara cuáles de los productos de la canasta básica consideraban exentos de gravar IVA. Los resultados fueron los siguientes, el 82% de los encuestados consideraron que ninguno de los dos grupos está exentos del pago, el 10% de los encuestados considera que solo el

³² GONZALEZ CANO, Yaoska del Socorro y MARTINEZ MARTINEZ, Raquel Lucía. “Análisis comparativo del Impuesto al Valor Agregado (IVA), en la Ley No. 987, Ley de Reformas y Adiciones a la Ley No. 822, Ley de Concertación Tributaria en las enajenaciones y prestación de servicios en el período comprendido de febrero a junio del año 2019”. Tutor. Msc. Marvin Ramos Valladares. Universidad Nacional Autónoma de Nicaragua. Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales. León, 2019. p 87.

grupo “B” está exentos del pago del Impuesto del Valor Agregado y el 8% perciben que es el grupo “A” el que está exento de gravar IVA³³.

Este resultado demuestra, que los ciudadanos, no tienen conocimientos, de cuáles son los productos que son exentos, ya que todo el grupo “A” eran productos exentos del pago del IVA y todo el grupo “B” Son los sujetos a gravar IVA. El 82% dijo que ninguno de los grupos está exentos, para los ciudadanos todos los productos están siendo gravados por dicho impuesto.

Otro hallazgo importante dentro del estudio, fue que se le preguntó a los ciudadanos, si ellos podrían identificar cuáles eran los productos exentos del pago del IVA, por medio de alguna notificación escrita (Letrero) o bien electrónica en los diferentes establecimientos, donde realizan sus compras. El 100% de los encuestados afirmaron, que no existe dicha información en los establecimientos³⁴.

Es sorprendente, la realidad que vivimos, existe un desconocimiento pleno en la mayoría de la población en la aplicación de este impuesto, la recaudación del IVA en Nicaragua, representa un importe significativo en la economía del país, dado a que es el impuesto con mayor flujo en la práctica tributaria.

Nuestra legislación define el Impuesto del Valor Agregado, como el impuesto indirecto que grava el consumo general de bienes y mercancías, servicios, y el uso o goce de bienes, mediante la técnica del valor agregado. (Artículo 108 de la Ley de Concertación Tributaria).

El Impuesto al Valor Agregado, como todo impuesto genera una obligación jurídica tributaria, iniciando con el hecho imponible, dando así, el surgimiento de la obligación jurídica, la cual nace al producirse el hecho generador.

El hecho imponible lo encontramos reflejado en el artículo 107 de la Ley de Concertación Tributaria. “Crease el Impuesto al Valor Agregado en adelante denominado

³³ *Ibíd.*, p 89.

³⁴ *Ibíd.*, p 90.

IVA, el cual grava los actos realizados en territorio Nicaragüense sobre las actividades siguientes”: a) Enajenación de bienes; b) Importaciones e internaciones de bienes; c) Exportaciones de bienes y servicios; d) Prestación de servicios y uso o goce de bienes.

Están obligados a cumplir con los deberes del IVA los sujetos que la Ley expresa en el artículo 110³⁵. Son sujetos pasivos del IVA: a) Las personas naturales; b) Las personas jurídicas; c) Los fideicomisos; d) Los fondos de inversión; e) Las entidades; f) Las colectividades.

Para conocer absolutamente los efectos de la institución jurídica denominada hecho imponible, es menester conocer cómo y en qué condiciones pueden existir excepciones a que la realización del hecho imponible constituya el inicio del crédito a favor del Estado. De modo que es necesario explicar que son las exenciones. Las exenciones ocurren cuando el legislador después de determinar el hecho imponible, en su propio quehacer legislativo, dicta mandatos que contrarrestan los efectos del mismo hecho imponible, de forma parcial o completamente. Las exenciones se sujetan también a criterios rectores legítimos.

Se puede argumentar que las exenciones son simultáneas con la realización del hecho imponible. Ya que una vez se realiza el presupuesto de hecho del tributo, sobre el cual incide una exención, se deroga el efecto jurídico de exigibilidad del crédito por parte del Estado. La exención no altera la estructura del hecho imponible, sino que excluye la eficacia respecto de un sujeto (elemento subjetivo del hecho imponible) o bien acaece sobre situaciones que resultan exentas (elemento objetivo del hecho imponible). El efecto jurídico que se busca es “suspender” el nacimiento de la obligación de pago³⁶.

