

**UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES
ESCUELA DE CIENCIAS JURIDICAS**



**“LOS MEDIOS DE IMPUGNACION DEL PROCESO DE LIQUIDACION
OFICIOSA EN LA LEY GENERAL TRIBUTARIA MUNICIPAL”**

TRABAJO DE INVESTIGACIÓN PARA OBTENER EL GRADO DE:

LICENCIATURA EN CIENCIAS JURÍDICAS

PRESENTADO POR:

**GUEVARA, MARÍA EUGENIA
OCHOA MARTÍNEZ, LUIS MIGUEL
PÉREZ CHOTO, ZULMA YESENIA**

LICENCIADO SAMUEL MERINO GONZÁLEZ

DOCENTE DIRECTOR DE SEMINARIO

CIUDAD UNIVERSITARIA, SAN SALVADOR, MAYO 2016

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

LIC. JOSÉ LUIS ARGUETA ANTILLÓN
RECTOR INTERINO

ING. CARLOS ARMANDO VILLALTA
VICERRECTOR ADMINISTRATIVO INTERINO

DRA. ANA LETICIA DE AMAYA
SECRETARIA GENERAL INTERINA

LICDA. NORA BEATRIZ MELÉNDEZ
FISCAL GENERAL INTERINA

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES

DRA. EVELIN BEATRIZ FARFÁN MATA
DECANA

DR. JOSÉ NICOLÁS ASCENCIO HERNÁNDEZ
VICEDECANO

MSC. JUAN JOSÉ CASTRO GALDÁMEZ
SECRETARIO

ING. RENE MAURICIO MEJIA MONGE
DIRECTOR DE ESCUELA DE CIENCIAS JURIDICAS

MIEMBROS DEL TRIBUNAL CALIFICADOR

LIC. EUGENIO TÉVEZ CASTILLO
PRESIDENTE

DOCTOR MAURICIO RODRÍGUEZ FLORES
SECRETARIO

LIC. SAMUEL MERINO GONZÁLEZ
DOCENTE DIRECTOR DE SEMINARIO

AGRADECIMIENTOS

Quiero dedicar esta Tesis de Graduación a DIOS sobre todas las cosas, porque eres escudo alrededor de mí, mi gloria y el que levanta mi cabeza y a todas esas personas que han formado parte de mí, en este camino recorrido.

A DIOS: Gracias Padre por permitirme cumplir y construir uno de mis sueños, por ser mi luz, mi fuerza, por sentir tu amor en cada paso en toda mi carrera universitaria, por no dejarme vencer ante los obstáculos, por hacerme dueña de mi propio destino.

A MI FAMILIA: A mis hijos Michelle Jazmín Parada Guevara, Víctor Edgardo Parada Guevara y Víctor Edgardo Parada, por ser tan maravillosos, porque son los mejores hijos que puede tener, y compartir este logro.

A MIS AMIGOS: A Imelda Mercado, por sus consejos, sus palabras sinceras, en el momento justo, por ser una gran apoyo desde que inicié esta meta. A Zulmita por ser mi gran amiga en lo largo de mi vida universitaria.

A MIS COMPAÑERA DE TESIS: Zulma Yesenia y Luis Miguel, por construir un proyecto juntos y verlo tomar forma, por los momentos compartidos, por escribir una historia para alcanzar un triunfo más, por ser las personas indicada para poder hacerlo. Gracias por su valiosa amistad.

A NUESTRO ASESOR DE TESIS: Licenciado Samuel Merino González, por haber contribuido a nuestra formación profesional, por su apoyo y empuje, por sus conocimientos, su paciencia en la ejecución de nuestro trabajo de graduación, Muchas Gracias.

MARÍA EUGENIA GUEVARA

AGRADECIMIENTOS

En primer lugar a Dios todo poderoso; por que en cada fase de mi carrera Universitaria, y que hoy culmino con su ayuda, me ha dado la fuerza, actitud y sabiduría, porque en los momentos más difíciles me ha iluminado y que sin su ayuda esta meta trazada no hubiera sido posible.

A mis padres; porque con su ejemplo y amor, me ha apoyado con gran esfuerzo y sacrificio incondicional; formándome desde un inicio hasta lograr lo que ahora soy, porque este triunfo es también de ustedes; gracias por luchar por mí, Dios les bendiga por siempre.

Agradecimiento a nuestros familiares que de una u otra forma estuvieron presentes en los momentos más importantes de nuestras vidas para darnos su cariño y en especial su confianza.

Por todo este trabajo realizado en compañerismo, tolerancia, respeto, y solidaridad, muy sinceros agradecimiento a mi grupo de tesis los quiero. A mis amigos y amigas por compartir momentos de alegrías y tristezas a lo largo de toda la carrera, brindándome su amistad.

También a mis docentes, por darme a conocer en las aulas de clases sus conocimientos de forma integral, en cada materia impartida. De manera muy grata y especial a mi Asesor de Tesis Licenciado Samuel Merino González, quién nos ha encaminado en este trabajo de graduación; mostrándose como un amigo ante nosotros y nos ha ayudado a lograr este objetivo, gracias por brindarme sus conocimientos, atenciones y dedicarnos su tiempo.

LUIS MIGUEL OCHOA MARTÍNEZ

AGRADECIMIENTOS

A Dios todo poderoso le doy la gloria y honra, por darme las fuerzas para poder culminar con esta meta cuidarme y protegerme de todo mal. A mi Mamá Magdalena de Jesús Choto García quien es la persona más importante en mi vida por darme el apoyo y cuidarme hasta este día como solo una verdadera madre lo hace, gracias por ser lo mejor de mi verdad por este amor puro y sincero este logro es dedicado para el regalo más grande que Dios y la vida me ha dado gracias mami. A mi Papá Hernán Antonio Pérez Rodríguez quien siempre ha estado conmigo y me ha demostrado su cariño y respaldo en todas las etapas de mi vida gracias papa. A mi hermana Xiomara Choto por ser mi segunda mama gracias por apoyarme y nunca dejarme sola en toda etapa de mi vida se lo agradezco infinitamente por estar conmigo aunque cometa muchos errores. A mi hermano por estar incondicionalmente cuando lo he necesitado y demostrarme su solidaridad ser unos hermanos unidos en las buenas y en las malas. Al Licenciado Samuel Merino gracias por su humildad y calidad de persona, quien ha sido un tutor, consejero y amigo que nos ha guiado a finalizar este objetivo que Dios lo bendiga en toda sus metas y a su familia. A mi mejor amiga de la carrera y compañera de tesis María Eugenia gracias por ser mi tercera mama para mí y estar conmigo cuando más la he necesitado y cuidarme en todo momento gracias por permitirme entrar a su vida que Dios la bendiga.

A una gran persona como es mi compañero y amigo de la carrera y tesis Luis Miguel Ochoa Martínez, gracias por ser una gran persona y emprender esta meta con nosotras, por tu humildad y paciencia gracias por ser un gran amigo y una gran persona que Dios te bendiga a ti y toda tu familia que cumplas todas tus metas.

ZULMA YESENIA PÉREZ CHOTO

INDICE

INTRODUCCION.....	I
CAPITULO I. ANTECEDENTES HISTORICOS DE LOS MEDIOS DE IMPUGNACION DEL PROCESO DE LIQUIDACION OFICIOSA DE IMPUESTOS MUNICIPALES EN LA LEY GENERAL TRIBUTARIA MUNICIPAL.	
1.1 Surgimiento de los medios de Impugnación.....	1
1.1.1 Inexistencia de los Medios de Impugnación.....	2
1.1.2 Primeras apariciones de los Medios de Impugnación.	
1.1.2.1 Grecia.....	3
1.1.2.2 Roma.	
1.1.2.3 Derecho Canónico.....	5
1.1.3 Asentamiento de los Medios de Impugnación e Incorporación a los Cuerpos Normativos.....	6
1.1.3.1 España.....	7
1.1.3.2 México.....	8
1.2 Evolución Histórica de los Medios de Impugnación en las Principales Civilizaciones.....	9
1.2.1 Roma.	
1.2.2 Egipto.....	10
1.3 Antecedentes Históricos de los Medios de Impugnación en El Salvador.	
1.4 Evolución Histórica del Procedimiento de Liquidación Oficiosa de Impuestos en El Salvador.....	13

CAPITULO II. MARCO DOCTRINARIO SOBRE LOS MEDIOS DE IMPUGNACION DEL PROCESO DE LIQUIDACION OFICIOSA DE IMPUESTOS MUNICIPALES DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA MUNICIPAL.

2.1 Generalidades.....	15
2.2 Teoría General de los Recursos.....	16
2.2.1 La impugnación y sus Variantes: Los Recursos.....	19
2.2.2 Naturaleza Jurídica.....	21
2.2.3 Definiciones.....	23
2.2.3.1 Definición Etimológica.	
2.2.3.2 Definición Doctrinaria.....	24
2.2.3.3 Fundamento de Derecho de Recurrir.....	25
2.2.3.4 Fundamento Constitucional.....	26
2.2.3.5 Motivos de impugnación.....	27
2.2.3.5.1 Error in Judicando.....	28
2.2.3.5.2 Error in Procedendo.	
2.2.4 Clasificación de los Recursos.....	29
2.2.5 Finalidad.....	33
2.2.6 Efectos de los Recursos.....	34
2.3 Enfoque Doctrinario del Proceso de Liquidación Oficiosa de Impuestos.....	35
2.3.1 Definición.	
2.3.2 Naturaleza jurídica de la determinación oficiosa.....	36
2.3.2.1 Administrativa.....	37
2.3.2.2 Determinativa.	
2.3.2.3 Constitutiva.	
2.3.2.4 Declarativa.....	39
2.3.2.5 Mixta.....	40

CAPITULO III. EL PROCESO DE LIQUIDACION OFICIOSA DE IMPUESTOS MUNICIPALES.

3.1 Generalidades.....	40
3.2 Constitución.....	43
3.3 Procedimiento de Fiscalización.....	44
3.4 Procedimiento de Liquidación Oficiosa de Impuestos Municipales.....	46
3.4.1 Definición.	
3.4.2 Competencia.....	47
3.4.3 Procedencia.	
3.4.4 Métodos para la Determinación Oficiosa de los Impuestos.....	53
3.4.4.1 Base Cierta.....	55
3.4.4.2 Base Presuntiva o Estimación de Oficio.....	57
3.4.4.3 Base Mixta.....	61
3.4.5 Procedimiento.....	62
3.4.5.1 Notificación y Plazos.	
3.4.5.2 Apertura a Prueba.....	63
3.4.5.3 Valoración de la Prueba.	
3.4.5.4 Determinación de la Obligación Tributaria.....	64
3.4.5.5 Resolución de la Administración Tributaria Municipal.....	65

CAPITULO IV. LOS MEDIOS DE IMPUGNACION DE LAS RESOLUCIONES EMITIDAS POR LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA MUNICIPAL EN EL PROCESO DE LIQUIDACION OFICIOSA DE IMPUESTOS MUNICIPALES.

4.1 Generalidades.....	67
4.2 Recurso de Apelación.....	69
4.2.1 Definición.	

4.2.2 Procedencia de la Apelación.	
4.2.3 Competencia.....	70
4.2.4 Plazo para Recurrir.....	71
4.2.5 Requisitos y Formas de Recurrir.	
4.2.6 Contenido del Escrito.....	72
4.2.7 Trámite del Recurso de Apelación.	
4.3 Medios de impugnación en Sede Judicial.....	77
4.3.1 Alcance de la Jurisdicción Contenciosa Administración.	
4.3.2 Recurso Contencioso Administrativo.....	79
4.4 El Proceso Contencioso Administrativo.....	81
4.4.1 Objeto.	
4.4.2 Competencia.	
4.4.3 Procedencia.....	82
4.4.4 Actos por los Cuales no es Procedente la Pretensión Contencioso Administrativa.....	83
4.4.5 Partes en el Proceso.....	86
4.4.6 Representación y Defensa. La Postulación Procesal.....	90
4.4.7 Interposición de la Demanda.....	92
4.4.7.1 Plazo de Presentación de la Demanda.	
4.4.7.2 Forma y Requisitos de la Demanda.....	95
4.4.7.3 Admisión del Recurso y Declaratoria de Inadmisibilidad.....	98
4.4.7.4. Emplazamiento y Apersonamiento de la Administración.....	100
4.4.7.5 Suspensión del acto Administrativo que se Impugna.....	102
4.4.7.5.1 Presupuestos.	
4.4.7.5.2 Procedimiento para la Adopción de Medidas Cautelares.	
4.4.7.5.3 Comunicación de la Suspensión al Funcionario Competente para Ejecutar el Acto.....	105
4.4.7.5.3.1 Procedimiento.....	106
4.4.7.6. Alegatos Conclusorios.....	107

4.4.7.7 Terminación del Procedimiento.....	108
4.4.7.7.1 La Terminación por Sentencia.	
4.4.7.7.2 La Terminación por Otros Medios.....	109
4.4.7.7.3 Régimen General a Todos los Medios de Terminación.....	111
4.4.7.8. Ejecución de la Sentencia.....	112
4.4.7.8.1 Forma de la Sentencia.....	115
4.5 El Amparo.....	116
4.5.1 Procedencia.....	117
4.5.2 Competencia.....	120
4.5.3 Las Partes en el Amparo.....	121
4.5.3.1 Legitimación Procesal Activa.	
4.5.3.2 Legitimación Procesal Pasiva.	
4.5.4 Intervención del Fiscal General de la República.....	122
4.5.5 Inicio del Procedimiento	
4.5.5.1 Demanda.	
4.5.5.2 Lugar de Presentación de la Demanda.....	123
4.5.5.3 Procedimiento.	
4.5.5.4 Ejecución de la Sentencia.....	125
4.5.5.5 Efectos de la Sentencia.....	126
4.5.5.6 Plazo para el Cumplimiento de la Sentencia.....	127
4.6 Análisis Jurisprudencial del Proceso de Liquidación Oficiosa de Impuestos Municipales. Sentencia de Referencia SCA-55-2010....	128

CAPITULO V. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.

5.1 CONCLUSIONES.....	129
5.2 RECOMENDACIONES.....	131
BIBLIOGRAFIA.....	133
ANEXOS.....	147

PRINCIPALES ABREVIATURAS Y SIGLAS

Art.	Artículo.
Cod.	Código
Cn.	Constitución.
Pág.	Página.
L.Pr. C	Ley Procesal Constitucional
Tr.	Tributario.
C.T.	Código Tributario
D. L.	Decreto Legislativo
D. O.	Diario Oficial
UTM	Unidad Tributaria Municipal
CSJ	Corte Suprema de Justicia
LGTM.	Ley General Tributaria Municipal.
LISR	Ley de Impuesto sobre la Renta
LJCA	Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa

INTRODUCCION.

El presente trabajo de investigación se ejecutó bajo la modalidad de investigación jurídica–dogmática estudiando, analizando y proponiendo la posible solución a una limitación jurídica dentro de la legislación salvadoreña, siendo objeto de investigación la Ley General Tributaria Municipal. Dicha limitación recae en la escueta y escasa disposición de medios de impugnación dentro del proceso de liquidación oficiosa de impuestos municipales, siendo ambos factores objeto de nuestra investigación. Es así como se ha formulado el tema sujeto de investigación, denominándose de la siguiente forma: “LOS MEDIOS DE IMPUGNACION DEL PROCESO DE LIQUIDACION OFICIOSA EN LA LEY GENERAL TRIBUTARIA MUNICIPAL”.

La situación problemática o llámese el problema de investigación como tal, ha sido enfocado en la limitación de recursos legales dentro del proceso de liquidación oficiosa de impuestos municipales. De conformidad con el texto de la Ley General Tributaria Municipal, se denota un exiguo catálogo de medios de impugnación regulados en la presente ley, dado que de la amplia variedad existente solo se limita al recurso de apelación para poder reparar un determinado agravio constituido al contribuyente. Es acá donde radica uno de los problemas y limitantes de la ley en cuestión. Además era imperativo un análisis jurídico del trámite gestionado por parte de las municipalidades y verificar si se cumplen, fielmente, las etapas y garantías del proceso de liquidación oficiosa de impuestos municipales.

Era jurídicamente necesario realizar una investigación en torno a este proceso y los medios de que este mismo admite a efectos de reparar cualquier agravio ocasionado a los contribuyentes y todo esto en aras de

sedimentar mediante una investigación la necesidad que existe bajo la postura del deber ser de una reforma en la Ley General Tributaria Municipal en el sentido de ampliar el catálogo de medios de impugnación e incorporar algunos de los más relevantes estudiados por la doctrina. Asimismo, es viable la creación de una ley en torno a la regulación del tributo municipal dado que es necesaria una actualización del catálogo de medios de impugnación actuales.

La Ley General Tributaria Municipal no proporciona todos los medios de impugnación suficientes para garantizar la legalidad de la resolución emitida por la municipalidad, sino que se limita al recurso de apelación y una posible acción ante la Sala de lo Contencioso Administrativo. Es necesario dotar a la ley en cuestión de todos los medios de impugnación existentes en la legislación, esto a efectos de impugnar mediante diversas vías legales todas aquellas resoluciones que causen agravio a los contribuyentes.

Como propósitos generales, se trazaron cuatro ejes pilares que componen la estructura medular de este trabajo de investigación siendo dichos ejes los siguientes: Establecer los antecedentes históricos que propiciaron el surgimiento y la evolución de los medios de impugnación en el proceso de liquidación oficiosa de impuestos municipales a lo largo de la historia en las principales civilizaciones Examinar las distintas corrientes doctrinarias expuestas por los principales tratadistas en torno a los medios de impugnación vertidos en la Ley General Tributaria Municipal. Detallar y analizar la estructura y las distintas etapas del proceso de liquidación oficiosa de impuestos municipales de la Ley General Tributaria Municipal. Puntualizar y exponer los distintos medios de impugnación correspondientes a las resoluciones emitidas por la administración tributaria municipal en el proceso de liquidación oficiosa de impuestos municipales y su trámite pertinente dentro de las municipalidades.

En virtud de los anteriores objetivos, trazados, se pretende demostrar la necesidad de una reforma a la actual Ley General Tributaria Municipal o en su defecto la creación de una nueva ley que regule el proceso de liquidación oficiosa de impuestos municipales que contenga una cantidad considerable de vías impugnativas de las resoluciones de las entidades municipales, esto dado que se ha desglosado de forma jurídica cada uno de los procesos a efectos de detectar las falencias de las que carecen los trámites de las municipalidades en la gestión del proceso de liquidación oficiosa de impuestos municipales.

Dentro de las razones que motivaron a llevar a cabo esta investigación se puede exponer lo siguiente: la necesidad de proponer una solución a efectos de incorporar a la Ley General Tributaria Municipal una mayor gama de medios de impugnación de las resoluciones emitidas por las municipalidades en relación al proceso de liquidación de oficio de los impuestos establecido en el Art. 123 del mismo cuerpo legal, ya sean estos medios de impugnación el recurso de revisión, recurso de revocatoria y recurso de casación.

Es por esta razón que es necesaria una investigación jurídica del trámite gestionado por las municipalidades en torno al proceso de liquidación oficiosa de impuestos, dado que dicho proceso solamente cuenta con el recurso de apelación para reparar un agravio, fuera de ello no existe otro dentro de la instancia administrativa considerando que existe un amplio catálogo de medios de impugnar una resolución que en cualquier momento pueden ser incorporados a la Ley General Tributaria Municipal. En cuanto al tipo de investigación, esta se ejecutó bajo la modalidad de la investigación jurídica propiamente, la cual se indagó las deficiencias legales de la Ley General Tributaria Municipal en relación al proceso de liquidación de oficio de los impuestos municipales y la aplicación de la misma. Además, esta investigación se complementó con el apoyo de los diversos textos

doctrinarios relacionados al tema de investigación; todo esto en aras de cumplir los objetivos establecidos en el presente proyecto de investigación.

Para efectos de la presente investigación, se tomaron como unidades de análisis las distintas leyes relacionadas al proceso de liquidación de oficio de los impuestos municipales las cuales son: Ley General Tributaria Municipal y Código Tributario.

En lo relativo a las técnicas de investigación empleadas en el presente trabajo se utilizó la Técnica de la Investigación Documental, esto a consecuencia del tipo de investigación anteriormente propuesto, siendo este la Investigación Jurídica. Asimismo, en cuanto a las limitaciones de la presente investigación, solamente se denotó que existe muy poca jurisprudencia en cuanto al tema de investigación.