El supuesto resulta evidente, ya que si la exención “libera o exime” el deber de contribuir al sufragio del gasto público, es cronológicamente imposible, y jurídicamente necesario, que primero nazca la obligación de realizar una prestación a favor del Estado.

³⁵ Ley No. 822, Ley de Concertación Tributaria, publicada en la Gaceta, Diario Oficial No. 241, del 17 de diciembre de 2012.

³⁶ SAINZ DE BUJANDA, Fernando. Hacienda y Derecho. Instituto de Estudios Políticos. Tomo III, Madrid. 1993, p 404.

De modo que sin la realización del presupuesto jurídico del tributo, no surge la exención que anule los efectos de la misma³⁷.

El vínculo existente entre la exención y el Principio de Reserva de Ley, es menester que se manifieste la necesidad de establecer en un cuerpo normativo con rango de ley. Se entiende que al existir una obligación para el Estado de establecer los tributos a través de una ley, es indispensable que el mismo cuerpo legal prescriba los alcances de los supuestos que derogan la eficacia jurídica del tributo o exención. La justificación de las exenciones puede atender a criterios tanto legales (incluso de magnitud constitucional), como a políticas fiscales desarrolladas por los Gobiernos para procurar un beneficio específico, que en el sistema de ponderación de intereses o fines del Estado, adquiera importante relevancia respecto de su consecución. Tales políticas deben encontrar una subsunción supra legal que sirva de fundamento para su materialización³⁸.

Es importante mencionar que las exenciones se clasifican en objetivas y subjetivas, como ya se mencionó, la exención incide sobre el hecho imponible, luego al derogar la eficacia jurídica del mismo, es decir esta exención incide en el elemento subjetivo del hecho imponible, por lo que nos estamos refiriendo a exenciones de carácter subjetivo. Distinto de lo que ocurre cuando una exención incide sobre el elemento objetivo del hecho imponible, fundamentalmente, del aspecto material del mismo, por cuanto a delimitación del acto, hecho o negocio que manifiesta la riqueza gravada³⁹.

4.1 EXENCIONES SUBJETIVAS PARA EL RÉGIMEN DEL IVA EN NICARAGUA Y SU CORRECTA APLICACIÓN.

Se trata de sujetos exentos en la Ley de Concertación Tributaria, para la obligación de contribuir a través del IVA, Así en el artículo 74 del reglamento de la Ley de Concertación Tributaria, se tipifica lo relativo a desarrollar las exenciones de los sujetos

³⁷ GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio & LEJEUNE, Ernesto. Derecho Tributario. (2º ed.) Editorial Plaza Universitaria. Vol. 40, Salamanca, España. 2000, p 2006.

³⁸ SAINZ, Op., cit, p 406.

³⁹ BALLADARES SABALLOS, Reynaldo. Lecciones Fundamentales de Derecho Tributario, Facultad de Ciencias Jurídicas, Universidad Centroamericana (UCA), Managua. Nicaragua. 2009, p 111.

beneficiados con la norma. Cabe destacar que las exenciones denominadas correctamente subjetivas por el legislador, son aplicables a los diferentes hechos imponibles vinculados con el IVA.

El legislador agrupa exenciones a las que denomina subjetivas, y que son aplicables de forma general. Así los dispone el artículo 111 de la Ley de Concertación Tributaria.

Están exentos del traslado del IVA, sin perjuicio de las condiciones para el otorgamiento de exenciones y exoneraciones reguladas en el artículo 288 de la presente Ley, únicamente en aquellas actividades destinadas a sus fines constitutivos, los sujetos siguientes: 1) Las Universidades y Los Centros Técnica Superior; 2) Los Poderes del Estado; 3) Los gobiernos municipales y gobiernos regionales, en cuanto a maquinarias de construcción..; 4) El Ejército de Nicaragua y la Policía Nacional; 5) Los Cuerpos de Bomberos y La Cruz Roja; 6) Las Iglesias y denominaciones religiosas con personalidad jurídica..; 7) Las cooperativas de transporte; 8) Las representaciones diplomáticas y consulares; 9) Las misiones y organismos internacionales.