En cuanto al contenido, de esta investigación, se resume lo siguiente. En el capítulo uno, se hace referencia a la evolución histórica, antecedentes y aspectos doctrinarios de los medios de impugnación y del proceso de liquidación oficiosa como tal, así como su primera aparición en las civilizaciones como Roma, Grecia y en el Derecho Canónico; de igual forma se hace referencia al Asentamiento de los Medios de Impugnación e Incorporación a los Cuerpos Normativos, en España y México; y la Evolución Histórica de los Medios de Impugnación en las Principales Civilizaciones en tomando como principales referencias la civilización Romana y Egipcia.

Es así como se establecen los antecedentes históricos de la liquidación de oficio en nuestra legislación su aparición, procedimiento y material a la cual estaba enfocada como objetivo principal la utilizada en su evolución hasta la constitución vigente.

El Capítulo Dos es referente al marco doctrinario sobre los medios de impugnación y doctrinas que consideran aplicables; haciendo uso de los

recursos conforme a ley se estimará el valor de las pruebas, fijando los principios en que se funde para admitir o desechar aquéllas cuya calificación deja la ley a su juicio.

En el Capítulo Tres se estudia el proceso de liquidación oficiosa de impuestos municipales. Los procedimientos tributarios que tienen una gran importancia para la correcta realización de los principios tributarios y un carácter imprescindible para la debida aplicación de los tributos.

El capítulo Cuatro desarrolla los procedimientos de los diferentes recursos contemplados dentro de lo pertinente al proceso de liquidación oficiosa de impuestos municipales de la Ley General Tributaria Municipal, siendo estos el recurso de apelación, el recurso contencioso administrativo y el amparo judicial.

En el Capítulo cinco, se presentan las Conclusiones y Recomendaciones, con las cuales se da respuesta o explicación de la problemática investigada, aportando alternativas de solución para que cada uno de los actores que interviene en el Procedimiento de Liquidación Oficiosa alcancen sus fines y se logre mayor eficacia en garantizar el interés del municipio en la obtención de los ingresos para el financiamiento del Gasto Publico Municipal, así como respecto al interés del contribuyente como sujeto del Proceso de Liquidación de Oficio de los impuestos en lograr que se le respeten sus Derechos.

Finalmente se presentan las referencias bibliográficas consultadas conforme a la profundización de la presente investigación tanto las obras de ser utilizadas para la elaboración del presente documento como algunas de ser utilizadas para estudios posteriores.

CAPITULO I.

ANTECEDENTES HISTORICOS DE LOS MEDIOS DE IMPUGNACION DEL PROCESO DE LIQUIDACION OFICIOSA DE IMPUESTOS MUNICIPALES EN LA LEY GENERAL TRIBUTARIA MUNICIPAL.

1.1 Surgimiento de los Medios de Impugnación.

Establecer el origen de los medios de impugnación es de trascendental ayuda para comprender ciertas figuras jurídicas de carácter sustantivo y procesal dentro de los cuales se incluye indudablemente a los medios de impugnación.

El estudio de la Evolución Histórica de los Medios de Impugnación, determina el camino que por los siglos y años ha tenido las diferentes manifestaciones de lo que hoy en día conoce como Medios de Impugnación desde su surgimiento y posterior evolución hasta la forma como está regulado en la actualidad, pero que evidentemente en sus orígenes como se apreciara en las líneas subsiguientes se le denominaba de diferentes maneras y se manifestaba de diferentes formas, he ahí la importancia de su estudio, el hacer un análisis sobre cómo han venido evolucionando a través de los años nos brinda la idea del porque y el para que se encuentran regulados de la forma en que están en la actualidad.¹ Los recursos han atravesado por una serie de etapas, en el devenir histórico, así en el derecho antiguo los medios de impugnación o los recursos son inimaginables debido al carácter religioso de las sanciones, decisiones que dirimían conflictos se

¹ Enrique Véscovi, *Los Recursos Judiciales y demás medios impugnativos en Iberoamérica*, (Buenos Aires, Depalma 1988), 17.

refiere a que el juicio mismo es una expresión de la divinidad teniendo ese carácter infalible.

En una etapa posterior ya surgen los recursos como un medio de revisión de la sentencia. En el antiguo proceso español tenía en este sentido un ansia ilimitada de justicia, por ello la cosa juzgada era tan débil que siempre existía la posibilidad de plantear otro recurso.

1.1.1 Inexistencia de los Medios de Impugnación.

La primera etapa histórico-procesal se caracterizó principalmente porque la justicia era una función principal del gobernante, por tanto los recursos resultaban innecesarios pues el gobernante ejercía su función por voluntad divina, ante lo cual era impensable que los delegados de la divinidad cometieran errores, es decir no existía forma alguna de recurrir para cambiar el contenido de una sentencia.²

A esta época se le conoce por los estudiosos como época teológica-pública. Se concebía de esta manera que la justicia era muy rudimentaria y con mucha acentuación religiosa, y los recursos eran inconcebibles porque el juicio era expresión divina y por lo tanto tenía el carácter de infalibilidad.

1.1.2 Primeras Apariciones de los Medios de Impugnación.

Cuando la justicia se administra por particulares es decir se convierte en laico, laicos representaban a la voluntad del monarca, quien se consideraba

² Miguel Alberto Trejo Escobar, *Los Recursos y otros medios de impugnación en la jurisdicción penal*, (Triple "D" Impreso en El Salvador en Talleres Gráficos UCA, San Salvador, 1998), 15.

llamado a impartir justicia, es que fue surgiendo los recursos como aquellos medios de revisión de la sentencia que por ya no ser la justicia considerada expresión de la divinidad ya no se podía ser Infalible. Como resultado de lo anterior, se dan las primeras apariciones de los recursos o de los medios de impugnación, pero no de la forma que se conciben en la actualidad sino que se encuentran planteados para casos concretos y específicos aparecen como mera forma excepcional de recurrir de la sentencia de mérito. Con el transcurso del tiempo y el desarrollo de las sociedades esta concepción va cambiando y formalizándose la incorporación de los medios de impugnación a los sistemas procesales y concretamente al derecho positivo vigente.

1.1.2.1 Grecia

En Grecia, tanto en Esparta como en Atenas, los ciudadanos podían apelar a la Asamblea del Pueblo, de las sentencias de los tribunales³, esto en razón que ya existían estructuradas jerarquías judiciales de forma tal que la forma de impugnar está presente contra una resolución determinada.

1.1.2.2 Roma

El Derecho Romano en desarrollo en cuanto a las instituciones jurídicas se puede dividir en tres momentos: La monarquía, la república y el Imperio. Pero el aparecimiento de los medios de impugnación de una manera esporádica se da en la Monarquía y en la República. En el Derecho Romano en sus primeros tiempos era sumamente difícil la posibilidad de la impugnación esto debido a la fuerza de autoridad de quien impartía justicia y las resoluciones emitidas tenían fuerza de cosa juzgada, esto se da así pues como lo señala

³ Véscovi, “*Los Recursos Judiciales impugnativos*,” 11.

*Calamandrej*⁴ en la Roma monárquica (Siglo V. a.c.) se desconocían el sistema de pluralidad de instancias como existen en la actualidad, es en razón de lo anterior y ante casos excepcionales y extraordinarios aparecen los remedios procesales como vías de recurrir los siguientes: la *intercessio*, la *revocatio in duplum* y la *restitutio in integrum*.

¿En qué consistía el remedio de *Intercessio*? Consistía en una orden emitida por un magistrado para impedir que una ley o una orden judicial que fuera contra las libertades públicas, pudiera ser ejecutada.

¿En qué consistía la *Revocatio in duplum*? Procede de la época de Cicerón y se daba cuando la sentencia contenía vicios de forma o de fondo, y en caso de prosperar, conseguía la anulación de la sentencia pero en caso de ser rechazada el recurrente debía pagar el doble de lo que había sido condenado.

Este procedimiento es semejante al actual recurso de revocación, y mediante el cual se podía impugnar una sentencia injusta o nula y su efecto consistía en que el magistrado la revocara o impusiera al recurrente, en caso de ser rechazada la sanción de pagar el doble de la cosa litigiosa.

¿En qué consistía la *Restitutio in integrum*? Era considerado un remedio encaminado a retornar las cosas a su estado originario, fue creado por Pretor para subsanar los vicios del consentimiento en los contratos y proteger a las personas que a causa de su inexperiencia hubieran contratado en condiciones lesivas a su patrimonio, anulando toda estipulación y

⁴ María Coca Rivas y Mario Renderos Granados, “La Apelación dentro del Sistema de impugnaciones del Código Procesal Civil y Mercantil” (tesis de grado, Universidad de El Salvador. Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, San Salvador, 2010), 18.

restituyendo las cosas al esto que tenían antes de celebrarse el convenio. También se afirma que era el más eficaz, pero a su vez era más restringido, y procedía tanto contra la sentencia judicial como contra cualquier acto creador de una situación injusta, pero en los textos acerca de restituciones relativas no se han encontrado errores cometidos en las sentencia del juez sino solo por errores cometidos en las formulas. Estos recursos de invalidación para su interposición era menester agotar con antelación los recursos ordinarios llamase también remedios.

1.1.2.3 Derecho Canónico

En el Derecho Canónico persisten aún principios del Derecho Romano, tales como el efecto suspensivo y la escala jerárquica para la resolución. Contra las providencias o resoluciones de los Obispos se podía impugnar para ante los Concilios Diocesanos y Provinciales, y en casos específicos y excepcionales resueltos por el Papa o alguno de sus delegados. En esta época, por influencia del Derecho Romano, se dan los siguientes recursos: *recurso de apelación y recurso de nulidad.*

El procedimiento para el ejercicio de los mismos era esencialmente escrito y lento, tolerando múltiples denuncias contra actos del proceso, es en razón de ello que el Concilio de Trento limitó la recurribilidad de las providencias de trámite, pero dejó vigente la multiplicidad de recursos admitidos contra la sentencia. En esta época la situación procesalmente hablando fue característica de la Edad Media, en donde los jueces eran funcionarios veteranos que procuraban facilitar la interposición de los recursos, con la sola intención de aumentar sus ingresos por el trabajo complementario para resolver los recursos, es así que no les interesaba la técnica pero si al motivo de la impugnación, por lo que era apelable toda sentencia definitiva y vía

excepcional las interlocutorias que tuviesen la forma o el alcance de la sentencia definitiva. En el procedimiento arbitral original excluía la idea del recurso; pero al modificarse éste comienzan a surgir las impugnaciones. En los primeros tiempos la idea de un recurso, que aparece ligado visceralmente a la apelación como medio impugnativo, no existe. Al contrario se perfila como absoluta la cosa juzgada y la sentencia aparece como cuasi inamovible.

En el régimen de las *legisactionis*, sólo se admitía la provocatio a los comicios para pedir clemencia, sin desconocer la sentencia. En el régimen del proceso formulario se entendía que el sistema era contractual (litiscontestatio) por ello implicaba la aceptación con anticipación de la sentencia producto del litigio.

Si bien es cierto para estos momentos ya existía la restitui in integrum, esto más que un recurso propiamente dicho parece a los que en los procesos actuales se conoce como recurso de revisión de la cosa juzgada y se daba por motivos excepcionales como coacción, pruebas falsas, etc.

1.1.3 Asentamiento de los Medios de Impugnación e Incorporación a los Cuerpos Normativos.

Se puede afirmar que la concreción de los medios de impugnación se da en Roma o en el Derecho Romano, específicamente en el Imperio, ya que en la República se mantiene el principio de inapelabilidad de la sentencia, es en el Imperio que se crea un medio corriente y normal para la revisión de los fallos: la apelación.⁵

⁵ Véscovi, “Los Recursos Judiciales impugnativos,” 16.

Las primeras manifestaciones de los medios de impugnación de apelación existió en la *Apellatio collegorum (intercessio)* en donde se efectuaba la apelación ante un magistrado de igual o de mayor potestad o ante los Tribunales de la Plebe. En la apelación romana, el juez reexaminaba la sentencia, podía juzgar de los errores en el procedimiento y errores de fondo mediante los cuales el juez a quo había llegado a una conclusión contraria a la justicia.

1.1.3.1 España

En España los medios para impugnar las resoluciones judiciales se encontraban en diversas recopilaciones y leyes dispersas, como las siguientes: ⁶

- a) Fuero viejo de Castilla.
- b) Fuero juzgo de Castilla.
- c) Fuero Real y Leyes Nuevas
- d) Siete Partidas
- e) Especulo
- f) Leyes de Adelantados Mayores
- g) Leyes de Estilo
- h) Ordenamiento de Alcalá
- i) Ordenanzas Reales de Castilla
- j) Ordenamiento Real
- k) Leyes de Toro
- l) Nueva Recopilación

⁶ Fernando Della Rocca, *Instituciones de Derecho Procesal Canónico* (Desclee de Bower, Buenos Aires, AR, 1950), 47.

1.1.3.2 México

De las anteriores recopilaciones y leyes las que influyeron en la configuración de la legislación mexicana fueron las siguientes:

a) *Ordenamiento de Alcalá*: la cual determinaba y diferenciaba entre la apelación, al cual solo se daba de la sentencia definitiva ya sea en todo o en parte, pero de las sentencias interlocutorias solo excepcionalmente y cuando no se causase perjuicio al juicio principal, de la nulidad la cual se podía interponerse hasta sesenta días después de la de sentencia; y la Súplica ante el Rey.

b) *Las Partidas*: lo relevante son la existencia de diversos tipos de nulidades como:

1. Por razón de la persona del juzgador
2. Por razón del demandado
3. Por razón de las solemnidades
4. Por razones de fondo.

c) *Ley de Enjuiciamiento Civil (1855)*: Concede los siguientes medios de impugnación: apelación, reposición, nulidad, queja, súplica.

d) *Ley de Enjuiciamiento Civil (1881)*: se mantuvieron los medios de impugnación de la ley de enjuiciamiento de 1855, pero además se creó un recurso de gran importancia el cual es el recurso de responsabilidad civil contra jueces y magistrados con lo cual se lograron dos aspectos: la inamovilidad judicial y la responsabilidad judicial, aspectos que constituyen los ejes sobre los que debe descansar la administración de justicia.

1.2 Evolución Histórica de los Medios de Impugnación en las Principales Civilizaciones.

1.2.1 Roma.

En los albores de la humanidad, cuando el gobernante, llámese jefe, cacique, rey, sumo sacerdote o asamblea del pueblo, administraba justicia entre los suyos, poniendo fin a los sucesivos conflictos de intereses; sus decisiones no eran impugnables por vía alguna, lo que se compadecía con el poder absoluto que esas autoridades ejercían, permitiéndoles no fundar sus resoluciones, ya que no obstante ser arbitrarias debían ser cumplidas rigurosamente.

En la Roma monárquica (siglo V a. C.) las decisiones de los soberanos pasaban directamente en autoridad de cosa juzgada, ya que, como señala Calamandrei, se desconocía el sistema de la pluralidad de instancias como en la actualidad. Esta situación perduró hasta el final de la República, con más razón cuando el iudex (juez o árbitro desinsaculado de una lista de ciudadanos) era elegido por las partes a través del llamado contrato de litigio o litiscontestación, obligándose a respetar su pronunciamiento. Posteriormente, y para casos muy excepcionales, aparecen algunos remedios extraordinarios como la revocatio in duplum o la integrum restitutio.⁷ Los recursos, originalmente en el derecho romano no tuvieron la importancia que ahora tienen, sobre todo antes de Justiniano. Los que se conocieron son: la apelación “la revocatio in duplum”, “la restitutio in integrum”, el veto de los tribunales, la súplica al príncipe y la retracta.

⁷ Adolfo Bacre, *Recursos Ordinarios y Extraordinarios: Teoría y Práctica* (La Roca, Buenos Aires, Argentina 1999), 43 - 44.

En Roma comienza toda la historia científica de las instituciones jurídicas, la evolución de nuestros institutos pasa por diversas etapas.

En los primeros tiempos la idea de un recurso que aparece ligado visceralmente a la apelación como medio impugnativo, no existe, al contrario, se perfila como absoluta la cosa juzgada y la sentencia aparece como inamovible; en el régimen de la legis actionis, solo se admitía la provocatio a los comicios para pedir clemencia, sin desconocer la sentencia. En el régimen del proceso formulario se entendía que el sistema era contractual e implicaba la aceptación anticipada de la sentencia.

1.2.2 Egipto.

La historia revela que entre la sociedad egipcia existía una jerarquía judicial y medios de impugnación, existiendo un órgano superior, la Corte Suprema, que estaba conformada por treinta miembros elegidos por las ciudades de Menfis, Tebas y Heliópolis, de tal forma que la oportunidad de impugnar una resolución siempre estaba presente.

1.3 Antecedentes Históricos de los Medios de Impugnación en El Salvador.

En el derecho salvadoreño no se tiene antecedentes sobre los recursos en la época de la colonia aunque lo más probable es que hayan existido para atacar algunos actos que dictaban los que en ese entonces se encargaban de hacer justicia; pero no en un ordenamiento como lo tenemos hoy en día, sino más bien en leyes dispersas. Fue hasta la administración del presidente Don Rafael Campos que solicitara a la Cámara Legislativa en el año de 1857, que acordara el nombramiento de una comisión que se encargara de

la revisión de un proyecto de código de procedimientos judiciales con el objeto de que una vez concluido éste se procediera a su promulgación para convertirlo en ley de la república.

Esta comisión estuvo integrada por el presbítero Doctor Isidro Menéndez y por los licenciado Don Ignacio Gómez y Don Anselmo País, comisión que después de un plazo de cinco meses presentaron el informe el día 20 de noviembre de 1857, habiéndose impreso dicho código en la imprenta Luna de Guatemala y se publicó según decreto dado en Cojutepeque el día 20 de noviembre de 1857, se promulgo como ley de la república y es desde entonces que los individuos de la sociedad salvadoreña existió un progresivo desarrollo en derecho salvadoreño, al conseguir paulatinamente por los medios legítimos, que son las leyes, exigir los derechos; pero como estas no son perpetuos, sino que han tenido la necesidad de una perenne mutación, o sea que a partir de entonces en el derecho salvadoreño se ha venido dando una serie de rectificaciones y reformas con el fin de ir matizando cada vez mejor nuestra legislación de acuerdo a las necesidades de la sociedad.⁸

Es así, que el Código de Procedimientos, camina sobre un plan muy bien sistematizado y sus disposiciones están todas correlacionadas entre sí, y consigna grandes y luminosos principios; ya que el objeto de los juicios es descubrir y establecer la verdad, y para lograrlo, es necesario que la ley pre-constituya, sistematice y arregle los procedimientos. Por lo tanto, cuando se inicia el proyecto de Código de Procedimientos, con este se pretende hacer efectivos dos grandes principios que hasta hoy el *desideratum*, en las instituciones judiciales de todos los pueblos cultos a saber: abreviar el orden

⁸Ana Cecilia Chávez Oliva, “El Recurso de Apelación especial en materia de familia” (tesis de grado, Universidad de El Salvador, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, San Salvador, El Salvador, 2005), Pág. 72.

de proceder hasta lo más posible y obligar a los jueces a trabajar; y a que sin estas dos cualidades no puede haber orden de procedimiento que garantice la seguridad, la propiedad y la libertad de los ciudadanos, porque de que serviría que los procedimientos jurídicos estuviesen bien formulados si permitiesen dar lugar a los abusos y si los jueces no debiesen forzosamente ofrecer en sus cualidades personales las garantías que hacen menester los derechos de los particulares y los intereses de la causa pública.

El procedimiento debe ser general, es decir, igual para todos y con idénticas garantías ya que no hay individuo justiciable que a él no deba estar sometido, no hay personas que no deba disfrutar de todas sus franquicias. Bajo la influencia de esas consideraciones es que la comisión estableció que el mencionado Código aquella doctrina de unidad e igualdad tan necesaria e indispensable para el procedimiento judicial. En definitiva, en la legislación salvadoreña desde que se elaboró el proyecto de código de procedimientos es que se enmarca el recurso de apelación siendo este uno de los recursos más importantes y que en cuanto a su regulación no ha tenido cambios significativos sino más bien se mantienen la misma estructura para el derecho común.

1.4 Evolución Histórica del Proceso de Liquidación Oficiosa de Impuestos en El Salvador.

La doctrina establece que el acto de liquidación “es el que consiste en determinar la deuda que se debe satisfacer como consecuencia de haberse ejecutado el hecho imponible.”⁹ Uno de los antecedentes más remotos de la Determinación Oficiosa en nuestro país se encuentra en la Ley de Papel

⁹José Manuel Lago Montero, *Tratado de Derecho Tributario*, (Editorial Temis, S.A, Madrid, España, 2009), 388.

Sellado y Timbres de 1915, Título IV, Capítulo VI Facultades de la Dirección General, específicamente en su Art. 4 Inc. 2º que se refiere a una de la potestades de la Dirección General de Impuestos Internos, de tasar por medio de resolución y ordenar el pago de impuesto de papel sellado y de Timbres.