Claro está que estos sujetos, tienen que cumplir ciertas condiciones, que están estipulados en el artículo 112 de la Ley de Concertación Tributaria. Los sujetos exentos del IVA deben cumplir con las condiciones siguientes:

- J) Cuando realicen habitualmente actividades económicas remuneradas que impliquen competencia en el mercado de bienes y servicios, los actos provenientes exclusivamente de tales actividades no estarán exentos del pago de este impuesto. Por ejemplo en el caso, que una de las instituciones del Estado, prestara un servicio de alquiler de bodega a una empresa privada, para almacenar insecticidas, esta actividad se tendría que gravar IVA, pues está otorgando el uso de bienes, que no tienen relación sus atribuciones de derecho público.
- J) La exención no los excluye de ser fiscalizados por la Administración Tributaria. En cualquier momento la Dirección de Administración Tributaria ejercerá su acción fiscalizadora a través de sus órganos de fiscalización debidamente acreditado y tendrán que rendir informe contables.

J) Las demás obligaciones tributarias que deban cumplir, tales como: inscribirse, presentar declaraciones, trasladar el impuesto, suministrar información sobre sus actividades con terceros y cualquier otra obligación exigida por Ley.

Existen casos de mecanismos de reembolso para sujetos exentos, en el caso que los proveedores en las compras le retengan IVA.

Por ejemplo en el caso de una denominación cristiana, que compra galones de pintura para la iglesia, pero, en la factura de la compra le cargan el IVA, en este caso la iglesia pagaría ese IVA y luego solicitar el reembolso ante la Administración Tributaria, por medio de carta fundamentada como sujeto exento agregando los soportes respectivos de la adquisición del bien⁴⁰.

Los requisitos a cumplir para ejercer el derecho de solicitar devolución se indican el artículo 75 del reglamento⁴¹.

Sabemos que el IVA genera una acreditación que consiste en restar el monto del IVA que el responsable recaudador hubiese trasladado conforme el art. 114 de la LCT, el monto del IVA que hubiese pagado en la importación e internación de bienes y servicios o que hubiese pagado en las compras locales (crédito fiscal). Este derecho al acreditamiento es personal e intransferible a terceros, salvo en casos de fusión de sociedades, sucesiones, transformación de sociedades y cambio de nombre o razón social⁴².

Que sucede con el crédito fiscal, cuando es el caso de un sujeto exento. Lo establece el tercer párrafo del artículo 116 de la Ley Concertación Tributaria⁴³.

⁴⁰ Arto. 74 Decreto presidencial No. 08-2019 de reformas y adiciones al Decreto No. 01-2013, Reglamento de la Ley No. 822, Ley de Concertación Tributaria. Publicada en la Gaceta. Diario Oficial No. 53 del 15 de marzo del 2019.

⁴¹ Decreto No. 01-2013. Reglamento de la Ley No. 822, Ley de Concertación Tributaria, publicado en la Gaceta, Diario Oficial No. 12, del 22 de enero de 2013.

⁴² Arto. 117 de la Ley No. 822, Ley de Concertación Tributaria, publicada en la Gaceta, Diario Oficial No. 241, del 17 de diciembre de 2012.

⁴³ Ídem.

“En el caso de operaciones exentas, el IVA no acreditable será considerado como costo o gasto deducible para efectos del IR de rentas de actividades económicas”. En esto contablemente hablando, pero, qué sucedería, en el caso cuando hay ventas exoneradas y ventas gravadas.

Por ejemplo: Venta C\$200. Gravado con IVA C\$100 exonerado C\$100, en este caso tiene derecho a todo el crédito fiscal, sin embargo, para efectos de compensación o devolución sólo aplica el 50% del saldo a favor. Si fuera ventas C\$200, gravado C\$100, exento C\$50, exonerado C\$50, aquí si aplica la proporcionalidad por tener ventas exentas que no dan derecho al crédito fiscal. Y luego de ese nuevo saldo de crédito fiscal, aplica la proporcionalidad para efectos de compensación o devolución⁴⁴.

4.2 EXENCIONES OBJETIVAS.

Las exenciones objetivas son aquellas en las que el legislador establece que determinados hechos o situaciones, a pesar de estar incluidos dentro del ámbito del hecho imponible, no dan lugar al nacimiento de la obligación tributaria, sin hacer referencia alguna respecto a la persona que realiza el hecho imponible.

El artículo 127 de la Ley No. 822 Ley de Concertación Tributaria y sus reformas contenidas en el artículo primero de la Ley No. 987 Ley de Reformas y Adiciones a la Ley 822, presenta una lista taxativa de las enajenaciones que se encuentran exentas del cobro del 15% del IVA.

Este artículo establece un concurso de exenciones objetivas, puesto que lo que se exenta es, en efecto, el aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible del IVA. Debido a la extensión de las disposiciones sobre las exenciones objetivas en cada materia, se hará alusión a los puntos reformados por la Ley 987.

⁴⁴ Artículo 121 la Ley No. 822, Ley de Concertación Tributaria, publicada en la Gaceta, Diario Oficial No. 241, del 17 de diciembre de 2012. Y artículo 84 del Decreto No. 01-2013.Reglamento de la Ley No. 822, Ley de Concertación Tributaria, publicado en la Gaceta, Diario Oficial No. 12, del 22 de enero de 2013.



El numeral dos establece que están exentos de gravar IVA los medicamentos, vacunas y sueros de consumo humano, órtesis, prótesis, equipos de medición de glucosa como lancetas, aparatos o kit de medición y las cintas para medir glucosa, oxígeno para uso clínico u hospitalario, reactivos químicos para exámenes clínicos u hospitalarios de salud humana, sillas de ruedas y otros aparatos diseñados para personas con discapacidad, así como las maquinarias, equipos, repuestos, insumos y las materias primas necesarias para la elaboración de estos productos. En éste punto se incluye entre la lista el oxígeno para uso clínico u hospitalario, de igual forma se incluye los reactivos químicos para exámenes clínicos u hospitalarios de salud humana, que antes no estaban incluidos dentro de las exenciones objetivas.

En el numeral cuatro los bienes agrícolas no sometidos a procesos de transformación o envase, siguientes: arroz, maíz, trigo, frijol negro y rojo, tomate, cebolla blanca y amarilla, chiltoma, repollo, papas, banano, plátano, sorgo, soya, caña de azúcar, y almendras de palma. En el numeral cuatro existe una lista taxativa de bienes agrícolas no sometidos a procesos de transformación o envase, anteriormente era generalizado los bienes y solo se exceptuaba las flores o arreglos florales, eran las únicas que se le gravaba IVA.

De igual manera en el numeral Cinco, el arroz con calidad menor o igual a 80/20, aceite vegetal de soya y palma; sal comestible; azúcar de caña sulfitada, excepto azúcares especiales y el café molido en presentaciones menores o iguales a 115 gramos. En éste numeral, antes de la reforma se tomaba en cuenta el arroz, excepto el empacado o envasado en cualquier presentación menor o igual a cincuenta libras y de calidad mayor a 80/20, el azúcar de caña se exceptuaba los azúcares especiales, el aceite comestible vegetal (Exceptuaba el de oliva, ajonjolí, girasol) maíz; el café molido y se exceptuaba el café con mezcla superior a 80/20.

Numeral siete, leche modificada, maternizada, íntegra y fluida; preparaciones para la alimentación de lactantes a base de leche; y el queso artesanal. Antes de la reforma se tomaba en cuenta las bebidas no alcohólicas a base de leche, aromatizadas, o con frutas o cacao natural o de origen natural en la actualidad, estas se gravan con IVA.

Numeral diez, las siguientes carnes que se presenten frescas, refrigeradas o congeladas cuando no sean sometidas a proceso de transformación, embutidos o envase: a) La carne de res en sus diferentes cortes y despojos, incluso la carne molida corriente; excepto filetes, lomos, costilla, otros cortes especiales y la lengua, b) La carne de cerdo en sus diferentes cortes y despojos, excepto filetes, lomos, chuletas, costilla y tocino, c) La carne de pollo en sus diferentes piezas y despojos, incluso el pollo entero, excepto la pechuga con o sin alas y filetes.