Pero dicha Ley de Papel Sellado y de Timbres no fue lo suficiente para darle cobertura a las necesidades de la Administración Tributaria en cuanto a funciones, por lo que en febrero de 1986 se promulgó una nueva Ley de Papel Sellado y Timbres en la cual en su título seis, establecía que “Facultades de la Dirección General” prácticamente establece de lo que hoy conocemos como Procedimiento de Liquidación Oficiosa. Luego se deroga esa normativa y se crea la LIVA en el año de 1992, para luego al hablar de renta se tenía como antecedente el Procedimiento de Liquidación Oficiosa, en la LISR (Ley de Impuesto sobre la Renta) del año de 1951 en cuanto mencionaba que no existía un procedimiento específico de Liquidación Oficiosa, para que años más tarde fuera derogada dicha ley por la Ley de Renta de diciembre de 1963. El procedimiento de liquidación oficiosa, constituido por la serie de actos dirigidos a la concreta determinación cuantitativa de la deuda tributaria antes de los años 50 en El Salvador, se podría desglosar en los siguientes pasos¹⁰:

1. El contribuyente presentaba ante la Administración Central o ante cualquier delegación fiscal del país, una declaración comprensiva de todos aquellos datos relevantes y necesarios para la determinación de la deuda impositiva.

¹⁰ Esto según la legislación anterior al Código Tributario y la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas.

2. Con la información presentada por el contribuyente, la Administración practicaba una liquidación temporal.

3. En esta etapa, y con la liquidación por eliminar que practicaban los entes receptores de declaraciones, se procedía a la comprobación que efectuaban los auditores fiscales adscritos a la administración tributaria, considerando al efecto cualquier observación marginada en recepción.

4. Como resultado de la visita de campo practicada por los auditores, se emitía una liquidación definitiva de impuestos, que podía confirmar o modificar lo determinado por los receptores.

CAPITULO II.

MARCO DOCTRINARIO SOBRE LOS MEDIOS DE IMPUGNACION DEL PROCESO DE LIQUIDACION OFICIOSA DE IMPUESTOS MUNICIPALES EN LA LEY GENERAL TRIBUTARIA MUNICIPAL.

2.1 Generalidades.

Para *Enrique Véscovi* la Teoría General de la Impugnación “tiene por objetivo el control general de la regularidad de los actos procesales, y en especial, la actividad del tribunal, principalmente por medio de sus resoluciones. Esto es, trata de efectuar un control a posteriori de la actuación de la jurisdicción, especialmente poniendo fin a las irregularidades cometidas. Funciona entonces, como un remedio a una actividad indebida (desviada, ilegítima)”¹¹

La teoría general de la impugnación está en cierto modo relacionada con la Teoría General del Proceso, donde se encuentra la base de los principios comunes a las diferentes ramas procesales y los distintos procedimientos. De esta manera, no parece nada especial que exista una Teoría General de la Impugnación, en la cual se estudien los principios generales de ésta, válidos para todos los procesos. Dicho en forma más concreta, que no es necesario estudiar los recursos en materia civil, penal, laboral, de familia, etc., sino todos en general. Una Teoría General de los Medios Impugnativos o Teoría de los Recursos será entonces necesaria para el estudio de los medios impugnativos en todos los procesos en general, sin perjuicio de algunas especialidades derivadas, en primer lugar, del Derecho sustantivo, el cual, a su vez, ha determinado las que se deben consignar en el Derecho adjetivo.

¹¹ Véscovi, “*Los Recursos Judiciales impugnativos*,” 35.

2.2 Teoría General de los Recursos

Las impugnaciones se dirigen a atacar las resoluciones judiciales con las que los litigantes no están conformes. Toda resolución judicial aspira a constituir el punto final de una determinada situación fáctica o jurídica existente en un proceso. Sin embargo, el órgano jurisdiccional no puede resolver esta situación arbitrariamente, sino que debe hacerlo con arreglo a determinados requisitos, presupuestos y condiciones que determinen no solo la forma de la resolución, sino también su contenido. Su inobservancia permite que la parte afectada impugne el pronunciamiento del órgano jurisdiccional.¹² Sin embargo, la impugnación puede concebirse desde un punto de vista objetivo y, mucho más, desde el punto de vista subjetivo de la parte afectada por la resolución, cuando la forma o el contenido de esta no correspondan a sus esperanzas o deseos.

Sea real o hipotética la falta de adecuación entre los hechos y la norma legal, aplicada o aplicable, determinantes de la forma o contenido de una resolución judicial, la parte a que afecte se sentirá perjudicada por ella; y como, por otro lado, no es posible distinguir prima facie cuándo se trata de un gravamen real o de un gravamen hipotético, nuestro ordenamiento jurídico concede a las partes que se consideren agraviadas por una resolución, la facultad de provocar un nuevo examen de la cuestión, bien por el mismo órgano jurisdiccional que la dictó, bien por otro superior en el orden jerárquico, a fin de que aquella sea sustituida por otra. La impugnación, por lo tanto, implica una declaración de la parte afectada, que busca la revisión de un pronunciamiento judicial, por parte del mismo órgano que lo emitió o

¹²Julián Genaro Jerí Cisneros, "Teoría general de la impugnación penal y la problemática de la apelación del auto de no ha lugar a la apertura de instrucción por el agraviado" (tesis para optar el grado de Magíster en Ciencias Penales. Universidad Nacional Mayor de San Marcos, Lima, 2002), 15.

de su superior en grado, por considerar que afecta sus intereses o pretensiones, sobre la base de un incorrecto análisis jurídico, o bien de una deficiente valoración de la prueba, o simplemente de la inobservancia de normas procesales, bajo sanción de nulidad.¹³

En ese orden de ideas, todos los medios de impugnación de las resoluciones judiciales tienen como objeto evitar vicios y errores en ellas, y minimizar la posibilidad de una resolución injusta. El principio de inmutabilidad o invariabilidad de las resoluciones judiciales es objeto de algunas consideraciones especiales, tanto por su especial naturaleza, como por la vigencia de distintas convenciones internacionales en materia penal y en general en materia de derechos humanos.

Aunque desde antiguos tiempos se señala el fundamento de los recursos en el reconocimiento de la falibilidad humana, modernamente la jurisprudencia enmarca el derecho al recurso judicial dentro del derecho a la tutela judicial efectiva, que se violenta al cerrarse al ciudadano la posibilidad de interponer un recurso rodeándolo de obstáculos indebidos o desproporcionados.

También en el ámbito penal, a raíz de la suscripción y aplicación del Pacto de San José de Costa Rica, el legislador ha dado al derecho a recurrir un contenido de derecho fundamental, existiendo una fuerte corriente dogmática que hace derivar el medio impugnatorio de una fuente constitucional. La importancia y la existencia de los recursos procesales, nace de la contestación de una realidad, fundada en la existencia de la falibilidad humana, que en el caso de la sentencia, recae en la persona que en este caso sería el juez, y al hecho de la pretensión de las partes, de no aceptar

¹³ Adolfo Shoncke, *Derecho Procesal Civil* (Bosh Barcelona, 1950), 31.

inicialmente la resolución que les causa un perjuicio por no haberse acogido las peticiones que han formulado en el proceso.¹⁴

Sin embargo, el principio de irreformalidad no es absoluto pues por muy decidido que sea, el propósito de los jueces de sujetarse del estricto cumplimiento de sus deberes, pueden incurrir en equivocaciones aplicando indebidamente en la ley ya que al final como hombres, no pueden sustraerse a la falibilidad humana, por eso se ha reconocido la necesidad de establecer medios, idóneos para reparar los agravios e injusticias inferidos de esas equivocaciones otorgándose a quien se crea perjudicados, facultad para reclamar aquellas reparaciones sometiendo a resolución judicial injusta o agravante a un nuevo examen, bien por el mismo juez, que la dicto, o por otro tribunal superior.

Por tanto, la posibilidad de error y el fundamento de la impugnación de las resoluciones judiciales. Si esa posibilidad no existiera el proceso terminaría con toda normalidad y se satisficiera así su fin primordial que es la recta aplicación de la norma jurídica al caso concreto que se estuviera ventilando.

La falibilidad de los jueces, como se ha dicho, hunde sus raíces en la imperfección humana que por propia naturaleza arrastra cierto imponderable, coeficiente de error en todas sus operaciones y cálculos. Por diversas razones los jueces pueden dictar pronunciamientos injustos, equivocados o en forma defectuosa, lo que no se alcanza a evitar con perfeccionados criterios de organización judicial, con el sistema de recusaciones y otras formas de alejamiento de los funcionarios sospechosos.

¹⁴Juan Montero Aroca, y José Flores Martíes, *Los Recursos en el Proceso Civil* (Tirant lo Blanch, Valencia, 2001), 34.

Es por ello, que la falibilidad humana ante una resolución judicial siempre tiende a producir una determinada consecuencia jurídica, o resuelve asuntos que en son pedidos por las partes, o resuelve asuntos propios del proceso. Por consiguiente, una resolución judicial aspira a constituir el punto final de una determinada situación fáctica o jurídica existente en un proceso.

No obstante, los recursos procesales, contra las resoluciones judiciales satisfacen la pretensión de las partes para ser revisada una resolución ya sea por el mismo tribunal que la ha dictado, o bien por el superior jerárquico según el caso y normalmente, en esta última situación, por un órgano de carácter colegiado.

En general, puede hablarse de la existencia en el proceso, de un derecho a recurrir, cuya naturaleza jurídica es estrictamente procesal, y que es uno de los varios derechos que surgen de la relación jurídica procesal. Se trata de un derecho subjetivo de quienes intervienen en el proceso a cualquier título y condición, para que se corrijan los errores del juez, que le causan gravamen o perjuicio. Derecho consagrado constitucionalmente en la carta fundamental y desarrollada en los códigos procesales. Los errores de las partes e intervinientes no dan lugar a recursos procesales sino indirectamente, en cuanto pueden conducir al juez a cometer otros errores.

2.2.1 La Impugnación y sus Variantes: los recursos.

De forma introductoria conviene realizar ciertas precisiones terminológicas en torno al tema de la impugnación y sus variantes, que se sitúa en un ámbito confuso e indeterminado, ya sea por concepciones doctrinales distintas o debido a ordenamientos jurídicos diferenciados. Conscientes de ello, se expondrá la terminología adecuada a utilizar a lo largo de este trabajo.

Según el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española impugnar (del latín *impugnare*) ha de traducirse por “combatir, contradecir o refutar”, designando en el ámbito de lo jurídico la acción de “interponer un recurso frente a una resolución judicial”. La doctrina jurídica mayoritaria viene entendiendo por impugnación “la actividad encaminada a combatir la validez o eficacia de algo que puede tener trascendencia en el campo de lo jurídico (una resolución, un documento, un acuerdo), utilizando para ello los causes previstos por el ordenamiento jurídico. Las impugnaciones más generalizadas son las que se traducen en los llamados recursos dentro de cada procedimiento”¹⁵

La impugnación en un sentido muy amplio, puede ser vista en tanto que acto de la persona que siendo perjudicada por una resolución judicial, por su ilegalidad o injusticia, pretende su anulación o rescisión, es contraria a la idea de aquiescencia, es decir, a la voluntad de tener por buena una resolución judicial a pesar de sus posibles defectos. Desde otra perspectiva, suele concebirse a la impugnación como concepto contrapuesto al de medio de gravamen.

Como bien lo explica Inés Celia Iglesias: “La situación jurídica de una resolución judicial es distinta según se vea sometida a un medio de gravamen o a un medio de impugnación en sentido estricto, puesto que, si bien los medios de impugnación tienden a la anulación de la resolución judicial inexistente o anule, los medios de gravamen persiguen la obtención de una nueva resolución judicial sobre lo ya decidido, ante la existencia de un error judicial no traducible en un defecto determinante de la nulidad de la

¹⁵ Montero Aroca, “*Los Recursos en el Proceso Civil*,” 59.

resolución judicial, pero que se manifiesta objetivamente en un perjuicio o gravamen para el recurrente.

El medio de gravamen es además el medio para conseguir el doble grado de jurisdicción, en el que el juez *ad quem* tiene unas facultades de actuación y unos poderes de conocimiento prácticamente idénticos a los del juez que conoció en primera instancia, hasta el punto de que la limitación de las facultades cognoscitivas del órgano *ad quem* provienen únicamente de la configuración del objeto procesal tal y como se ha definido por las partes ante el órgano de procedencia de la resolución impugnada. Por el contrario, en la impugnación en sentido estricto, los poderes del juez se limitan a concretas causas o motivos de legalidad, injusticia o anulabilidad contemplados legalmente y alegados por las partes”¹⁶

2.2.2 Naturaleza Jurídica

En la historia de la humanidad, siempre ha existido, dotado de un poder absoluto, un guía, llámesele además según su época y región, gobernante, jefe, cacique, rey, sumo sacerdote, etc., siendo éste quien ha velado por el orden en su comunidad; cuyas decisiones, aunque fuesen injustas, no eran impugnables, por la autoridad que ejercía. Razón por la cual, nacen los recursos ya que el hombre por su propia naturaleza, desarrollan a sublevarse frente a la derrota, es por ello los recursos constituyen los canales naturales para delinear la protesta del vencido, permitiéndole alzarse contra la sentencia que lo condeno o lo sujeto al cumplimiento de una obligación. Pero con el correr del tiempo, en la actual sociedad salvadoreña, dado el desarrollo jurídico, las personas, al sentirse agraviadas por una sentencia

¹⁶ Israel Iglesias Canle, *Los Recursos Contencioso – Administrativos* (Tirant lo Blanch, Valencia, 2005), 27 - 28.

impuesta por una autoridad competente, pueden manifestar su desacuerdo haciendo uso de los recursos procesales. Es por ello, que el recurso es un acto jurídico, por medio del cual las personas que se sientan agraviadas pueden hacer uso de ellos, por ende es un hecho necesario, voluntario y lícito, que tiene por fin reconsiderar una sentencia judicial. En cuanto a su naturaleza, la doctrina estima que la acción que emana del recurso es parte de la acción del proceso, no constituyendo una acción diferente o nueva. Se dice, en consecuencia, que el derecho a impugnar las resoluciones judiciales no puede separarse del contenido del derecho de acción que emana del proceso en que las partes litigan. La excepción a esta regla se da cuando las sentencias, pese a ser firmes y suponer la terminación del proceso, son impugnadas mediante la revisión; en tal caso, el derecho a impugnar, como se verá más adelante, es una nueva acción de carácter constitutivo, por lo que las legislaciones modernas prefieren regular tal caso como un proceso especial. Su naturaleza, sin lugar a dudas, es esencialmente procesal, ya que juega solamente dentro de un proceso; su procedencia y alcance depende en primer lugar de la organización judicial vigente en cada país y de sus códigos procesales que lo regulan.

2.2.3 Definiciones

Para tener una idea en cuanto al origen del término “Recurso”, se expondrán algunas definiciones:

2.2.3.1 Definición Etimológica

El término impugnación, proviene del latín *impugnare* y significa atacar, acometer y referido a una providencia, alude a reclamo o gravámenes (del latín *Gravari*) en contra de ella, los cuales, llevando una queja respecto de su

tenor o contenido, concluye con una instancia de declaración de nulidad, revocación o de modificación.

El término gravamen, etimológicamente significa tanto el perjuicio que deriva de un hecho cualquiera, como la queja o protesta que éste provoca, significando en materia procesal, en sentido genérico, el perjuicio que acarrea el pronunciamiento judicial con la protesta correspondiente, y más en concreto, el acto con que las partes interesadas impugnan la sentencia del juez por ser lesiva de su derecho, pidiendo a ese o a un superior a él, la reforma o la anulación de la misma.

Asimismo, la Real Academia de Lengua Española el término recurso, lo define como “vuelta de una cosa al lugar donde salió”. En el lenguaje común, implica un medio o vía para obtener algo. Para el léxico jurídico, los recursos son vías establecidas por la ley, para obtener, mediante la aclaración, integración, revocación, modificación, anulación y sustitución de resoluciones judiciales, un resultado apegado a derecho y que favorezca en su petición al recurrente.

2.2.3.2 Definición Doctrinaria

Vista la gama de definiciones etimológicas, se revisaran algunos conceptos sobre recurso, planteados por diferentes autores: Schonke, define recurso como el medio de someter una resolución judicial, antes de que adquiera el carácter de cosa juzgada, a un nuevo examen en una instancia superior.

Bacre lo define como actos jurídicos procesales que la ley otorga a la parte agraviada por una resolución judicial y mientras no haya adquirido fuerza de cosa juzgada, para que en el mismo proceso se subsanen los errores de

hecho y de derecho que lo perjudican, revocando, anulando, integrando o modificando, en todo o en parte, dicho decisorio, por parte del juez que la dictó o por un tribunal superior, previo examen de su acierto.

En el ámbito administrativo se remarcan dos definiciones: Guillermo Cabanellas: "Recurso administrativo: La reclamación que un particular, tratase de persona individual o abstracta, formula contra un acto o resolución de la administración pública y ante ella, para solicitar su reforma, revocación o nulidad. Cabe plantearlo ante el mismo órgano o funcionario que ha adoptado la medida o ha tomado una resolución en que se habla de recurso de reposición (o de reconsideración en términos un tanto neológicos y de cortesía excesiva), para que se deje sin efecto en grado mayor o menor, lo que se impugna; o el recurso Jerárquico unas veces tras el trámite previo anterior o expedito en ciertas circunstancias ante el superior.

En este régimen solamente después del silencio de la negativa total o de insuficiente rectificación, cabe el planteamiento por lo Contencioso administrativo, jurisdicción mixta, como su nombre revela, integrada por magistrados judiciales y representantes administrativos.

En términos generales, puede decirse que esos recursos son el de Reposición o Reconsideración, que se interpone ante la autoridad u organismo que haya dictado la resolución impugnada y el jerárquico, que se interpone ante el superior, dentro siempre de la vía administrativa y hasta agotarla.

Analizados los conceptos expuestos por los diferentes autores, se expone una definición general sobre el recurso, en el sentido de que es una herramienta procesal, concedida a las partes, para que cuando éstas se

sientan agraviadas por una resolución, puedan buscar la sustitución de todo o parte de una resolución administrativa, con el objetivo de respetar los derechos que hayan sido violentados.

Los recursos son vías establecidas por la ley, para obtener, mediante la aclaración, integración, revocación, modificación, anulación y sustitución de resoluciones judiciales, un resultado apegado a derecho y que favorezca en su petición al recurrente.

2.2.3.3 Fundamento del Derecho de Recurrir

Para empezar, recordemos que la impugnación forma parte de los Principios Fundamentales del Procedimiento (Principio de la impugnación), ya que es fundamental que todo acto del juez que pueda lesionar los intereses o derechos de una de las partes, sea impugnable, es decir que existe algún recurso contra él, para que se enmienden los errores o vicios en que se haya incurrido.¹⁷

Puede hablarse de un *derecho de recurrir*, cuya naturaleza es estrictamente procesal y que es uno de los varios que surgen de la relación jurídica procesal. Al decir de Devis Echandía “se trata de un derecho subjetivo de quienes intervienen en el proceso a cualquier título y condición, para que se corrijan los errores del juez, que le causan gravamen o perjuicio”. De lo anterior se deduce que el derecho a los recursos es un derecho de configuración legal, de modo que únicamente se puede hablar del derecho a recurrir en los términos en que el legislador lo haya establecido, sin que se limite este derecho a la mera interposición de los mismos, pues conlleva el

¹⁷ Hernando Devis Echandía, *Teoría General del Proceso* (Universidad Don Bosco, Buenos Aires, 1997), 73.

derecho al agotamiento de los recursos legalmente previstos una vez interpuestos a través de los causes previstos legalmente.

Además, es perfectamente legítimo que se condicione la admisibilidad y procedencia de los recursos a la concurrencia de determinados presupuestos procesales que, en consonancia con la jurisprudencia constitucional ya referida, deberían interpretarse en el sentido más favorable a las pretensiones del recurrente, por la aplicación directa del derecho a la tutela judicial efectiva.

2.2.3.4 Fundamento Constitucional

El derecho de recurrir es un derecho de naturaleza Constitucional, Procesal, atribuida a las partes que se consideren agraviadas por una resolución judicial; su fundamento lo podemos verificar en la Constitución al referirse que toda persona tiene derecho a la seguridad jurídica, a ser protegida en la conservación de sus derechos, a no ser discriminado y que se respete el principio de igualdad, a que se nos consagre la garantía de audiencia, otorgando al Órgano Judicial la facultad de imponer penas, expresando la certeza de la vigencia y la aplicación de la ley tanto en los gobernantes como en los gobernados, sin discriminación, ni parcialidad.

2.2.3.5 Motivos de Impugnación

En este apartado estudiaremos brevemente aquellos requisitos de los medios de impugnación que son importantes tanto para su procedencia así como para su admisibilidad. La procedencia de los medios impugnativos está condicionada a la concurrencia de determinados presupuestos procesales, es decir, de determinadas condiciones que son necesarias no solo para que

se admitan y sustancien sino también para que el tribunal competente pueda resolver las cuestiones suscitadas en los mismos. Se puede afirmar que “cada medio impugnativo tiene sus propios presupuestos especiales; pero existen algunos generales”.¹⁸

Para que los recursos sean admisibles, la sentencia debe contener un vicio o error, que a su vez violente el derecho de una de las partes y que con su interposición busquen la sustitución, modificación en todo o en parte de dicho decisorio; la doctrina Italiana los denomina y distingue como vicios de la actividad o del juicio del tribunal; en cambio la Legislación Española se refiere a ellos como infracción o error en el fondo o en las formas; pero en este caso los denominaremos con las expresiones latinas a saber.

2.2.3.5.1 Error in Judicando.

Es un error sobre el contenido o fondo del decisorio y puede consistir en la aplicación de una ley inaplicable, en la no aplicación de la ley que fuere aplicable o en la errónea aplicación de ella; tratándose de defectos por omisión, exceso, falsa errónea aplicación de reglas referentes a la relación sustancial que motiva el proceso.

En este caso lo afectado es el contenido, el fondo del derecho sustancial, la consecuencia de este error no afecta a la validez formal de la sentencia, la que desde ese punto de vista puede ser perfecta, sino a su propia justicia. Estos errores solamente son cometidos por el juzgador, puesto que es éste un vicio típico de la función jurisdiccional, consistente en resolver

¹⁸ Vécovi, “Los Recursos Judiciales impugnativos,” 40.

equivocadamente el litigio, es decir, realizar una sentencia injusta, constituyendo por ende un agravio.

2.2.3.5.2 Error in Procedendo

Este sería la desviación de los medios que señala el derecho procesal para la dilucidación del proceso, constituyendo los vicios de los procedimientos, las irregularidades que afectan a los diversos actos que componen el mismo.¹⁹ Los errores in procedendo, pueden ser cometidos por la administración pública y por las partes; este error compromete la forma de los actos, su estructura externa, su modo natural de realizarse. La sentencia fruto del error *in procedendo* constituye lo que se conoce en todos los órdenes del derecho con el nombre de nulidad.

2.2.4 Clasificación de los Recursos

Los recursos son medios técnicos mediante los cuales el Estado tiende a asegurar el más perfecto ejercicio de la función jurisdiccional. Aun con el más profundo cuidado de los jueces y tribunales de sujetarse al estricto cumplimiento de sus deberes, estos pueden incurrir en equivocaciones aplicando indebidamente la ley; de ahí que se haya reconocido desde siempre la necesidad de establecer medios adecuados para la reparación de los agravios e injusticias que pudieran inferirse con esas posibles equivocaciones, concediéndose, a quien se sienta perjudicado, facultad para reclamar aquella reparación, sometiendo la resolución judicial que produjo el agravio e injusticia a nuevo examen o revisión y enmienda, bien por el mismo

¹⁹ Véscovi, “Los Recursos Judiciales impugnativos,” 55.

juez o tribunal que la dicto, o por otros jueces o tribunales superiores, según los casos.

Los recursos judiciales se establecen para garantizar un doble interés: el de las partes, y el general o público, vinculado a la necesidad social de que la justicia se administre con el máximo acierto en los fallos. Tradicionalmente los recursos han sido clasificados atendiendo a tres criterios:²⁰

A) Por el órgano competente: Devolutivos y no Devolutivos. El segundo examen que implica la impugnación puede confiarse, bien al mismo órgano jurisdiccional que dictó la resolución que se impugna, bien a un órgano jurisdiccional distinto y superior. En el primer caso se habla de recursos no devolutivos y en el segundo de recursos devolutivos, existiendo entonces un órgano inferior y otro superior.

B) Por el ámbito del recurso: Ordinarios y Extraordinarios. Los recursos ordinarios entregan en toda su integridad a la actividad del órgano jurisdiccional que ha de resolverlos, la cuestión litigiosa. Los extraordinarios versan sobre la cuestión de Derecho (casación) o de hecho (revisión) y han de fundarse en motivos específicos, determinados para cada clase, previamente en la ley.

1. Ordinarios: Son aquellos recursos, en los que el objeto del litigio o cuestión litigiosa se discute y trata con toda la amplitud posible y en toda su extensión ante un mismo juez, o ante un juez o tribunal superior. Los recursos ordinarios generalmente admitidos son los de reposición, queja, suplica y apelación. Los recursos de reposición y suplica tienen como finalidad la

²⁰ Véscovi, "Los Recursos Judiciales impugnativos," 69.

modificación total o parcial de la resolución recurrida por el mismo órgano jurisdiccional que la ha dictado.

El de queja supone el requerimiento formulado a un tribunal superior para remover el obstáculo puesto por uno inferior a la tramitación de los recursos de apelación y casación. El recurso de apelación se propone obtener un nuevo examen y fallo de la cuestión debatida ante un órgano jurisdiccional, por otro distinto y jerárquicamente superior.

En relación al juez ad quo, los recursos son para reparar omisiones, errores o vicios de procedimiento (error in procedendo) o de juicio y que constituyen trámites comunes o medios de impugnación normales en contra de las decisiones judiciales (error in iudicando). Su característica es que buscan satisfacer el interés subjetivo de los litigantes, es decir la espera de una pronta y cumplida justicia en el caso. También tienen por objeto el examen de las cuestiones de hecho y de derecho de las resoluciones judiciales.

En El Código Tributario Según el Art. 188 inc. 2. establece la firmeza de las resoluciones, manifiesta “en materia de recursos en lo pertinente se estará a lo dispuesto en la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos. El fallo que resuelve el recurso de apelación se tendrá por definitivo en sede administrativa.”

Debido a que el Tribunal de Apelación, conoce únicamente del recurso de apelación, por ende las resoluciones definitivas que se establecen en el Código Tributario admitirán únicamente Recursos de Apelación, ya que este procede solamente contra los actos, acuerdos y resoluciones de carácter definitivo; dictadas por autoridades administrativas correspondientes. Por lo tanto, según el Art. 129 del Reglamento del Código Tributario, establece que

son definitivas todas aquellas resoluciones establecidas por la Administración Tributarios, de forma oficiosa que se establezcan es sede administrativas relacionadas a las resoluciones liquidadoras de impuestos o de imposiciones de multas, siempre y cuando no se haya interpuesto un recurso de apelación, se declare inadmisibile el recurso, se dicte un fallo que resuelva el recurso de apelación.

De igual forma en la LGMT en su art. 123²¹ establece el recurso disponible en los casos que el mismo expresa; siendo este el recurso de apelación y que literalmente se enuncia de la siguiente manera: *Art. 123.- De la calificación de contribuyentes, de la determinación de tributos, de la resolución del Alcalde en el procedimiento de repetición del pago de lo no debido, y de la aplicación de sanciones hecha por la administración tributaria municipal, se admitirá recurso de apelación para ante el Concejo Municipal respectivo, el cual deberá interponerse ante el funcionario que haya hecho la calificación o pronunciada la resolución correspondiente, en el plazo de tres días después de su notificación.*

2. *Extraordinarios:* Son los que se dan en algunos juicios y contra especiales resoluciones para discutir el error de hecho o el de derecho. Los recursos extraordinarios están expresamente señalados en la ley, y en éstos el tribunal superior está limitado a conocer prácticamente del que haya sido o de los que hayan sido invocados. Dentro de las características de éstos, está el grado de libertad que tiene el quejoso para impugnar, estos recursos solo

²¹ “Art.123 de la Ley General Tributaria Municipal establece de la calificación de contribuyentes, de la determinación de tributos, de la resolución del Alcalde en el procedimiento de repetición del pago de lo no debido, y de la aplicación de sanciones hecha por la administración tributaria municipal, se admitirá recurso de apelación para ante el Concejo Municipal respectivo, el cual deberá interponerse ante el funcionario que haya hecho la calificación o pronunciada la resolución correspondiente, en el plazo de tres días después de su notificación”

son aptos para impugnar determinados vicios que la ley indica al concederlos. En este caso sería recurrir a la Sala de lo contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia mediante el proceso que la Ley de Jurisdicción Contencioso Administrativo regule.

Los recursos extraordinarios se diferencian de los ordinarios no solo por el objeto del que versan, sino también por la calidad del órgano competente para resolverlos, que en los extraordinarios es siempre el Tribunal o Corte Suprema. Los recursos extraordinarios son los de casación y de revisión.²²

C) Por el contenido del pronunciamiento que es objeto del recurso. Existe un tercer criterio de clasificación, que no suele utilizarse pero que clarifica tanto como los anteriores. Se trata de distinguir entre recursos procesales y recursos materiales; distinción que parte también de otra previa, referida a resoluciones procesales y resoluciones materiales.

1) Recurso Procesal: en todos los supuestos en que una resolución no se pronuncia sobre la pretensión, esto es, sobre el objeto del proceso en sentido estricto, estamos ante una resolución meramente procesal, y el recurso que se admita sobre la misma, perseguirá únicamente la adecuación de lo decidido a la norma procesal, lo que se resolverá normalmente en la nulidad de la resolución, más que en una modificación de la misma, por lo que puede hablarse de recurso procesal.

2) Recurso Material: cuando la resolución procede a aplicar normas materiales, que sirven para decidir sobre el objeto del proceso, es decir sobre la estimación o desestimación de la pretensión interpuesta por el actor,

²² Vicente Carabantes, *Tratado histórico, filosófico de los procedimientos judiciales en materia civil según la nueva Ley de Enjuiciamiento* (Madrid, Gaspar y Loig, 1856), 455.

estamos ante una resolución material y los recursos contra ella se dirigirán a obtener otra resolución en la que se modifique la impugnada.

2.2.5 Finalidad

Al definir los medios de impugnación se ha dicho que son instrumentos para atacar resoluciones que causen agravio a una de las partes del proceso o bien a un tercero cuyo interés se ve afectado, de lo anterior se infiere su fin fundamental: “intentar la modificación o anulación de una resolución”.

Así, los medios de impugnación son, pues, aquellos medios por los que quien es parte en el proceso pretenden un nuevo examen de las cuestiones fácticas o jurídicas resueltas en una resolución “que le resulta perjudicial, a fin de que sea modificada o sustituida por otra que le favorezca, o anulada”²³

2.2.6 Efectos de los recursos.

Se diferencian dos tipos de efectos:

1. Efectos que se deducen de la simple interposición del recurso.
2. Efectos que se deducen de la decisión del recurso.

Entre los primeros efectos encontramos que sólo la interposición de los recursos interrumpe la producción de la cosa juzgada, por lo que la resolución no es firme.

²³ Montero Aroca, “*Los Recursos en el Proceso Civil*,” 78.

En segundo lugar produce efectos devolutivos que deben resolver el recurso del tribunal superior. Puede producir también efectos suspensivos: la ejecución de la sentencia queda suspendida hasta que se decida el recurso.

Normalmente cuando se dice en la ley que un recurso puede originar o que se plantea en ambos efectos es que dichos recursos producen al mismo tiempo efecto suspensivo y devolutivo. Si el recurso no prospera, la nueva resolución confirmará la resolución que se ha recurrido que por tanto se convierte en firme y ejecutable. El segundo efecto es que si el recurso tiene efecto, el tribunal dictará una resolución que sustituirá total o parcialmente la resolución recurrida y la segunda resolución es lo que sería objeto de ejecución (la resolución recurrida).²⁴

2.3 Enfoque Doctrinario del Proceso de Liquidación Oficiosa de Impuestos.

2.3.1 Definición.

La legislación tributaria, en especial el Código Tributario, no define el concepto de "liquidación de oficio del tributo" o "liquidación tributaria"; simplemente se refiere a dicho término en el Capítulo III como una potestad de la Dirección General y los supuestos de su procedencia. Así, el profesor José María Lago Montero al referirse al acto de liquidación señala "que éste consiste en determinar la deuda que se debe satisfacer como consecuencia de haberse ejecutado el hecho imponible"²⁵ El Proceso de Liquidación Oficiosa, es un procedimiento administrativo en el cual el sujeto pasivo que

²⁴ Manuel María Diez, *Manual de Derecho Administrativo* (Editorial Plus Ultra. Buenos Aires, 1979), 495.

²⁵ Andrea Amatucci, *Tratado de Derecho Tributario* (Editorial Temis, S.A., 2001), 388.

es el contribuyente, se ve afectado en el ámbito pecuniario cuando el ente competente que realiza la determinación. Una vez que la Administración conoce (ya sea porque el contribuyente declare o por que la Administración investigue) de la existencia de un hecho imponible, pone en marcha el procedimiento de liquidación que concluye con la declaración de la existencia de una deuda tributaria, estableciendo su cuantía y haciéndola exigible.

La liquidación de oficio de impuesto surge como consecuencia del procedimiento encaminado a la determinación final del impuesto adeudado por un contribuyente, y comprende la individualización del sujeto obligado, sea este persona natural o jurídica, el tipo de tributo a pagar y el período que comprende, así como la relación de los fundamentos de hecho y de derecho que la sustentan.²⁶

Según Sainz de *Bujanda*, el procedimiento de liquidación oficiosa puede verse desde dos puntos de vista: como un procedimiento administrativo y como un acto administrativo; y al respecto opina que “la diferencia entre el procedimiento liquidatario y el acto de liquidación, surge pues, en primer término, como distinción entre el todo y la parte.

La liquidación, entendida en sentido amplio, se traduce en un procedimiento administrativo (el de liquidación tributaria) compuesto por una serie de actos y operaciones. No obstante, jurisprudencialmente, la Sala de lo Contencioso–Administrativo de la Corte Suprema de justicia²⁷ sostiene “...que la

²⁶SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO REF.72-T-2002. *El demandante pretende que se declare ilegal la resolución emitida por la Dirección General de Impuestos internos, mediante el cual determino de oficio el impuesto sobre la renta, correspondiente al ejercicio fiscal dos mil uno; y su posterior confirmación por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de aduanas.*

²⁷ En sentencia de las quince horas y cinco minutos del veintiocho de junio de dos mil seis, referencia 89 – t – 2004.

liquidación oficiosa de un impuesto es el acto administrativo tributario en virtud del cual la Dirección General de Impuestos Internos, por medio de funcionario competente declara la existencia de una deuda tributaria, la liquida y la hace exigible, satisfechos los requisitos que versan sobre impugnaciones en vía administrativa o judicial”.

2.3.2 Naturaleza Jurídica de la Determinación Oficiosa.

Sobre el tema de la Naturaleza jurídica de la Determinación Oficiosa, existen diversas corrientes que tratan de explicarla.

2.3.2.1 Administrativa.

La Determinación de Oficio tiene carácter administrativo, que se manifiesta cuando el organismo recaudador la fórmula, sin conocimiento de parte, de modo que aunque le sean requeridos elementos al responsable, no cabe la posibilidad de que éste formule alegaciones antes de que se emita; es decir, antes del dictado de la Determinación no se aplica el principio de contradicción, audiencia o bilateralidad.²⁸

2.3.2.2 Determinativa.

Esta corriente establece que la Naturaleza Jurídica de la determinación de Oficio es de carácter determinativa; es decir que existe la obligación tributaria, pero que esta para ser de carácter efectivo debe de ser establecida para que se dé su conocimiento y de igual forma su liquidación.

²⁸ Manuel Jara Cristi, *Manual de Derecho Administrativo* (Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 1948), 46.

2.3.2.3 Constitutiva.

Esta corriente establece que la obligación tributaria es de carácter constitutivo, es decir, que lo que le da vida a la obligación es la determinación. Afirman que no basta que se cumpla el presupuesto de hecho previsto por la ley para que nazca la obligación de pagar tributos. Para ello es necesario un acto expreso de la administración que establezca la existencia de la obligación en cada caso y que precise su monto, antes de la determinación sólo puede haber actos preparatorios o una relación jurídica pre-tributaría, pero la deuda sólo se constituye y es exigible a partir del acto administrativo de la determinación.

Los principales exponentes de esta tesis, partiendo de la doctrina alemana, distinguen entre tributos instantáneos (inmediatos) o "sin imposición" (poseen un presupuesto simple) y tributos de eficacia diferida (con un supuesto de hecho complejo, de formación sucesiva). En los primeros basta la realización del presupuesto de hecho para pagar la deuda, no siendo la determinación un momento imprescindible de la relación tributaria; con relación a los últimos el acto determinativo es constitutivo de la obligación tributaria.²⁹

Se requiere de un acto expreso de la Administración Tributaria, para establecer la existencia y precisar el monto de la obligación tributaria, y a partir de ese momento el débito tributario se constituye y deviene exigible; de esta manera vinculan el origen de la obligación tributaria con la actividad administrativa de liquidación o determinación en el hecho generador de la misma. En síntesis, la obligación tributaria no nace hasta tanto no se produzca el acto de determinación.

²⁹ Nicola, D'amati, *Derecho Tributario, Teoría y Crítica* (Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1989), 201.

2.3.2.4 Declarativa

Según esta tesis, la determinación de la obligación tributaria consiste en el acto o en la serie de actos necesarios para la constatación y valoración tributarias de los varios elementos constitutivos del débito tributario (presupuestos materiales y personales, base imponible o de cálculo), con la consiguiente aplicación de la tarifa y la concreta determinación cuantitativa de la deuda tributaria.

De acuerdo con GIULIANI el núcleo central de esta teoría consiste en lo siguiente: la obligación tributaria surge en el momento en que se verifica el presupuesto legislativamente previsto, esto es, al concurrir los dos factores que la determinan: la norma legislativa y la verificación empírica del presupuesto. Por consiguiente, la determinación de la obligación tributaria no la constituye ni la hace existir, pero sí la hace cierta, líquida y exigible, al permitir la cuantificación final del débito tributario. Como corolario de lo anterior, la obligación tributaria nace al producirse el supuesto de hecho previsto en la ley, es decir, independientemente de toda actividad de la Administración Tributaria. Por ello, esta postura doctrinal es la más consecuente con el carácter ex lege de la obligación tributaria, pues ni el contribuyente ni la administración tributaria pueden constituir una obligación nacida por imperio de la ley.

Por lo anterior, para establecer con claridad la naturaleza jurídica de la determinación, es menester partir de la naturaleza jurídica de la obligación tributaria. En doctrina se le considera como una obligación ex lege, cuya fuente inmediata es la ley en conexión con un determinado hecho jurídico (hecho generador o imponible previsto por la norma tributaria). Le corresponde al Estado, ejerciendo su potestad tributaria, transformar, por

intermedio del legislador, en hechos generadores aquellas situaciones o acontecimientos socioeconómicos considerados más idóneos para la exacción del tributo, respetando, claro está, los límites constitucionales.³⁰

2.3.2.5 Mixta.

Esta corriente es la que establece la existencia de la obligación tributaria antes de ser determinada, pero con la determinación de la obligación se complementa, ya que sabe cuál es su monto, manifestando que en algunos casos ni siquiera se tiene conocimiento de la obligación. En El Salvador, la obligación tributaria nace con el hecho generador del tributo y la determinación es un acto que indica cual será el montón de esa obligación, lo cual significa que la naturaleza jurídica de la determinación tributaria es de carácter determinativo, ya que el acto tributario debe producirse para hacer posible la recaudación de impuestos.

³⁰ Silvia Kuri de Mendoza y otros, *Manual de Derecho Financiero* (Centro de Investigación y Capacitación, Proyecto de Reforma Judicial, El Salvador, 1993), 37.

CAPITULO III.

EL PROCESO DE LIQUIDACIÓN OFICIOSA DE IMPUESTOS MUNICIPALES.