Antes se tomaban en cuenta carnes frescas incluyendo sus vísceras, menudos y despojos no sometidos a procesos de transformación y sólo se exceptuaba los filetes y lomos, hoy se toma en cuenta costillas y otros cortes especiales y la lengua. En el cerdo antes sólo se exceptuaba los filetes y lomos con la reforma se incluye chuletas, costilla y tocino, en el caso del pollo sólo se exceptuaba la pechuga. Ahora se toma en cuenta la pechuga con o sin alas y filetes. Antes de la reforma se tomaba en cuenta las exenciones a los productos veterinarios, vitaminas y premezclas vitamínicas para uso veterinario y los destinados a la sanidad vegetal; las enajenaciones de insecticidas, plaguicidas, fungicidas, herbicidas, defoliantes, abonos, fertilizantes, semillas y productos de biotecnologías para uso agropecuario o forestal; la maquinaria agrícola y sus repuestos, llantas de uso agrícola y equipo de riego; los materiales, materia prima y bienes intermedios, incorporados físicamente en los bienes finales que en su elaboración estén sujetos a un proceso de transformación industrial en el caso del arroz, azúcar, carne de pollo, leche líquida e íntegra, aceite comestible, huevos, café molido, harina de trigo, jabón de lavar, papel higiénico, pan simple y pinolillo. De igual forma estaban exentos la melaza y alimento para ganado, aves de corral, y animales de acuicultura en cualquier presentación, es decir con la entrada en vigencia la Ley 987, estas enajenaciones pasan a gravar IVA.

En la actualidad en Nicaragua a diario se habla de la nueva reforma tributaria implementada principalmente en los productos agrícolas, que han sido gravados con IVA anteriormente mencionados, pues como podemos observar la lista de exenciones era extensa. Estamos conscientes que toda reforma fiscal tiene la finalidad de recaudar más impuestos, para fines sociales.

V. CONCLUSIONES.

De manera general es posible argumentar, que conforme a los resultados del estudio en la ciudad de León, una amplia mayoría de ciudadanos tiene un limitado o inadecuado conocimiento de lo que son los impuestos, principalmente el impuesto de mayor fluidez, como el Impuesto al Valor Agregado. El 60% de los encuestados aseguran no estar enterados que le cobran IVA al momento de pagar sus compras⁴⁵.

La cultura como un hecho social está presente en el quehacer cotidiano del hombre, que aprende de su diario interactuar con los miembros de la sociedad, no es hereditaria, sino aprendida, en la medida que se expone a procesos de aprendizaje, en la cual está implícita valores éticos y morales.

Para crear una sólida cultura tributaria, debemos hacerlo con una fuerte conexión con los valores éticos y morales, rescatando al individuo y su conciencia como categorías supremas, otorgándole sentido de responsabilidad, civismo, pertenencia y humanismo. Además una fuerte y definitiva relación de corresponsabilidad entre ciudadanos y el Estado. El sistema tributario, tendría que ser un instrumento que facilite al máximo el cumplimiento voluntario masivo de los contribuyentes.

El fraude fiscal se instituye como uno de los principales problemas de la economía de cualquier país, y, en este sentido, las autoridades gubernamentales deben tomar medidas drásticas para hacerles frente. Tanto la elusión como la evasión son fenómenos jurídicos que tienen consecuencias negativas para la administración tributaria, cuya manifestación especial se puede apreciar en el ámbito recaudatorio.

El tema de las exenciones y su correcta aplicación, reviste de interés tanto para los estudiosos de la materia, los contribuyentes y al mismo Estado. En principio, el propósito de establecer exenciones, más allá del carácter constitucional, es importante, para incentivar las inversiones en determinados sectores económicos, aumentar la

⁴⁵ GONZÁLEZ CANO & MARTÍNEZ MARTÍNEZ, Op., cit, p 87.

productividad y las exportaciones, dinamizar la economía a través de la creación de empleos y la reducción de los índices de pobreza, y por supuesto tomar en cuenta lo que dispone nuestra Constitución, realizar una mejor distribución de la riqueza y la renta. No obstante, considerando que una proporción considerable de dichos beneficios tenían grandes beneficios económicos, era necesario actualizar la Ley 822, Ley de Concertación Tributaria ya que desde la fecha de su creación, no había existido ninguna reforma, para hacer tributar a los grandes contribuyentes, los cuales tributaban igual que los otros contribuyentes.

Es necesario e importante que se cumplan los sistemas administrativos, para el control de exoneraciones y exenciones aplicadas por las respectivas instituciones. Para que las exoneraciones y exenciones alcancen los objetivos de maximización del impacto en el desarrollo económico. Es preciso que dichos beneficios realmente sean dirigidos a sectores productivos eficientes, que generen valor agregado y tengan capacidad de generar empleo y aumentar las exportaciones.