3.1 Generalidades.

La Administración Tributaria Municipal, tiene como función realizar un diagnóstico de los datos o cifras que son presentadas por los contribuyentes a efecto de verificar que dichos datos o cifras son reales, en atención a esto, podemos afirmar que una de las potestades más importantes que el legislador le ha atribuido a la autoridad encargada de aplicar las normas tributarias Municipales, es la de verificar el cumplimiento que de dichas normas hagan los contribuyentes y responsables a efecto de establecer, entre otras cosas, si se han ingresado al fisco la correcta cuantía de la obligación tributaria.³¹

Todas las personas dentro de una determinada comunidad, tienen el deber de contribuir al sostenimiento del gasto público, pero en caso de que no se decreta la existencia de hechos que, de acuerdo a la ley, dan origen al nacimiento de una obligación tributaria no declarada por el contribuyente, entonces, cobra operatividad otra de las potestades fundamentales otorgadas al funcionario, la cual es la de determinar la obligación tributaria del contribuyente. La jurisprudencia salvadoreña, manifiesta que la legislación tributaria no ha definido el concepto de liquidación tributaria, por lo que partiendo del sentido usual del término liquidación dentro del ámbito

³¹ Edwin Lemus Avendaño, *“De la Impugnación de las Resoluciones Tributarias emitidas por la Alcaldía Municipal de San Salvador en los Procesos de Fiscalización que violentan los Derechos de los Administrados”* (tesis de grado, Universidad de El Salvador, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, San Salvador, El Salvador, 2005), 127.

tributario y de los caracteres que la especifican, debe entenderse como un acto de la Administración Tributaria Municipal, en virtud del cual determina la cuantía de una obligación pecuniaria derivada de la relación jurídico-tributaria con el municipio, produciendo como efecto primordial la exigibilidad de dicha obligación a cargo del sujeto pasivo.³²

Los procedimientos tributarios tienen una gran importancia para la realización correcta de los principios tributarios y un carácter imprescindible para la aplicación de los tributos. Es necesario que no solo el establecimiento de los tributos se haga conforme a los principios tributarios, sino también que los procedimientos coadyuven a la realización de los mismos a través de sus propios principios. Los procedimientos tributarios, como ya se ha dicho, tienen un carácter imprescindible y esto es así porque la Administración actúa a través de ellos, constituyéndose en cause y garantía para los sujetos pasivos y los acreedores tributarios.

Hay que aclarar que todo procedimiento tributario ha de gestionarse, entendiéndose por gestionar el “realizar todos los actos conducentes para la satisfacción del acreedor en los términos exactos establecidos por la ley”. Una vez que la Administración conoce la existencia de un hecho imponible, pone en marcha el procedimiento de liquidación que concluye con la declaración de la existencia de una deuda tributaria, estableciendo su cuantía y haciéndola exigible. De esta forma es que se da paso al procedimiento de liquidación tributaria que puede definirse como “una actividad de aplicación de normas públicas que tiene como finalidad

³² SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO; Ref. 49-2006; San Salvador, a las quince horas con dos minutos del día veintitrés de abril de dos mil diez. “La liquidación oficiosa de un tributo es el acto administrativo tributario en virtud del cual la Dirección General de Impuestos Internos, por medio de funcionario competente declara la existencia de una deuda tributaria , la liquida y la hace exigible, satisfaciendo los requisitos que versan sobre impugnaciones en vía administrativa o judicial.

cuantificar la obligación de los obligados tributarios”, esta actividad tributaria supone la aplicación de normas jurídicas y con ello la interpretación de las mismas, de integración en algunos casos y de calificación de hechos y situaciones jurídicas.

Dicha competencia es desarrollada mediante procedimientos y actos administrativos con los que se persigue fundamentalmente establecer en cada caso concreto, la cuantía exacta del impuesto, lo que presupone comprobar en qué medida ha tenido lugar la realización del Hecho Generador y las circunstancias y sujetos que han concurrido en su realización, y obtener consecuentemente los ingresos que se derivan de su realización. Dicho procedimiento se encuentra regulado en el Título IV De la Administración Tributaria Municipal, Capítulo III Liquidación de Oficio del Art. 106 LGTM.

3.2 Constitución

Según lo expresa la Constitución de la Republica, cada una de las municipalidades puede crear, suprimir y modificar tasas y contribuciones en su municipio correspondiente.³³ El artículo 205 de la Constitución de la República expresa que “ninguna ley ni autoridad podrán eximir ni dispensar del pago de las tasas y contribuciones” del pueblo en el municipio al que habita puesto que es una obligación del contribuyente pagar las tasa municipales cuando es un cobro debido por los servicios que presta la municipalidad. Cuando se tiene una deuda con la Municipalidad el contribuyente debe de cancelarla puesto que ninguna ley ni autoridad están

³³ Constitución de la Republica de El Salvador, 20 de diciembre de 1983, Diario Oficial 234, Tomo 281, Fecha 16 de diciembre de 1983, establece “ninguna ley podrá eximir ni dispensar el pago de las tasas y contribuciones municipales”,

facultados para dejar sin efecto el cobro de las tasa y tributos municipales con forme a ley cuando estén autorizados las Alcaldías mediante publicación en el Diario Oficial. La Administración Tributaria Municipal, debe actuar con estricto sometimiento a la Constitución y de igual forma aplicar las leyes tributarias en sometimiento a esta, de no ser ajustadas las leyes tributarias a su letra o a su espíritu, cabe requerir la declaración de inconstitucionalidad en el caso concreto.

La constitución estatuye principios generales de derecho relativos a la libertad, igualdad, etc. Que ninguna ley tributaria puede desconocer. Las normas constitucionales establecen una delimitación al poder tributario.

3.3 Procedimiento de Fiscalización

El procedimiento para la determinación de oficio de la obligación tributaria tiene su génesis en la facultad fiscalizadora de la Administración Tributaria Municipal, contemplada en el artículo 82 LGTM, el cual establece las diligencias previas a realizar para dar paso al procedimiento aludido.³⁴

Bajo una continuidad adecuada, previo al procedimiento de determinación de oficio de la obligación tributaria (Art. 106 LGTM), es necesario que la Administración Tributaria Municipal notifique al contribuyente la orden de control, inspección, verificación e investigación; los periodos o ejercicios, impuestos y obligaciones a controlar, verificar, inspeccionar e investigar; y la designación de un auditor que efectúe materialmente la diligencia, tal y como lo dispone el artículo 82 LGTM.

³⁴ Sentencia pronunciada por la Sala de lo Contencioso Administrativo, de 5-XII-2000, dictada en proceso bajo referencia 111-R-99.

Lo anterior encuentra su lógica en dos puntos trascendentales:

A- En la necesidad de la Administración de valerse de personas que por su profesión u oficio sean expertos capaces de determinar contablemente el correcto cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los ciudadanos;

B- Para evitar persecuciones innecesarias en contra de los administrados, quienes se verán amenazados en sus derechos.

Posteriormente, al cumplimiento de sus deberes, el auditor designado procederá a emitir informe sobre los puntos investigados, lo cual podrá servir a la Administración para dar inicio a un procedimiento administrativo de determinación de oficio de las obligaciones tributarias, en el cual se deberán respetar todas y cada una de las garantías de los ciudadanos, asegurándoles, entre otros, su derecho de defensa según el Art. 82 inciso primero, segunda parte LGTM.³⁵

³⁵Art. 82 Ley General Tributaria Municipal, D.L. N° 86, del 17 de octubre de 1991, publicado en el D.O. N° 242, Tomo 313, del 21 de diciembre de 1991- la administración tributaria municipal tendrá las facultades de control, inspección, verificación e investigación de contribuyentes o responsables a fin de que unos y otros cumplan con las obligaciones establecidas en esta ley, así como leyes y ordenanzas de creación de tributos municipales, sus reglamentos y normas de aplicación. el procedimiento para la realización del control, inspección, verificación e investigación es el conjunto de actuaciones que la administración tributaria municipal realiza con el propósito de establecer el cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones tributarias municipales para determinar la auténtica situación tributaria de los sujetos pasivos, independientemente de si han presentado o no su correspondiente declaración tributaria. dicho procedimiento inicia con la notificación de la orden de control, inspección, verificación e investigación, firmada por el funcionario competente, la cual se denomina auto de designación de auditor en el que se indica entre otras cosas, la identidad del sujeto pasivo, los períodos o ejercicios, impuestos y obligaciones a controlar, verificar, inspeccionar e investigar, así como el nombre del auditor o auditores que realizarán ese cometido y, finaliza, con la emisión del correspondiente informe de auditoría por parte del auditor o auditores designados al caso, el cual deberá ser debidamente notificado al sujeto pasivo y servirá de base para iniciar el procedimiento establecido en el artículo 106 de la presente ley.

Si la Administración determina el posible incumplimiento de obligaciones tributaria (Art. 105LGTM), entonces procede a dar paso al procedimiento de determinación de oficio de la obligación tributaria,³⁶ contemplado en el Art. 106 LGTM, el cual inicia con la notificación y transcripción al contribuyente de las observaciones y cargos que tuviere en su contra incluyendo las infracciones que se le imputen. El informe de auditoría deberá ser notificado de forma íntegra al administrado por cuanto es necesario que este conozca los puntos en él contenidos y que pudiesen dar origen a cargos contrarios a sus intereses, todo en aras de potenciar el derecho de defensa y la garantía de audiencia. Se denota que el resultado de esta sanción de verificación y control, y la posible iniciación de un procedimiento de determinación de oficio del impuesto llega finalmente a una resolución que puede incidir negativamente la esfera patrimonial del administrado, por lo tanto es primordial que este pueda ejercer su defensa sobre los mismos.

3.4 Procedimiento de Liquidación Oficiosa de Impuestos Municipales.

3.4.1 Definición.

En el ordenamiento legal tributario Municipal salvadoreño pese a su importancia no aparece una definición concreta del Procedimiento de Liquidación de Oficio, por ello se hace necesario profundizar el análisis del concepto, para dejar claro la forma de aplicación de dicha institución jurídica. Según la doctrina se entiende por Procedimiento de Liquidación “La serie de actos dirigidos a la concreta determinación cuantitativa de la deuda tributaria” El Procedimiento de Liquidación de Oficio de los Impuestos, consiste en una

³⁶ Sentencia pronunciada por la Sala de lo Contencioso Administrativo, de 28-2-2000 en proceso bajo referencia 57B-98

labor administrativa, atribuida según la LGTM en su artículo 105; a la Administración Tributaria Municipal.

3.4.2 Competencia.

El ente encargado de la ejecución del procedimiento de liquidación oficiosa de impuestos son las municipalidades, por medio del funcionario competente. Las resoluciones, por medio de las cuales se liquide de oficio un impuesto, emitidas por la administración tributaria municipal se consideran impugnables en sede administrativa ante el consejo municipal de la alcaldía.

3.4.3. Procedencia.

De conformidad al Art. 105 LGTM, existen tres causales que habilitan la instrucción del procedimiento de determinación de oficio de la obligación tributaria y únicamente cuando sucedan los supuestos de hecho previstos por la norma, se podrá dar inicio al procedimiento administrativo antes aludido. La liquidación de oficio del tributo procederá mediante resolución razonada en los siguientes casos:

1. *La Primera de las Causales* referidas establece que procede la determinación de oficio del tributo “*cuando el contribuyente o responsable hubiere omitido presentar declaraciones estando obligado a hacerlo, o hubiere omitido el cumplimiento de la obligación a que se refiere el Art. 108 LGTM.*”³⁷ Esto significa que cuando no procede declaración del sujeto pasivo ni sea necesaria la determinación de la administración tributaria, una vez se

³⁷Art. 108 de la Ley General Tributaria Municipal D.L. N° 86, del 17 de octubre de 1991, publicado en el D.O. N° 242, Tomo 313, del 21 de diciembre de 1991.

produzca el hecho generador, los contribuyentes o responsables procederán al cumplimiento de la obligación respectiva, sin perjuicio de las facultades de verificación y control de dicho cumplimiento que competen a la administración tributaria municipal. En el caso que no se hayan presentado declaraciones juradas, la Administración Tributaria procederá a determinar de oficio la materia imponible o el quebranto impositivo, en su caso, y a liquidar el gravamen correspondiente en forma directa.

Cuando la Administración Tributaria Municipal no ha percibido el pago de los tributos municipales por parte de los contribuyentes, la municipalidad actuara conforme a lo establecido en los Art. 105 y 108 LGTM; en la cual esta procederá a enviar estados de cuenta a los administrados, los cuales cuantifican todos los periodos que se reportan como adeudados, esperando que los sujetos pasivos procedan a integrar el pago requerido, sin embargo, cuando el contribuyente no ha cancelado los tributos municipales, la Administración debe aplicar el Art. 105 Ord. 1 LGTM, y dar inicio al procedimiento de determinación de oficio del tributo municipal. Caso contrario, estaría violando la garantía del debido proceso legal, pues con el Estado de Cuenta se encuentra determinado de oficio y sin procedimiento previo la obligación tributaria municipal, por lo que dicho documento hace las veces de la resolución que establece el Art. 106 Ord. 7 LGTM³⁸, y como tal, es apelable, esto último se corrobora con lo dispuesto en el segundo inciso del Art. 123 LGTM cuando expresa que “Cuando de las situaciones previstas

³⁸ Art. 106 PROCEDIMIENTO PARA LA DETERMINACIÓN DE OFICIO.- La determinación de oficio de la obligación tributaria municipal, estará sometida al siguiente procedimiento:
6º Al vencer los plazos para la recepción de pruebas, la administración tributaria municipal deberá, en un plazo de quince días, determinar la obligación tributaria; cuando el caso fuere de mero derecho, el plazo para determinar dicha obligación, comenzará a contarse una vez que el contribuyente o responsable formule su alegato de descargo.
Cuando se hubiere comprobado que se ha cometido una contravención, la administración tributaria municipal, podrá en el acto de determinación de la obligación tributaria, imponer la sanción que corresponda;

en el Art. 108 de la presente ley, surja la emisión de mandamientos de ingreso, el contribuyente o responsable también podrá interponer recurso de apelación”.

2. *La Segunda Causal* que habilita la instrucción del procedimiento de determinación de oficio del tributo municipal es la contenida en el Art. 105 Ordinal segundo LGTM, el cual expresa que es procedente iniciarlo “*Cuando la administración tributaria municipal tuviere dudas razonables sobre la veracidad o exactitud de las declaraciones presentadas, o no se agregan a éstos, los documentos anexos exigidos*”.³⁹

Para interpretar de forma adecuada el término duda razonable, es necesario realizar una interpretación normativa coherente, lo cual de pie a dos soluciones complementarias entre sí:

La Primera de las Soluciones aludidas nos remite a lo contemplado en el Art. 102 LGTM, (Determinación mediante declaración), por cuanto es en este caso cuando la determinación de la obligación la realiza el sujeto pasivo, siendo coherente que pudiese surgir duda en la Administración sobre el contenido de la declaración, lógicamente la duda razonable debe referirse estrictamente a la declaración; de lo contrario, habría una inconsistencia de la norma por constituirse una competencia ilimitada, pues bastaría que la Administración Tributaria adujere cualquier tipo de duda para proceder a la determinación de oficio, sin importar que la duda goce de razonabilidad o no. Por lo que se puede afirmar que una interpretación adecuada nos obliga a realizar una integración normativa que brinde coherencia al ordenamiento, lo

³⁹Art. 105 de la Ley General Tributaria Municipal del 5 de diciembre 1991, publicado en el diario oficial número 242 , tomo 313 del 21 de diciembre de 1991,

que nos lleva a afirmar que el Art. 105 Ord. 2 LGTM, encuentra aplicabilidad cuando la determinación del tributo la realiza el sujeto pasivo.

La Segunda Solución tiene su base en el procedimiento de fiscalización contemplada en el Art. 82 inciso primero, segunda parte, LGTM, en el cual el informe de auditoría determina que existen inconsistencias entre lo declarado y los hallazgos de la fiscalización, pudiendo la Administración fundamentar la duda razonable sobre las declaraciones, teniendo indicios que lo consignado en tales declaraciones no es conforme a la realidad, siendo procedente llevar a cabo el procedimiento establecido en el Art. 106 LGTM. En este caso son varios supuestos por los que se puede activar la iniciación del procedimiento de liquidación oficiosa, pudiendo ser: cuando la declaración presentada y la documentación complementaria ofreciere dudas sobre su veracidad o exactitud, es decir, no merece fe en cuanto a los datos consignados a causa de ciertas discordancias con la apreciación objetiva de la realidad económica de los Sujetos Pasivos. Debemos entender que existe la posibilidad que el contribuyente por error o intencionalmente puede presentar datos alterados o incorrectos sobre la información requerida en la declaración respectiva, así como alterar la documentación complementaria que da soporte a los datos consignados en la misma.⁴⁰

3. *La Tercera Causal* que habilita la instrucción del procedimiento de determinación de oficio del tributo municipal concurre “*cuando el contribuyente no llevare contabilidad estando obligado a ello la misma LGTM,*

⁴⁰Art. 90.-de la Ley General Tributaria Municipal OBLIGACIONES DE LOS CONTRIBUYENTES, RESPONSABLES Y TERCEROS- Los contribuyentes, responsables y terceros, estarán obligados al cumplimiento de los deberes formales que se establezcan en esta Ley, en leyes u ordenanzas de creación de tributos municipales, sus reglamentos y otras disposiciones normativas que dicten las administraciones tributarias municipales, y particularmente están obligados.

u otro ordenamiento legal o no la exhibiere al serle requerida, o la que llevara no reflejare su capacidad económica real”

Lo anterior sitúa al contribuyente en el incumplimiento de los deberes formales del sujeto pasivo contenidos particularmente en el Art. 90 LGTM, ya sea por omisión, o bien porque la documentación presentada carezca de veracidad por no reflejar su capacidad económica real. El Código de Comercio⁴¹ en sus artículos 435 al 455 obliga al comerciante llevar contabilidad debidamente organizada, así mismo el Código Tributario retoma dicha obligación y establece además la obligación de llevar registros especiales, en sus artículos 139 al 143.

La Contabilidad debe ser llevada conforme a los métodos generalmente aceptados por la técnica contable apropiados para el negocio de que se trate en libros autorizados en legal forma, la cual debe complementarse con libros auxiliares de cuentas necesarias y respaldarse con la documentación legal que sustente los registros, que permitan establecer con suficiente orden y claridad los hechos generadores de los tributos establecidos en las respectivas leyes tributarias, las erogaciones, estimaciones y todas las operaciones que permitan establecer su real situación tributaria; debiendo los Sujetos Pasivos exhibirla al funcionario competente que la Administración Tributaria designe en caso de que ésta requiera examinarla o verificarla; así mismo, los Sujetos Pasivos están obligados a llevar con la debida documentación registros especiales para establecer su situación tributaria.

Además están obligados a presentar o exhibir las declaraciones, balances, inventarios físicos, tanto los valuados como los registrados contablemente

⁴¹Código de Comercio Art., 435 al 455, Pág. 89 a la 92, Decreto Legislativo N°: 671, Diario Oficial: 140 Tomo 228, Fecha: 31/06/1970.

con los ajustes correspondientes si los hubiere, informes, documentos, activos, registros y demás informes relacionados con hechos generadores de los impuestos. Al permitir que se examine la contabilidad, registros y documentos, determinar la base imponible, liquidar el impuesto que le corresponda, cerciorarse de que no existe de acuerdo a la ley la obligación de pago del impuesto, o verificar el adecuado cumplimiento de las obligaciones establecidas en esta Ley General o en las leyes tributarias respectivas. En general, a dar las aclaraciones que le fueren solicitadas por aquélla, como también presentar o exhibir a requerimiento de la Administración Municipal dentro del plazo que para tal efecto le conceda, los libros o registros contables exigidos en esta Ley y a los demás que resulten obligados a llevar de conformidad a otras leyes especiales.

El incumplimiento de dichas obligaciones, por parte de los Sujetos Pasivos, es una causal que da origen a la liquidación oficiosa del impuesto. La administración tributaria municipal necesita ejercer su facultad de verificación y control para determinar la concurrencia de tales supuestos, lo cual lleva a afirmar que previo al inicio del procedimiento de liquidación de oficio de la obligación tributaria municipal, debe instruirse el proceso de fiscalización al que hace alusión el artículo 82 LGTM⁴², pues se constituye en el único medio

⁴²Art. 82.- la administración tributaria municipal tendrá las facultades de control, inspección, verificación e investigación de contribuyentes o responsables a fin de que unos y otros cumplan con las obligaciones establecidas en esta ley, así como leyes y ordenanzas de creación de tributos municipales, sus reglamentos y normas de aplicación. el procedimiento para la realización del control, inspección, verificación investigación es el conjunto de actuaciones que la administración tributaria municipal realiza con el propósito de establecer el cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones tributarias municipales para determinar la auténtica situación tributaria de los sujetos pasivos, independientemente de si han presentado o no su correspondiente declaración tributaria. dicho procedimiento inicia con la notificación de la orden de control, inspección, verificación e investigación, firmada por el funcionario competente, la cual se denomina auto de designación de auditor en el que se indica entre otras cosas, la identidad del sujeto pasivo, los períodos o ejercicios, impuestos y obligaciones a controlar, verificar, inspeccionar e investigar, así como el nombre del auditor o auditores que realizarán ese cometido y, finaliza, con la emisión del correspondiente informe

previsto para que el municipio pondere la concurrencia de alguno de los supuestos contenidos en el Art. 105 LGTM.

3.4.4 Métodos para la Determinación Oficiosa de los Impuestos.

Para poder desarrollar este apartado, empezaremos por establecer que la determinación en término general es considerada como: una fijación, señalamiento de términos o límites y señalamiento de plazo. Con base en lo anterior, se establece que la Determinación oficiosa del impuesto, es el acto o el conjuntos de actos que son originados por la administración, particulares o de ambos en conjunto, con el fin de que se establezca en cada caso particular la configuración del presupuesto de hecho, la medida de los hechos imponibles y el alcance cuantitativo de la obligación. La ley al describir el nacimiento de una obligación, la vincula a la realización de hechos por parte del sujeto pasivo es decir que se tendrá que establecer un proceso para buscar la existencia y medida de la obligación para que se establezca la determinación del impuesto. El proceso de determinación tiene como objetivo principal, buscar adecuar voluntariamente la conducta del contribuyente, a la corrección voluntaria de las declaraciones.

La Administración Tributaria, de acuerdo a la doctrina, puede utilizar tres métodos al momento de determinar el impuesto, siendo estos los siguientes:⁴³

de auditoría por parte del auditor o auditores designados al caso, el cual deberá ser debidamente notificado al sujeto pasivo y servirá de base para iniciar el procedimiento establecido en el artículo 106 de la presente ley.

⁴³Algunas líneas doctrinarias consideran que las bases para la liquidación de oficio han de ser solamente dos: sobre base cierta y sobre base presunta; por otro lado, algunos autores, entre ellos la Dra. Catalina García Vizcaíno, consideran que han de ser de tres tipos: sobre base cierta, sobre base presunta y finalmente sobre base mixta. De la misma manera lo establece nuestra legislación.

1. Base Cierta.
2. Base Presuntiva o Estimación de Oficio.
3. Base Mixta.

La doctrina tiene a bien establecer que la determinación oficiosa del impuesto procederá de acuerdo a las Base Cierta y Base presuntiva, no dejando de lado, la Base Mixta, la cual es reconocida por nuestra legislación. Las bases a que se refiere el citado artículo eran las bases utilizadas de forma exclusiva para la liquidación del Impuesto al Valor Agregado hasta antes de la vigencia del Cód. Tr., teniendo variaciones en cuanto al Impuesto sobre la Renta, pero que a partir de la nueva normativa, las bases se generalizan para todos los impuestos internos.

3.4.4.1 Base cierta.

La Determinación del método sobre base cierta se establecerá por el conocimiento cierto de la materia imponible, y será obligatoria cuando el contribuyente lleve en forma legal sus libros.⁴⁴

Artículo 184.- la liquidación de oficio podrá realizarse a opción de la administración tributaria, según los antecedentes de que disponga, sobre las siguientes bases:

- a) sobre base cierta, tomando en cuenta los elementos existentes que permitan conocer en forma directa el hecho generador del impuesto y la cuantía del mismo, sirviéndose entre otros de las declaraciones, libros o registros contables, documentación de soporte y comprobantes que obren en poder del contribuyente;
- b) sobre base estimativa, Indicial o presunta, en mérito a los hechos y circunstancias que, por relación o conexión normal con el hecho generador del impuesto permitan inducir o presumir la cuantía del impuesto; y,
- c) sobre base mixta, es decir, en parte sobre base cierta y en parte sobre base estimativa, Indicial o presunta. a este efecto la administración tributaria podrá utilizar en parte la información, documentación y registros del contribuyente y rechazarla en otra, lo que deberá ser justificado y razonado en el informe correspondiente.

⁴⁴ Art. 184 Código Tributaria) sobre base cierta, tomando en cuenta los elementos existentes que permitan conocer en forma directa el hecho generador del impuesto y la cuantía del

Sobre ésta, deben considerarse los elementos existentes que permitan conocer en forma directa y concreta el hecho generador del impuesto y la cuantía del mismo, debe de haber una apreciación objetiva de la realidad económica de los sujetos pasivos, sirviéndose para ello las declaraciones, libros o registros contables, documentación de soporte y comprobantes que obren en poder del contribuyente.⁴⁵

Según Catalina García Vizcaíno en la determinación sobre base cierta, la Administración Tributaria dispone de los elementos necesarios para conocer, directamente y con certeza, tanto la existencia de la obligación tributaria como su magnitud; no interesa de donde provienen los elementos (responsables, terceros o investigación fiscal).

Se toman en consideración todos aquellos elementos materiales y concretos que permitan una apreciación objetiva de la realidad económica de los sujetos pasivos, que permita conocer en forma directa el Hecho Generador (la percepción de una renta) y la cuantía de ese hecho fáctico, es decir, de esa realidad económica y jurídica que permite establecer la base sobre la cual debe recaer el quantum de la obligación, o sea, la medida de la carga tributaria que debe soportar el Sujeto Pasivo en virtud de los supuestos normativos realizados; basándose en las propias declaraciones del contribuyente y en los registros que conforme a la Ley está obligado a llevar, como lo es la contabilidad formal, registros especiales, comprobantes de cualquier naturaleza y cualquier elemento objetivo en poder del contribuyente.

mismo, sirviéndose entre otros de las declaraciones, libros o registros contables, documentación de soporte y comprobantes que obren en poder del contribuyente.

⁴⁵José María, Martín, *Derecho Tributario Procesal* (Madrid, España, 1987), 59.

Se trataría de completar o de suplir las cifras consignadas en la declaración y en la contabilidad mediante datos y antecedentes obtenidos por otras vías, como pudieran ser compulsas a terceros, como declaraciones de clientes y proveedores del Sujeto Pasivo. La inspección o investigación tributaria se realiza mediante el examen de las declaraciones, de los libros, de documentos, asientos de contabilidades principales y auxiliares, así como la inspección de bienes y otros elementos en poder del contribuyente que coadyuven a determinar la veracidad de lo declarado por este.

En la inspección de los tributos se podrá utilizar los medios que se consideren convenientes, tales como la revisión de las declaraciones del contribuyente por cualquier tributo (Declaraciones de IVA, Renta, Pago a Cuenta, Retenciones a Terceros, Transferencia de Bienes Raíces, Impuestos Específicos y Ad Valorem, Formularios Aduaneros); la contabilidad del Sujeto Pasivo, retenedor u obligado tributario, comprendiendo tanto los registros y soportes contables como los justificantes de las anotaciones realizadas y las hojas previas o accesorias de dichas anotaciones, así como los contratos y documentos con trascendencia tributaria resulta de una Determinación de Oficio Directa y por conocimiento certero de la materia imponible, esto se da cuando el Fisco se dispone de todos los elementos que se relacionan con el presupuesto del hecho, respecto a la magnitud económica de las circunstancias comprendidas en él. Cuando la Administración Tributaria dispone de todos los elementos necesarios para conocer directamente y con certeza la existencia tanto de la obligación tributaria como de su magnitud.

3.4.4.2 Base Presuntiva o Estimación de Oficio.

En mérito a los hechos y circunstancias que, por relación o conexión normal con el Hecho Generador del impuesto permitan inducir o presumir la cuantía

del impuesto. Este segundo tipo de determinación es practicado por la Administración Tributaria mediante el conocimiento de elementos indirectos que le permiten presumir la significación económica del hecho imponible.⁴⁶

Este tipo de Base aplica cuando el Fisco se encuentra imposibilitado a obtener los elementos ciertos, o no existen elementos contundentes dentro de la organización del contribuyente, para poder así, conocer con exactitud si la obligación tributaria existe o cuál es su dimensión pecuniaria. Es decir que aplicara el método de Determinación sobre Base Presunta cuando por parte de la Administración Tributaria se carezcan de elementos que le permitan conocer con exactitud, la magnitud de la materia imponible, es partiendo de lo anterior, que se utilizará el método indiciario o indirecto, de carácter excepcional y de aplicación subsidiaria.

Al faltar las características de certeza y exactitud del método de base cierta, se da pie a que sea el Fisco quien determine la obligación tributaria, de acuerdo al régimen de las presunciones, originando el mayor grado de probabilidad posible al que pueda arribarse en el caso concreto. A ésta base se le conoce también como Base Estimativa, Indicial o Presunta. Esta base, se radica básicamente en elementos subjetivos que, por su naturaleza son de más grande dificultad en su comprobación en razón de que se enfatiza a elementos presuntivos que pueden inducir a una errónea apreciación de la realidad económica de los sujetos pasivos.⁴⁷

⁴⁶Art. 184 Código Tributario) Sobre base estimativa, Indicial o presunta, en mérito a los hechos y circunstancias que, por relación o conexión normal con el hecho generador del impuesto permitan inducir o presumir la cuantía del impuesto;

⁴⁷La Administración Tributaria debe utilizar hechos que razonablemente permitan inferir con cierto grado de certeza, la verdadera magnitud de la materia imponible; se funda en los hechos y circunstancias conocidos que, por su vinculación o conexión normal con las que las leyes respectivas prevén como hecho imponible, permitan inducir en el caso particular la existencia y medida del mismo, las circunstancias consideradas por la LGTM para practicar

Se funda básicamente en elementos subjetivos que, por su naturaleza son de más grande dificultad en su comprobación, en razón de que se enfatiza a elementos presuntivos que pueden inducir a una errónea apreciación de la realidad económica de los Sujetos Pasivos. Seguidamente se hará un análisis en forma global de las disposiciones legales pertinentes, ya que estas toman en consideración métodos presuntivos e indiciales para determinar la capacidad contributiva de los contribuyentes del impuesto, auxiliándose de presunciones legales y de derecho. En el caso de las presunciones legales la mención de la Ley es simplemente enunciativa, de manera que los índices que se consignan pueden ser modificados, complementados, o sustituidos por otros, a condición de que los medios elegidos por el fisco tengan vinculación o conexión normal con las circunstancias del caso; con lo cual se alude evidentemente, a las prácticas y usos del comercio.

Los indicios deben ser razonables y no responder apreciaciones puramente subjetivas del funcionario interviniente; la elección de los indicios básicos y del procedimiento a emplear en la determinación de oficio, no debe ser discrecional, pues una determinación impositiva válida implica un método adecuado, indicios representativos para el caso particular y congruencia en los resultados, debiéndose desechar las presunciones cuando la contabilidad no ha sido impugnada.

Las circunstancias que autorizan la liquidación de oficio frecuentemente son la falta de presentación de la declaración o que la presentada adolezca de errores evidentes, la falta de contabilidad, sobre todo si el afectado es comerciante y tanto más si realiza negocios en gran escala, pero también si

la determinación de oficio deben guardar relación con el hecho imponible, no deben ser tomadas en forma aleatoria o arbitraria y deben tener sustento estadístico.

tal contabilidad es deficiente y merece reparos de orden técnico; ya que las anotaciones de los libros contables no dispensan de otros elementos de prueba. También es causal que justifique el procedimiento que se analiza, si el contribuyente lleva un doble juego de contabilidad y el fisco ha podido comprobar cifras ocultas en la declaración jurada y producto de documentación reservada.

Los indicios, los cuales en materia tributaria son los indicadores o datos que le sirven al Fisco, cuando no existe declaración jurada de cualquier tipo de impuesto. Por medio de los indicios, el Fisco consigue información o datos que el sujeto del impuesto, está obligado a proporcionar o no lo ha dado; una vez el Fisco cuenta con la información, podrá imponer el impuesto respectivo, ya que dichos indicios revelaran la real capacidad contributiva de dichos sujetos, también encontramos las llamadas presunciones que por su naturaleza o calificación jurídica, se denominan legales, de derecho. El Cód. Tr. hace mención de los dos tipos de presunciones, siendo el Art.191 el encargado de abordar las Presunciones Legales y el Art.192 las Presunciones de Derecho⁴⁸.

El Art.191 Cód. Tr., hace referencia a las presunciones legales expresando: “se presume el hecho que se deduce de ciertos antecedentes o circunstancias conocidas. Si estos antecedentes o circunstancias que dan motivo a la presunción son determinados por éste Código o las leyes tributarias, la presunción se llama legal”.

⁴⁸**Artículo 191 Presunciones Legales.**- Se presume el hecho que se deduce de ciertos antecedentes o circunstancias conocidas. Si estos antecedentes o circunstancias que dan motivo a la presunción son determinados por este Código o las leyes tributarias, la presunción se llama legal.

Artículo 192 Presunciones de Derecho.- Si por expresión de este Código o de las leyes tributarias se establece que se presume de derecho, se entiende que es inadmisibles la prueba contraria, supuestos los antecedentes o circunstancias.

El Código Civil también regula las presunciones legales y de derecho, dichas presunciones se establecen en el Art.45 expresando: “se dice presumirse el hecho que se deduce de ciertos antecedentes o circunstancias conocidas”, clasificándolas a la vez en Presunción Legal que es la determinada por la ley permitiendo prueba en contrario, y en Presunción de Derecho para la cual es inadmisibles prueba contraria.⁴⁹ La Administración Tributaria debe utilizar hechos que razonablemente permitan inferir cierto grado de certeza, la verdadera magnitud de la materia imponible.

3.4.4.3 Base mixta.

En la legislación salvadoreña, además de las bases citadas, utiliza también la base mixta; de acuerdo al Art.184 C.Tr. la cual se considera que es la más justa y equitativa de las bases anteriores, ya que es el resultado de la aplicación de la base cierta y la presuntiva, a este efecto la administración tributaria podrá utilizar en parte la información, documentación y registros del contribuyente y rechazarla en otra, lo que deberá ser justificado y razonado en el informe correspondiente. Por ejemplo, un contribuyente importa mercadería de otros países, este presenta la póliza y factura en los que constan las cantidades de mercaderías y el valor de estas, con la documentación presentada la aduana procede a la fijación cuantitativa del importe a pagar, así como los impuestos correspondientes.

En este ejemplo el sujeto pasivo es el que aporta los datos solicitados por la Administración Tributaria; pero quien fija el importe a pagar es el Órgano Fiscal y no el Sujeto Pasivo. Es decir, en parte sobre base cierta y en parte sobre base estimativa, Indicial o presunta.

⁴⁹ Las presunciones legales y de derecho que regula el Código Civil, serán aplicadas supletoriamente a las del Código Tributario.

A este efecto la Administración Tributaria podrá utilizar en parte la información, documentación y registros del contribuyente y rechazarla en otra, lo que deberá ser justificado y razonado en el informe correspondiente. Ésta a diferencia de la anterior, puede considerarse como más justa y equitativa, ya que es una conformación o resultado de la aplicación de la base cierta y base presuntiva, donde no solo se analizarán documentos y registros, sino también otros elementos que conjugados adecuadamente pueden dar resultados justos que no afecten el derecho de propiedad de los contribuyentes.⁵⁰

3.4.5 Procedimiento.

Una vez que la administración tributaria municipal verifica el cumplimiento de alguno de los supuestos de establecido en el Art. 105 LGTM por parte del contribuyente, esto permite la habilitación de la instrucción del procedimiento de determinación de oficio de la obligación tributaria. Y tal como lo establece el Art. 106 Ord. 1, procede a las siguientes etapas:

3.4.5.1 Notificación y Plazos

Luego de identificado el informe de auditoría (Art. 82 LGTM), y habiendo determinado la Administración la concurrencia de alguno de los supuestos previstos en el Art. 105 LGTM, como primer acto debe notificar al contribuyente sobre las observaciones o cargos que tuviere en su contra.

El contribuyente contara con quince días prorrogables (Art. 106 ordinal 2 LGTM) para formular y fundamentar sus descargos, cumplir con los

⁵⁰ Santiago Cañenguez Montano, *Ensayo Crítico sobre El Código Tributario de El Salvador* (San Salvador, 2002), 82.

requerimientos que se le hicieren y ofrecer las pruebas pertinentes. Este plazo se instaura primordialmente para procurarle al interesado el momento procesal oportuno para que ofrezca su defensa. Aun y cuando el artículo 106 ordinal segundo LGTM, contempla la posibilidad de la Administración pueda efectuar requerimiento al sujeto pasivo del tributo, esto no debe interpretarse como una habilitación para que en esta etapa la Administración Tributaria Municipal, ejerce la facultad de modificación y control, pues el momento procesal oportuno concluido.

Lo anterior es así porque en esta etapa el Administrado tiene la oportunidad de defenderse, pero para tal efecto debe conocer previamente y a cabalidad cualquier tipo de señalamiento o imputación que se le atribuye; por lo que no es viable que la Administración continúe investigando, ya que esta inhibida a efectuar nuevos señalamientos e imputaciones. El objeto del procedimiento⁵¹, queda establecido en el informe de auditoría y en el auto que da inicio al procedimiento no pudiendo este variar a posteriori para no afectar el derecho de defensa y de seguridad jurídica del ciudadano.

3.4.5.2 Apertura a Prueba

Una vez transcurrida la contestación establecida en el Art. 106 ordinal 2 LGTM, se abre un plazo de prueba por quince días en los cuales el administrado deberá presentar la prueba ofrecida, y la Administración podrá ordenar de oficio o a petición de parte la práctica de otras diligencias (Art. 106 LGTM). Este periodo con el que cuenta el contribuyente, es una clara oportunidad de defensa, que es garantizado en el Art. 11 de la Constitución. Si el contribuyente o responsable no formula y fundamenta sus descargos, o

⁵¹Sobre esto recae el procedimiento, y es la base para iniciar la determinación de Oficio.

no cumple con los requerimientos que se le hicieren, o no presente y ni ofrece pruebas dentro del plazo señalado a que se refiere el ordinal dos de este artículo caducara su derecho a presentarla posteriormente (Art. 106 ordinal 4 LGTM).

3.4.5.3 Valoración de la Prueba.

Una vez terminado el periodo de prueba la Administración Tributaria Municipal procederá a hacer una valoración de los elementos probatorios o argumentos planteados por el contribuyente, y la idoneidad, de estos se establecerá de conformidad a la existencia de los actos que establezcan las leyes tributarias y a falta de éstas las del derecho común, con el fin de emitir con posterioridad un informe.

Dicho informe podrá contener una relación que consista en:

1. Los argumentos planteados por el contribuyente o responsable según el caso.
2. Valoración de los argumentos vertidos, en función de las pruebas aportadas por el sujeto pasivo.
3. Los hallazgos que se confirman, o se desvirtúan parcial o totalmente.
4. La conclusión a que se ha llegado de acuerdo a la valoración de las pruebas presentadas, que contendrá los ajustes, detallando las cantidades respectivas y la incidencia que ha tenido en la determinación del impuesto o resultados, según la investigación. Vencido el plazo probatorio, la Administración contara con quince días para determinar la obligación

tributaria e imponer sanciones, si se hubiese cometido una contravención (Art. 106 ordinal 6 LGTM).

3.4.5.4 Determinación de la obligación tributaria.

Una vez concluidas las actuaciones antes referidas, es La Administración Tributaria Municipal la encargada de dictar la resolución, mediante la cual procede a liquidar de oficio el impuesto que corresponda, o en su caso, a sobreseer al sujeto pasivo que en la generalidad de casos no lo hace, debiendo de motivar su fallo de conformidad a las reglas que establece el 106 de la LGTM la cual debe ser notificada al interesado para que pueda hacer uso de su derecho de recurrir en caso de no estar conforme, ante el Concejo Municipal respectivo, el cual deberá interponerse ante el funcionario que haya hecho la calificación o pronunciada la resolución correspondiente, en el plazo de tres días después de su notificaciones según lo establece el artículo 123 de la LGTM.⁵²

Si manifestare su conformidad con las observaciones y cargos, la Administración Tributaria Municipal procederá a efectuar el acto de determinación y dejar constancia de la conformidad; y el contribuyente, por su parte, hacer efectivo el pago que establece el artículo 105 ordinal 5 LGTM, no existiendo la posibilidad de entablar un recurso posterior. En caso contrario, si el interesado muestra desconformidad de la resolución emitida, éste posee el derecho de recurrir, lo cual es habilitado por el Art. 123 LGTM, en la que se establece que el interesado podrá interponer recurso de apelación sobre dicha resolución.

⁵² De suceder lo contrario, es decir que el contribuyente no haga uso de su derecho o sea confirmada la resolución tanto en las instancias administrativas como jurisdiccional, la resolución emitida adquiere la calidad de firmeza.