FUENTES DEL CONOCIMIENTO.

1. LEGISLACIÓN

- Código Tributario de la República de Nicaragua, Ley No. 562, aprobado el 28 de octubre del 2005, publicado en la Gaceta, Diario Oficial No. 227 del 23 de Noviembre del 2005.
- Ley No. 987, Ley de Reformas y Adiciones a la Ley No. 822, Ley de Concertación Tributaria, publicada en la Gaceta, Diario Oficial No. 41 el 28 de febrero del 2019.
- Ley No. 822, Ley de Concertación Tributaria, publicada en la Gaceta, Diario Oficial No. 241, del 17 de diciembre de 2012.
- Decreto presidencial No. 08-2019 de reformas y adiciones al Decreto No. 01-2013, Reglamento de la Ley No. 822, Ley de Concertación Tributaria. Publicada en la Gaceta. Diario Oficial No. 53 del 15 de marzo del 2019.
- Decreto No. 01-2013. Reglamento de la Ley No. 822, Ley de Concertación Tributaria, publicado en la Gaceta, Diario Oficial No. 12, del 22 de enero de 2013.
- Disposición Administrativa General No 01-2019. Dirección General de Ingresos.

2. BIBLIOGRAFÍA CITADA

- ARESPACOCCHAGA, Joaquín. *Planificación Fiscal Internacional*, Editorial Marcial Pons, Madrid, 1996.
- ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo. *Derecho Fiscal*, Edición. Themis, México, 1998.
- BALLADARES SABALLOS, Reynaldo. *Lecciones Fundamentales de Derecho Tributario*, Facultad de Ciencias Jurídicas, Universidad Centroamericana (UCA), Managua. Nicaragua. 2009.
- BONELL COLMENERO, Ramón. *Concienciación Cívico-Tributaria en el S. XXI. Just Culture*. Anuario Jurídico y Económico Escurialense, XLVII. 2015/ ISSN. 1133-3677.
- DIEP DIEP, Daniel. *Fiscalística*, Editorial. PAC, S.A de C.V, México, 2a edición marzo 1999.
- FRITZ, Neumark. “Principios de la Imposición”. Editorial Instituto de Estudios Fiscales: Madrid, 1994. p 476.
- GIORGETTI, Armando. *La Evasión Tributaria*. Buenos Aires, Editorial, Palma, prefacio XII, 1997.
- GONZÁLEZ FERNÁNDEZ, Julián. *Roma y las provincias: realidad administrativa e ideología imperial*. Ediciones clásicas, España. 1994 p. 161. ISBN 84-7882-155-4.
- GONZALEZ DE LA VEGA, Francisco. *Derecho Penal Mexicano*, Edición. Themis, México, 1998.
- GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio & LEJEUNE, Ernesto. *Derecho Tributario*. (2º ed.) Editorial Plaza Universitaria. Vol. 40, Salamanca, España. 2000.
- GONZALEZ CANO, Yaoska del Socorro y MARTINEZ MARTINEZ, Raquel Lucía. “Análisis comparativo del Impuesto al Valor Agregado (IVA), en la Ley No. 987, Ley de Reformas y Adiciones a la Ley No. 822, Ley de Concertación Tributaria en las enajenaciones y prestación de servicios en el período comprendido de febrero a junio del año 2019”. Tutor. Msc. Marvin Ramos Valladares. Universidad Nacional Autónoma de Nicaragua. Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales. León, 2019.
- MONTÚFAR RODRÍGUEZ, Rodrigo. *Tendencias modernas del Derecho Tributario*. Guatemala abril del 2000.
- REAL ACADEMIA ESPAÑOLA, *Diccionario de la Lengua Española*, vigésima segunda edición, 2001.
- ROSEMBUJ EUROJIMOVICH, Tulio. *El Fraude de la Ley, La Simulación y el Abuso de las Formas en el Derecho Tributario*, Edición. Marcial Pons, Madrid, 1999.
- SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda y Derecho*. Instituto de Estudios Políticos. Tomo III, Madrid. 1993.