3.4.5.5 Resolución de la Administración Tributaria Municipal

El acto administrativo que ponga fin al procedimiento deberá observar estrictamente los requisitos contenidos en el Art. 106 ordinal 7 LGTM, de esa resolución, procede interponer el recurso de apelación contemplado en el Art. 123 LGTM para seguir su procedimiento respectivo. La resolución emitida por la administración tributaria municipal, deberá cumplir los requisitos siguientes según el Art. 106 ordinal 7 LGTM:

- 1) *Lugar y Fecha;*
- 2) *Individualización del organismo, funcionario que resuelve y contribuyente*
- 3) *Determinación del tributo de que se trate y período impositivo*
- 4) *Calificación de las pruebas y descargos;*
- 5) *Razones y disposiciones legales que fundamentan la determinación;*
- 6) *Especificación de cantidades que correspondan en forma individualizada*
- 7) *Orden de emisión del mandamiento de ingreso que corresponda;*
- 8) *Orden de la notificación de la determinación formulada;*
- 9) *Firma del o los funcionarios competentes.*⁵³

⁵³Art. 106 ordinal 7 de la Ley General Tributaria Municipal del 5 de diciembre 1991, publicado en el diario oficial número 242 , tomo 313 del 21 de diciembre de 1991,

CAPITULO IV.

LOS MEDIOS DE IMPUGNACIÓN DE LAS RESOLUCIONES EMITIDAS POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA MUNICIPAL EN EL PROCESO DE LIQUIDACIÓN OFICIOSA DE IMPUESTOS MUNICIPALES.

4.1 Generalidades.

En el sistema de Derecho Público salvadoreño coloca a la Administración, en una posición jurídica de superioridad en relación al ciudadano gracias a la atribución de determinadas potestades y privilegios.

Una característica importante en el régimen administrativo puro es que los actos administrativos gocen de presunción de legitimidad y sean ejecutorios *per se*, es decir, que la misma administración pueda ejecutarlos por sí y ante sí o hacerlos efectivos aun de forma forzosa que es la llamada prerrogativa de auto tutela.

En El Salvador, ni en la Constitución ni en las leyes secundarias le otorgan a la Administración dicho privilegio de forma genérica; es por eso, en respeto al principio de legalidad la regla general es que la entidad administrativa deba necesariamente acudir ante los tribunales ordinarios a hacer efectivo el acto administrativo correspondiente.

La constitución expresa que se puede hacer uso de los recursos existentes como en el caso de la Liquidación de Oficio del cobro indebido⁵⁴ de los

⁵⁴ Constitución de la Republica de El Salvador, establece “Toda persona tiene derecho a dirigir sus peticiones por escrito, de manera decorosa, a las autoridades legalmente

tributos municipales, se puede hacer uso del Recurso de Apelación cuando el contribuyente se encuentre en inconforme del pago que tiene pendiente con las Municipalidades, pero si se prueba que el contribuyente tiene la obligación de pagar las tasas y tributos municipales los tendrá que pagar mediante sentencia firme.

De esta manera, el Art. 18 de la Constitución de El Salvador, establece la base legal del recurso de apelación, expresando lo siguiente: “*Art. 18.- Toda persona tiene derecho a dirigir sus peticiones por escrito, de manera decorosa, a las autoridades legalmente establecidas; a que se le resuelvan, y a que se le haga saber lo resuelto.*” Es así como surge la importancia de los recursos en materia de la LGTM, pues contempla expresamente la presunción de legalidad de los actos administrativos en su artículo 75.

En consecuencia, si el contribuyente no está de acuerdo con el acto administrativo por medio del cual se le determina el tributo municipal o duda de su legalidad, habrá de asumir la carga de impugnarlo a través del recurso de apelación que es el único recurso previsto por la LGTM en su artículo 123 para impugnar la resolución emitida por la Unidad Tributaria Municipal dentro de este proceso, siendo indispensable para habilitar la acción contenciosa administrativa.

A continuación, se analiza puntualmente y de forma cronológica, según el orden en que ha de agotarse por parte del contribuyente, los medios de impugnación en que puede acudir en los casos que perciba un agravio en sus pretensiones o la posible vulneración de sus derechos en cada una de las etapas ejecutadas.

establecidas; a que se le resuelvan, y a que se le haga saber lo resuelto. ”, 20 de diciembre de 1983, Diario Oficial 234, Tomo 281, Fecha 16 de diciembre de 1983

4.2 El Recurso de Apelación.

4.2.1 Definición.

La apelación, según Arrieta Galleos se define como: “Apelación o alzada, es el recurso concedido a un litigante que ha sufrido agravio por la sentencia del Juez inferior, para reclamar de ella y obtener su revocación por el Juez superior”. La Corte Suprema de Justicia sostiene que “La apelación de actos administrativos, constituye un recurso ordinario mediante el cual, a petición del administrado, el funcionario, órgano o ente superior jerárquico a aquél que emitió el acto que se adversa, conoce del mismo a fin de confirmarlo, modificarlo o revocarlo.”⁵⁵

La finalidad de este recurso es “que el tribunal inmediato superior revea la resolución dictada por el inferior, a efecto de revocarla o modificarla, al considerar el recurrente errónea la hermenéutica desplegada o la apreciación de los hechos o de la prueba”. Una vez definido el recurso de apelación, conviene desarrollar el procedimiento en vía administrativa ante la administración tributaria municipal.

4.2.2 Procedencia de la Apelación.

El recurso de apelación procede contra aquellas resoluciones contentivas de liquidación de oficio del impuesto o de imposición de multas, emitidas por la administración tributaria municipal tal y como lo establece el Art. 123 LGTM, lo cual, se expresa de la siguiente forma:

⁵⁵ Líneas Jurisprudenciales de la Corte Suprema de Justicia.
<http://www.jurisprudencia.gob.sv/Lnmateria.htm> consultada el 02 de noviembre de 2008 a las 16:15 hrs.

“Art. 123.- De la calificación de contribuyentes, de la determinación de tributos, de la resolución del Alcalde en el procedimiento de repetición del pago de lo no debido, y de la aplicación de sanciones hecha por la administración tributaria municipal, se admitirá recurso de apelación para ante el Concejo Municipal respectivo, el cual deberá interponerse ante el funcionario que haya hecho la calificación o pronunciada la resolución correspondiente, en el plazo de tres días después de su notificación.”⁵⁶

De igual forma, siempre en relación a la procedencia del recurso de apelación, haciendo una breve analogía de las leyes y dado que poseen procedimientos similares, el código municipal en su Art. 137 Inc. primero, establece que el recurso de apelación procede de las resoluciones del alcalde o del funcionario delegado dentro de los tres días hábiles siguientes a su notificación.

4.2.3 Competencia

El ente competente, para conocer y tramitar el recurso de apelación, es el Concejo Municipal respectivo. Es decir, en la municipalidad que se emitió la resolución de determinación de impuestos según lo establecido en el Art. 123 LGTM. Asimismo, cabe mencionar que según establece esta misma disposición legal, el recurso de apelación se interpondrá ante en el funcionario que haya hecho la calificación o haya pronunciado la resolución correspondiente, pero quien conocerá del mismo será el Consejo Municipal.

De igual forma, el código municipal en su Art. 137 Inc. 1 y 2 establece que el ente competente para conocer y tramitar del recurso de apelación es el consejo Municipal, con la diferencia que interpuesto el recurso de apelación,

⁵⁶Ley General Tributaria Municipal, Diario Oficial. N° 242, Tomo N° 313, Pág. 33, Fecha: 21 de Diciembre 1991.

el alcalde dará cuenta al concejo en su próxima sesión, quien designará a uno de sus miembros o algún funcionario para que lleve la sustanciación del recurso y lo devuelva oportunamente para resolver.

4.2.4 Plazo para Recurrir.

El plazo para la interposición del recurso de apelación otorgado por la ley de tres días después de notificado la resolución emitida por el funcionario de la municipalidad. Esto según lo establecido en el Art. 123 LGTM. Una vez transcurrido el plazo y el contribuyente no interpuso dicho recurso, esta resolución se declara firme. De igual forma se regula el plazo en el código Municipal, dado que dicha ley en el Art. 137 Inc. Primero, confiere como plazo para recurrir dentro de los tres días hábiles siguientes a la notificación de la resolución.

4.2.5 Requisitos y Formas del Recurso

El recurrente debe tomar en consideración para interponer el recurso de apelación ante la administración tributaria municipal, lo siguiente:

1. Identificar y de ser posible agregar la resolución emitida por la Administración competente, según el caso: liquidación de impuesto o imposición de multa.
2. Considerar que dispone de tres días después de notificado la resolución emitida por el funcionario de la municipalidad, contados a partir del día siguiente al de la notificación que le efectuó la Administración competente.
3. El escrito en original y copia debe ir dirigido al Consejo Municipal.

4.2.6 Contenido del Escrito.

El recurrente al momento de presentar escrito de interposición de la apelación deberá tener en cuenta lo siguiente:

1. El escrito deberá ser dirigido Consejo Municipal
2. El recurrente, persona natural o jurídica, deberá consignar su NIT o NRC, según corresponda.
3. Deberá hacer relación de la resolución que impugna, mencionando la clase de impuesto a que se refiere.
4. El recurrente antes de interponer el recurso, deberá cerciorarse que la resolución con que no está conforme, admite apelación.
5. Expresar puntualmente las razones de hecho y de derecho en que apoya sus agravios o razones de inconformidad.
6. Por disposición legal, debe señalar lugar para recibir notificaciones.
7. Lugar y fecha del escrito.
8. Indicar y enumerar los documentos que acompañan el escrito.
9. Firmar escrito de interposición del recurso.

4.2.7 Trámite del Recurso de Apelación.

El Art. 123 LGTM establece la forma de tramitar el recurso de apelación. Y expresa lo siguiente:

“Dicho recurso se tramitará de la forma siguiente:

Interpuesto el recurso, el funcionario resolutor lo admitirá en ambos efectos, emplazará al recurrente para que, en el término de tres días, comparezca ante el Concejo Municipal a hacer uso de sus derechos, a quien remitirá las diligencias originales. Si el apelante dejare transcurrir el término del

emplazamiento sin mostrarse parte, el Concejo Municipal declarará desierto el recurso. Si el apelante hubiere comparecido en tiempo, se le mandará oír dentro de tercero día, para que exprese todos sus agravios, presente la prueba instrumental de descargo y ofrezca cualquier otra prueba.

La prueba testimonial se tomará en cuenta si hubiere principio de prueba de otra naturaleza. Si el apelante ofreciere prueba distinta a la instrumental, el Concejo abrirá a prueba por ocho días para recibirla y recoger de oficio la que estime necesaria. Vencido el término probatorio o el de la audiencia de expresión de agravio, cuando no se diere la apertura a prueba, el Concejo, dentro del término de ocho días, pronunciará la resolución correspondiente.”⁵⁷

En base a lo anterior, podemos realizar un análisis del trámite establecido por la LGTM para este recurso.

El recurso de apelación debe interponerse para “ante el concejo” en el plazo de tres días después de notificada la resolución a recurrir, deberá interponerse ante el funcionario que dictó la resolución respectiva, quien debe limitarse a recibir el recurso, salvo la extemporaneidad, en ambos casos remitirlos al concejo.

La sola interposición del recurso suspende de forma automática la ejecución de acto administrativo según lo establece el Art. 123 Inc. 4 LGTM, es una consecuencia de la configuración del régimen de derecho administrativo salvadoreño.

⁵⁷Ley General Tributaria Municipal Diario Oficial. N° 242, Tomo N° 313, Pág. 33, Fecha: 21 de Diciembre 1991.

Si el apelante dejare transcurrir el término del emplazamiento sin mostrarse parte el concejo municipal declarara desierto el recurso, lo cual constituye un castigo a la falta de diligencia del apelante. La configuración del procedimiento es engorrosa y dilatoria, sobre todo en este paso de “mostrarse parte”, el cual no tiene ninguna utilidad práctica; por lo que en el recurso de apelación primero debe interponerse el mismo, luego mostrarse parte, y hasta en la tercera intervención del apelante en que tiene la oportunidad de expresar los agravios, por lo que se considera innecesario cubrir estas etapas, bastando un solo acto procesal para cubrir esas etapas; es decir con la interposición del recurso y en el mismo acto exponer agravios y ofrecer la prueba pertinente. Una de las razones por las que se consideran improcedente declarar desierto el recurso en esta etapa, es porque pueden existir violaciones a derechos y garantías constitucionales, un ejemplo sería la determinación de oficio del tributo municipal, sin la instrucción de un procedimiento previo.

El trámite de recurso de apelación⁵⁸ continúa si el apelante comparece en tiempo, se le manda a oír dentro del tercer día para que exprese todos sus agravios, presente la prueba instrumental de descargo y ofrezca cualquier otra prueba. Lo más conveniente sería concentrar las etapas anteriores en una sola, ampliando el plazo para interponer el recurso, lo cual ahorraría tiempo y recursos tanto para la administración central como para el administrado. En el 7 del Art. 123 LGTM, establece que la prueba testimonial se tomara en cuenta si hubiere principio de prueba de otra naturaleza, lo cual no tiene ningún sentido técnico por cuanto el recurso de apelación constituye

⁵⁸“El trámite del recurso de Apelación continúa si el apelante comparece en tiempo, se le manda a oír dentro del tercer día para que exprese todos sus agravios, presente la prueba instrumental de descargo y ofrezca cualquier otra prueba.”

una nueva etapa de conocimiento en la cual el juzgador deberá de pronunciarse sobre el fondo del asunto.

Dado que los motivos de la apelación también pueden atacar aspectos específicos del procedimiento como actuaciones arbitrarias que no consten en actas, para lo cual la prueba testimonial se vuelve un elemento indispensable para sustentar los extremos procesales. Si el apelante ofrece prueba distinta a la instrumental, se abrirá a prueba por ocho días para recibirla y recoger de oficio la que estime necesaria.

Vencido el término probatorio o el de la audiencia de expresión de agravios, cuando no se diere la apertura a prueba, el concejo dentro del término de ocho días, pronunciara la resolución correspondiente. En síntesis, podemos resumir de la forma siguiente la etapa administrativa y judicial que debe atravesar el contribuyente si decide impugnar la resolución:

En el caso que el contribuyente decida interponer el Recurso de Apelación de la resolución emitida por la Unidad Tributaria Municipal, ante el Consejo Municipal, este último le dará el trámite correspondiente, el cual dicho proceso finalizara con una resolución emitida por el Consejo Municipal, por la cual se podría confirmar, modificar o revocar la resolución emitida por la Unidad Tributaria Municipal.

Una vez recibida la notificación de la resolución del Recurso de Apelación, en caso que la resolución confirme la sanción y el contribuyente denote agravios e ilegalidades de fondo y forma de la resolución emitida en el respectivo proceso administrativo, puede optar por recurrir a la vía judicial a efectos de impugnar la resolución emitida por el Consejo Municipal, esto mediante la interposición de un recurso o acción ante la Sala de lo Contencioso

Administrativo con la finalidad de que le sean reparados los agravios ocasionados dentro del proceso administrativo debido a la inobservancia o la equivocada aplicación de la ley lo cual acarrea falencias jurídicas de forma y fondo en la sustanciación de la resolución del Recurso de Apelación emitido por el Consejo Municipal.

En esta instancia, la ley lo habilita para trasladar al plano judicial dicho caso mediante la acción judicial ante la Sala de lo Contencioso Administrativo dado que se ha agotado la vía administrativa según lo establece el Art.124 LGTM la cual exige como requisito que se haya agotado la vía administrativa, es decir con la resolución del Recurso de Apelación emitida por el Consejo Municipal.

Una vez agotado el Recurso de Apelación y el Procedimiento Contencioso Administrativo, en el caso que la Sala emita una sentencia que confirme la sanción impuesta en el proceso administrativo y el contribuyente aún no ve satisfecha su pretensión de modificación o revocación de la resolución emitida por el Consejo Municipal y considera que con ello se lesionan Derechos Constitucionales, el legislador plantea la posibilidad de recurrir de dicha resolución mediante el Amparo, ante la Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia,

Lo anterior en aras de la reparación de agravios bajo el fundamento jurídico de violaciones de Derechos Constitucionales, siendo esta la última instancia judicial a la que puede recurrir el contribuyente dentro del marco de la legislación nacional.

A continuación, se desarrolla la fase judicial que prosigue para el contribuyente si opta por recurrir de la resolución del Recurso de Apelación

emitida por el Consejo Municipal ante la Sala de lo Contencioso Administrativo y ante la Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia.

4.3 Medio de Impugnación en Sede Judicial.

Impugnar una actividad administrativa es refutar, contradecir, u oponerse a dicha acción u omisión que ha vulnerado derechos subjetivos o constitucionales de las personas sean naturales o jurídicas y que contravienen a la normativa legal aplicable. La normativa jurídica reconoce que todo acto administrativo se lo presume como legítimo, salvo estipulación en contrario, sin embargo esto no limita la posibilidad de impugnación ya que si una persona considera a su libre arbitrio que sus derechos han sido afectados y lesionados, puede interponer la impugnación en vía judicial, sin perjuicio de la aceptación o no de su reclamación por falta de sustentación legal, o de la resolución o sentencia que emita el órgano jurisdiccional competente. Cuando se cumple el presupuesto de la impugnación jurisdiccional dado por el agotamiento de la vía administrativa, en el caso del procedimiento de liquidación oficiosa a través de la apelación, y la pretensión del contribuyente no se ve satisfecha, la legislación ha contemplado la posibilidad de recurrir de la resolución firme de la DGII que ha sido apelada, por medio del procedimiento Contencioso Administrativo ante la Sala de lo Contencioso – Administrativo de la Corte Suprema de Justicia.

4.3.1 Alcance de la Jurisdicción Contencioso Administrativa.

Desde el momento que la Administración Pública (Administración Tributaria en nuestro caso), apoderada de privilegios exorbitantes, se relaciona con los particulares (personas naturales o jurídicas), los cuales gozan de garantías

específicas frente a sus actuaciones, se producirá también una jurisdicción específica, dirigida a controlar la actuación administrativa, y a garantizar el respeto de los derechos de los ciudadanos, llamada “*Jurisdicción Contencioso Administrativa*”.

Así, “una pretensión de Derecho Administrativo no podrá ser conocida por un órgano de un orden jurisdiccional distinto del contencioso – administrativo. Y el orden contencioso – administrativo no puede conocer de pretensiones atribuidas materialmente a otros órdenes jurisdiccionales distintos” En este sentido, el Art. 1 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa⁵⁹ dispone “*Erígese la jurisdicción contencioso administrativa como atribución de la Corte Suprema de Justicia. La potestad de juzgar y hacer ejecutar lo juzgado en esta materia corresponde a la Sala de lo Contencioso Administrativo*”. Consagrado además en el Art. 172 Cn.470 y el Art. 1 de la Ley Orgánica Judicial.

El Art. 2 LJCA únicamente establece que corresponde a la jurisdicción contenciosa administrativa el “*conocimiento de las controversias que se susciten en relación con la legalidad de los actos de la Administración Pública*”. A tenor literal de este precepto se diría que la jurisdicción contencioso administrativa es el fuero jurisdiccional específico de un concreto tipo o clase de sujetos: las Administraciones Públicas. Parece, pues, que el ámbito jurisdiccional se define en razón del sujeto y no del tipo de actividad realizada. Sin embargo, la interpretación sistemática del conjunto de la ley nos revela otra impresión, pues sobre esa primera delimitación subjetiva del ámbito competencial operan después dos tipos de puntualizaciones:

⁵⁹ D.L. No. 18, del 14 de Noviembre de 1978. D.O. No. 236, Tomo 261, del 19 de Diciembre de 1978.

En primer lugar, no son susceptibles de impugnación ante el orden contencioso – administrativo los actos que dictan las administraciones públicas con sujeción a normas no incardinadas en el derecho Administrativo, Art. 4 L.J.C.A.

En segundo lugar, corresponden al orden jurisdiccional contencioso– administrativo los actos materialmente administrativos dictados por poderes públicos distintos de la Administración Pública, como “los Poderes Legislativo y Judicial y los Organismos Independientes, en cuanto realizan excepcionalmente actos administrativos”, Art. 2 lit b) L.J.C.A. “Ambas actuaciones, una en más y otra en menos, nos revelan que el verdadero alcance de la jurisdicción contencioso administrativa no es erigirse en el fuero propio de las Administraciones Públicas, sino más bien conocer de todas las pretensiones jurisdiccionales que se encuentren fundadas en una determinada rama del Derecho: el Derecho Administrativo.

4.3.2 El Recurso Contencioso Administrativo.

De conformidad con los artículos 2 letra c, de la Ley Contenciosa Administrativa⁶⁰, y el artículo 124 LGTM, la resolución pronunciada por el Concejo Municipal, para resolver el recurso de apelación, es susceptible de ser impugnada en sede judicial, interponiendo la acción contenciosa administrativa. Dado que el procedimiento, que se instruye, en sede contenciosa administrativa, escapa a los fines del presente artículo, haciendo breves consideraciones sobre aspectos prácticos, atinentes a la impugnación

⁶⁰ Estable en la Ley LJCA Art. 2 Corresponderá a la jurisdicción contencioso administrativa el conocimiento de las controversias que se susciten en relación con la legalidad de los actos de la Administración Pública. Literal c) El Gobierno local.

de los actos administrativos, firmes en sede municipal, que determinan tributos.