- TORGLER, BENNO. Tax Compliance and Tax Morale. A Theoretical and empirical analysis. Northampton Massachusetts 01060 USA. Published by. Edward Elgar publishin limited. 2007. p 21. ISBN 978 1 84542 720 7.
- TAPIA TOVAR, José. La Evasión Fiscal causas, efectos y soluciones, Editorial Porrúa, 1ª edición, México. 2000.
- TÓRRES HELENO, Taveira. Derecho Tributario o Derecho Privado: Autonomía Privada, Simulación y Elusión Tributaria. Sao Paulo Brasil, Revista dos tribunals.
- XAVIER, Alberto. Derecho Tributario Internacional, Editorial. Ábaco de Rodolfo de Depalma, Buenos Aires 2005.

3. REVISTAS CIENTÍFICAS CITADAS

- DELGADO LOBO, María Luisa, CUARTERO PARAMIO, Marta, GARCÍA VERDUGO, Concha Roldán, VALDENEBRO GARCIA, María Luisa. Instituto de Estudios Fiscales, IEF: La educación fiscal en España, 2005. Consultado el 03 de septiembre a las 9 am. Disponible en: http://educacionfiscal.org/files/documentos/20090616_160601_Exp.EducativaATE_Doc13_09.pdf
- ROCA, Carolina. Estrategias para la formación de la cultura tributaria. P 3. Consultado: 14 de septiembre 2019.a las 8 pm. Disponible en: https://www.ciat.org/Biblioteca/AsambleasGenerales/2008/Espanol/guatemala42_2_008_tema1_Guatemala.pdf
- RUFAIL, Sergio (Subdirector General de Servicios al Contribuyente de la Administración Federal de Ingresos Públicos de Argentina, AFIP): Conclusiones del Seminario Internacional sobre Educación Cívico Tributaria. Buenos Aires, Argentina, 6-10 de octubre de 2007. Consultado el 10 de septiembre del 2019 a las 11 am. Disponible en: https://www.ciat.org/Biblioteca/AsambleasGenerales/2008/Espanol/asamblea_guatemala_2008_e-book.pdf
- SOJO, C. 15 de septiembre, 2002) Cultura Tributaria. La Nación. Consultado el 10 de septiembre 2019. A las 10 am. Recuperado de: http://www.nacion.com/ln_ee/2002/septiembre/15/opinion3.html

4. WEB SITE UTILIZADA.

- Consultado el 01 de septiembre del 2019 a las 9: am. https://www.agenciatributaria.es/AEAT.educacion/HomeEducacion_es_ES.html

RESUMEN

El objetivo de este artículo es destacar la importancia de establecer una cultura tributaria en nuestro país, ya que tendría importancia en la economía nacional. Si en la sociedad se puede reflejar que las autoridades gubernamentales invierten en el progreso y bienestar de los ciudadanos, le darían mayor confianza y credibilidad a cualquier gobierno. Teniendo la aceptación y respaldo de los ciudadanos se propondría una cultura tributaria donde todos paguemos impuestos sin excepción, desde los pequeños comerciantes ambulantes hasta las grandes empresas, basado en el principio de proporcionalidad, que es conforme a la capacidad de pago personal e individual, en razón del cual, las cargas fiscales deben fijarse en proporción a los índices de capacidad de pago.⁴⁶ Ningún nicaragüense que efectúe cualquier actividad económica, debería estar exento de pagar impuesto, el reto enorme que existe es crear un nivel de conciencia tributaria entre los nicaragüenses, que haría un país diferente con muchas oportunidades de progresos, para nuestras generaciones, donde se reduzca o anule por completo la evasión tributaria.

PALABRAS CLAVES

Cultura tributaria, evasión tributaria, conciencia tributaria.

⁴⁶ FRITZ, Neumark. “Principios de la imposición”. Instituto de Estudios Fiscales: Madrid, 1994, p. 135.

ABSTRACT

The objective of this article is to highlight the importance of establishing a tributary culture in our country as it would have major impact to our national economy. If it could be demonstrated that government authorities invest in the well-being and development of our society, it would help build the confidence and credibility of any government. Having acceptance and support from all the citizens, we could propose a tributary culture where we all pay taxes without exception, from small business owners to big corporations, based on the principle of proportionality which states that the contributions should be relative to the payment capacity of each person or individual. No Nicaraguan that performs any type of economic activity should be exempt from paying taxes. The biggest challenge is to create a level of tributary consciousness among Nicaraguans that will allow our country to make progress, for the future generations, where tributary evasion is abolished.

KEYWORDS

Tributary culture, tax evasión, tributary consciousness.