En primer lugar, manifestar que la experiencia indica, que la gran mayoría de litigios judiciales, en esta materia se origina debido a la errónea interpretación y aplicación de las normas tributarias sustantivas y procedimentales. Asimismo, se ha detectado que la Administración Tributaria Municipal forma su criterio desde momentos anteriores a la instrucción de la fiscalización; razón por la cual, los procedimientos de determinación de oficio y la apelación misma suelen perder utilidad.

Lo anterior se comprueba cuando los municipios delegan a un miembro del Concejo Municipal, para que dirija la fiscalización y el procedimiento de determinación de oficio que confirma los presuntos hallazgos de la fiscalización y posteriormente, en el recurso de apelación ese mismo miembro del Concejo Municipal integra dicho ente para conocer del recurso. Dicha situación desemboca en una violación al artículo 16 de la constitución. Otro aspecto recurrente, es el cómputo de los plazos de prescripción.

En algunas ocasiones, los municipios pretenden determinar tributos municipales aduciendo que tienen quince años como plazo para efectuarlo, norma citando como norma habilitante el artículo 42 LGTM. Sin embargo, dicha norma hace alusión a la prescripción de deudas tributarias determinadas, y no a aquellas que están por determinarse.

Es el artículo 107 LGTM, el que dispone que la Administración tenga tres años para determinar tributos, y por ende, resulta ser esta la norma aplicable. Asimismo, suele ocurrir que la Administración omite llevar a cabo la fiscalización y control, y en muchos casos, también deja de lado la

instrucción del procedimiento de determinación de oficio, procediendo a determinar el mismo, sin respetar el debido proceso legal.

Lo anterior genera una causal de “Nulidad de Pleno Derecho” que habilita la interposición de contencioso administrativo, en los términos detallados en el artículo 7 inciso final LGTM. De igual forma la Administración Tributaria Municipal, en ocasiones aplica, el procedimiento previsto en el artículo 131 del Código Municipal, para instruir el recurso de apelación, siendo lo correcto aplicar el artículo 123 LGTM.

4.4 El Proceso Contencioso Administrativo.

4.4.1. Objeto

La declaratoria de legalidad de un acto administrativo constituye la pretensión del juicio Contencioso Administrativo y se resolverá en sentencia definitiva⁶¹.

4.4.2 Competencia.

De acuerdo a los Arts. 1 y 9 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, la Sala de lo Contencioso Administrativo es competente para conocer de las controversias que se susciten en relación a la legalidad de los actos de la Administración Pública (para el caso, Administración Tributaria)⁴⁴

⁶¹ Sentencia del día veinticinco de septiembre de mil novecientos noventa y ocho. Ref. 37-G-95.

⁴⁴ En este sentido la Sala de lo Contencioso Administrativo emitió las sentencias: del quince de diciembre de mil novecientos noventa y cinco, Ref. 26-H-94; del veintisiete de septiembre de mil novecientos noventa y cinco, Ref. 69-M-94; del diecisiete de febrero de mil novecientos noventa y nueve, Ref. 83-P-99

4.4.3 Procedencia.

Se conocerá en el Proceso Contencioso Administrativo las controversias que se susciten en relación con la legalidad de los actos de la Administración Pública, es decir, si el acto de liquidación oficiosa emitido por la Unidad Tributaria Municipal mediante el funcionario competente para ello, una vez agotado el recurso de apelación ante el Consejo Municipal, es legal o no. Recordemos agotada la vía administrativa para el caso en cuestión, en base al Art. 124 LGTM, de la resolución pronunciada por el Concejo Municipal, el interesado tiene las facultades para iniciar el procedimiento contencioso administrativo ante los funcionarios competentes.

Pero, ¿y en caso de *silencio administrativo* por parte de la Administración Municipal? En este sentido, el Art. 3 lit. b) LJCA dispone: “Hay denegación presunta cuando la autoridad o funcionario no haga saber su decisión al interesado en el plazo de sesenta días, contados desde la fecha de presentación de la solicitud”. El profesor Eduardo Gamero Casado se expresa al respecto del silencio administrativo: “...aunque la desestimación presunta de los recursos administrativos no se encuentre regulada expresamente por la ley, se le debe aplicar por analogía el mismo régimen, de modo que un recurso administrativo se entenderá desestimado si transcurren sesenta días desde su interposición sin que haya recaído resolución expresa, pudiendo el particular deducir la demanda contencioso administrativa en el plazo de sesenta días a partir de ese momento” En palabras de la Sala de lo Constitucional⁶²: “la figura del silencio administrativo surge como un medio de defensa del administrado frente a la pasividad y/o demora de la Administración.

⁶² Según la Sentencia 7-IX-99, Amp. 159-98.

En ese sentido, el silencio administrativo constituye una presunción legal ante la ausencia de una voluntad administrativa expresa; es decir, la Ley sustituye por sí misma esa voluntad inexistente, presumiendo que a ciertos efectos, dicha voluntad se ha producido con un contenido, bien negativo o desestimatorio, bien positivo o estimatorio. Y es que, la Administración está obligada a pronunciar resolución expresa sobre cuantas solicitudes se formulen por los interesados, debiéndolo hacer en el plazo máximo establecido por la ley para cada trámite; caso contrario – si la Administración no dicta resolución expresa en el plazo de cada plazo aplicable – se produce un acto presunto, cuyos efectos jurídicos serán los de entender estimada la solicitud en unos supuestos – silencio positivo – o desestimadas en otros – silencio negativo -. En ambos casos, pues, el mero transcurso del plazo para resolver, produce un auténtico acto administrativo. Ese acto presunto, positivo o negativo, estimatorio o desestimatorio, que se produce al vencimiento del plazo para resolver y por el mero transcurso del mismo sin que la resolución se produzca, tiene en todo caso el mismo valor que correspondería a dicha resolución; por lo que puede hacerse valer tanto ante la Administración como ante cualquier otra persona, natural o jurídica, pública o privada”.

4.4.4 Actos por los Cuales no es Procedente la Pretensión Contencioso Administrativa.

El Art. 7 LJCA excluye la acción contenciosa administrativa respecto de los siguientes actos:

A. Los consentidos expresamente. Se debe entender que la persona a quien afecta el acto administrativo lo consiente expresamente, manifestando su conformidad con el mismo.

B. *Aquellos en los que no se haya agotado la vía administrativa.* Se debe entender que se ha agotado la vía administrativa cuando se han interpuesto en tiempo y forma los recursos pertinentes y cuando la ley lo disponga expresamente.⁶³

C. *Actos confirmatorios de otros anteriores consecutivos y firmes, Art. 7 lit.b.*

La Sala de lo Contencioso Administrativo⁶⁴, estableció claramente que: “Los recursos administrativos, desde una primera perspectiva constituyen una garantía para los afectados por actuaciones de la Administración, en la medida que les aseguran la posibilidad de reaccionar ante ellas, y eventualmente, de eliminar el perjuicio que comportan; asimismo representan una oportunidad para la propia Administración de corregir sus actos.

Desde otra perspectiva, en los ordenamientos jurídicos en que el agotamiento de la vía administrativa es un presupuesto procesal de inexcusable cumplimiento, éstos comportan también "una carga" para el administrado, en el sentido que su interposición se configura un requisito obligatorio para poder acceder a la vía judicial, que de no cumplirse, cierra la posibilidad de acceso a la jurisdicción”.

Por ende, nuestro régimen legal exige como requisito para la interposición de la acción contencioso administrativa, haber agotado la vía administrativa, entendiéndose que ésta se produce cuando se ha hecho uso en tiempo y forma de los recursos pertinentes legalmente establecidos. Se colige, que cuando no exista disposición legal que establezca el recurso, debe entenderse que la vía administrativa se encuentra agotada respecto de ese

⁶³ Establecido en el Literal a) del Art. 7 LJCA

⁶⁴ En sentencia del 29-XI-99, Ref. 142-M-98

determinado acto y por consiguiente no podría atacarse en sede administrativa sino directamente ante la Sala de lo Contencioso Administrativo.⁶⁵

Para el caso en cuestión, el plazo contemplado en la LGTM es perentorio; lo que implica que cumplido el término sin que el contribuyente haya hecho uso del recurso de apelación en tiempo y forma ante el tribunal competente, el acto adquiere estado de firmeza, lo que equivale a decir que este ya no será discutible, por razones de legalidad, ni en sede administrativa ni en sede judicial.

En efecto, los actos que ya hubieran devenido firmes no son susceptibles de recurso contencioso administrativo. Según la resolución de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia de 18-V-98, Ref. 20-U-98: “La firmeza del acto, se da en los siguientes casos: cuando el acto o resolución que afecta la esfera jurídica del particular admite recurso administrativo y éste no se ejerce en tiempo y forma que indica la ley; cuando se trata de actos administrativos que, de acuerdo a la ley que los regula no admiten recurso alguno y la acción judicial no se ejerce dentro del término de los sesenta días; y también tratándose de actos que admiten recurso en sede administrativa y habiéndose hecho uso del mismo, una vez resuelto, no se ejercita la acción contenciosa dentro del plazo prescrito en el Art. 11LJCA”.

Si no puede recurrirse un acto firme, tampoco debe recurrirse contra un acto posterior que sea simplemente confirmatorio o reproductorio del acto firme anterior.⁶⁶

⁶⁵ Así, resoluciones de la Sala de lo Contencioso Administrativo del 30/01/1998, Ref. 26-E-98; Sentencia del 22/01/1998, Ref. 38-F-973

4.4.5 Partes en el Proceso.

En cuanto a la capacidad de las partes, la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa no contiene previsiones expresas acerca de la capacidad procesal, por lo que se aplica supletoriamente el Código de Procedimientos Civiles. Ahora bien, en lo que a la legitimación se refiere, entendida esta como la capacidad para ser parte en un concreto litigio, si aparece concretamente regulada en la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa. Tienen legitimación ante el orden contencioso administrativo los siguientes sujetos:

1) *Los titulares de derechos e intereses legítimos y directos.*

Conforme al Art. 9 LJCA, podrán demandar la declaración de ilegalidad del acto de liquidación oficiosa, previa impugnación administrativa, los titulares de un derecho que se considere infringido (el contribuyente) y quien tuviere un interés legítimo y directo en ello⁶⁷. Se configuran así dos requisitos de legitimación: la existencia de un acto que recurrir, y la de un sujeto que se encuentre frente al mismo en condición de titular de un derecho o interés legítimo. La legitimación activa en el proceso contencioso administrativo-tributario, se origina en la relación previa entre un sujeto (contribuyente) y un determinado acto administrativo (el acto de liquidación oficiosa), relación que hará legítima la presencia del sujeto en el concreto proceso que se impugna dicho acto. La posición legitimante en que se encuentra el contribuyente nace de su relación con el acto que le afecta.

⁶⁶ Se trata, por ejemplo, de la mera ejecución material de los actos administrativos, que no ostentan el carácter de actos administrativos propiamente dichos

⁶⁷ Expresión que ha sido equiparada por la Sala de lo Contencioso Administrativo a “la persona que se ve afectada en su esfera jurídica por los efectos del acto administrativo que se impugna” Sentencia Ref. 277-D.

En tanto su esfera jurídica se ve alterada por el mismo. En virtud de lo anterior, en nuestro Derecho Positivo no podrá obtener un pronunciamiento de fondo ante su pretensión un análisis de legalidad del acto administrativo un sujeto que no se encuentre en tal condición. La Sala de lo Contencioso Administrativo coincide con esta interpretación.⁶⁸ La ausencia de legítimo contradictor, como requisito fundamental para conocer el fondo de la pretensión, conllevará a una sentencia inhibitoria.

En conclusión, pueden ejercitar la acción contenciosa los titulares de un derecho subjetivo que consideren infringido (contribuyente), quien tuviere interés legítimo y directo, y el tercero a quien perjudique o beneficie la ejecución del acto impugnado, según los Arts. 9 y 14 LJCA. Recordemos que el acto impugnado que nos interesa es el acto de liquidación oficiosa, impugnado previamente en sede administrativa.

2) *La Administración Tributaria*: legitimación activa y pasiva.

a) Legitimación pasiva: la autoridad legitimada pasivamente es exclusivamente la que dicta el acto con el cual se agota la vía administrativa. La Sala de lo Contencioso Administrativo es de la opinión que son susceptibles de impugnación, tanto el acto que afectó originalmente la esfera jurídica del particular, o sea, en materia de liquidación oficiosa, la Unidad Tributaria Municipal y como el que confirma y que agota la vía administrativa, que en el caso en cuestión sería el Consejo Municipal. El sujeto pasivamente legitimado es el órgano institución y no el órgano persona, así la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa establece que la demanda se puede

⁶⁸Sentencia del día 17/11/1998, Ref. 22-H-92; del 17/11/1998, Ref. 20-H-91; del 18/12/1998, Ref. 76-S-97; del 25/09/1998, Ref. 37-G-95.

entablar ya sea contra los órganos o funcionarios a través de los cuales éste actúa, según el Art. 10 lit. b) LJCA.

De esta manera, la demanda se puede entablar ya sea contra la Unidad Tributaria Municipal o contra el funcionario competente de esta unidad, la cual emitió la resolución de determinación de impuesto a pagar. En el juicio contencioso no son demandadas las personas individualmente consideradas, sino como órgano institución.

En este sentido, Miguel S. Marienhoff hace la distinción entre el órgano persona y el órgano institución, señalando que la persona física forma parte del órgano institución, y es la encargada de actuar y expresar su voluntad por el ente; no es así posible ni debido confundir al órgano con su titular, y que en el proceso contencioso, como se expresó, la legitimación pasiva no corresponde al funcionario de turno, sino al cargo u órgano institución. Es así que los funcionarios no han sido demandados en su carácter personal sino precisamente como funcionarios de la institución.⁶⁹

b) Legitimación activa: por otra parte, el Art. 8 LJCA⁷⁰ reconoce la posibilidad de que la Administración Pública actúe con legitimación activa. Es lo que se conoce como el recurso de lesividad. La lesividad es el mecanismo de eliminación de actos administrativos declarativos de derechos, puesto que los desfavorables pueden ser eliminados de plano mediante la técnica de la revocación.

⁶⁹Sala de lo Contencioso Administrativo, Sentencia del 31/10/97, Ref. 45-V-96.

⁷⁰ Este artículo dice literalmente: *“La Administración Pública podrá demandar la ilegalidad del acto administrativo firme dictado por ella misma, generador de algún derecho, siempre que el órgano superior de la jerarquía administrativa que lo originó, haya declarado previamente mediante acuerdo, que es lesivo al interés público. Este acuerdo deberá ser emitido dentro de los cuatro años siguientes a la fecha en que se originó el acto impugnado. El acuerdo de lesividad será publicado en el Diario Oficial”.*

3) Otros sujetos a quienes se debe reconocer la condición de parte.

En las relaciones jurídicas transmisibles el causahabiente podrá suceder a quien hubiera comenzado el litigio. Según el artículo 40 del CT, los derechos y obligaciones del contribuyente fallecido, serán ejercitados o, en su caso, cumplidos por el sucesor o sucesores a título universal, sin perjuicio del beneficio de inventario. Ejemplo: en el caso de una liquidación oficiosa del impuesto e imposición de multas emitida por la UTM, al considerar que el contribuyente fallecido vulneró una norma de carácter tributaria, podrá proseguir la acción el heredero del contribuyente.

4) El Fiscal General de la República.

Según el artículo 13 LJCA⁷¹, el Fiscal General de la República intervendrá en el juicio, en defensa de los intereses del Estado y de la Sociedad. Esto es, asume en cierto sentido la defensa de los intereses públicos.

Debe notarse que este mismo interés es el que debe amparar a la Administración demandada. La prevención de incorporar al Fiscal General de la República al proceso parece perseguir la integración en el mismo de una opinión imparcial y desapasionada, puesto que a pesar de la cualidad finalista de la Administración, ésta puede exhibir ocasionalmente un excesivo apego a los actos de que es autora.

Es de mencionar, que la regulación contenida en la ley articula generalmente la intervención del fiscal *ex post*, esto es, una vez llevado a cabo ciertos trámites procesales que se someten después a su consideración.

⁷¹ El Art. 13 LJCA dispone: “El Fiscal General de la República intervendrá en el juicio, en defensa de los intereses del Estado y de la Sociedad”.

4.4.6 Representación y Defensa. La Postulación Procesal.

A) De los contribuyentes: Aunque el artículo 10 de la LJCA establezca que la demanda se entablará por escrito, “personalmente, por el representante legal o por medio de procurador”, el artículo 50 de la LJCA dispone expresamente que la demanda y todo escrito que presenten los particulares debe venir firmado por abogado.

Por ello, aunque la conjunción recogida por el artículo 10 sea disyuntiva, y parezca reconocer la posibilidad de que la demanda y demás escritos procesales carezcan de la firma de abogado, ésta última es preceptiva en todo caso y constituye un requisito de admisión de los escritos. Así lo ha dejado establecido la Sala de lo Contencioso Administrativo por aplicación supletoria del Pr. C.⁷².

Por su parte, los artículos 98 y sigs., del C. Pr. C. regulan la figura del Procurador, quien podrá representar a los particulares conforme a lo establecido en el artículo 10 de la LJCA, que como ya hemos visto contempla esta posibilidad. A la vista de este precepto el Procurador es potestativo, pudiendo el contribuyente concurrir provistas sólo de Abogado.

⁷²Así, Resolución de 19-V-98, Ref. 126-A-98: “En el juicio contencioso administrativo el Sujeto Activo se encuentra condicionado a una serie de requisitos que deben entenderse de cumplimiento inexcusable. Así, para efectos de entablar la demanda, el artículo 10 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa establece que el peticionario puede comparecer personalmente, por representante legal o procurador. El artículo 53 del citado cuerpo legal preceptúa que en el juicio contencioso se aplicarán en cuanto fueren compatibles con éste, las disposiciones del Código de Procedimientos Civiles. Por tanto, ha de tenerse en cuenta que la procuración sólo la pueden ejercer lo que estén autorizados como abogados (artículo 99 No. 1º Pr. C.). El artículo 101 del referido Código señala que ningún Juez o Tribunal admitirá las peticiones o demandas de un Procurador con las inhabilidades establecidas en el Artículo 99 de dicho Código, y si las admitiere, la resolución será nula. En razón de lo anterior, y dado que en el caso de autos no concurren en el demandante la calidad del abogado, éste no posee la facultad de procuración, por lo cual la demanda interpuesta resulta inadmisibles”.

B) La Administración Tributaria: La Administración Tributaria actúa en juicio mediante la remisión de informes por parte del funcionario o autoridad administrativa autora del acto objeto de recurso. Para el caso en cuestión, la Administración Tributaria, como parte demandada, actúa en el Proceso Contencioso Administrativo a través de:

1. *La Unidad Tributaria Municipal de la Alcaldía a través de su funcionario competente*, entidad emisora del acto administrativo de liquidación que se impugna, la cual rinde el informe requerido por la Sala de lo Contencioso Administrativo a través del Jefe del Departamento de Estudios Jurídicos y Traslados de dicha entidad.

2. Y, el *Consejo Municipal*, órgano administrativo revisor del acto administrativo de liquidación emitido por la UTM, para los casos en que confirme la resolución, inadmita el recurso o en el caso de desestimación presunta del recurso administrativo por silencio administrativo. De esta manera agota la vía administrativa⁷³.

C) El Fiscal General de la República: Como ya dejamos por sentado, la defensa de los intereses públicos en el proceso viene procurada por el Fiscal General de la República. Conforme al artículo 19 de su Ley Orgánica⁷⁴, el

⁷³Así, la Resolución de la Sala de lo Contencioso Administrativo del diez de diciembre de dos mil siete, Ref. 90-2005, confirma lo expuesto: “El Jefe del Departamento de Estudios Jurídicos y Traslados de la Dirección General de Impuestos Internos, al rendir informe requerido por este Tribunal manifestó: que el acto impugnado fue emitido por la referida Dirección, en uso de las facultades que le confiere su Ley Orgánica y la Ley Tributaria; por su parte el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, informó que efectivamente existe la resolución impugnada por la sociedad FERRO MINERA, S.A. de C.V., por medio de la cual se confirma la resolución de la Dirección General de Impuestos Internos”.

⁷⁴El Art. 19 de la Ley Orgánica de la Fiscalía General de la República establece: “Las facultades conferidas por la Constitución, los tratados internacionales y las leyes al Fiscal

Fiscal General puede designar a Agentes Auxiliares que ostenten su representación en juicio. De hecho, así sucede regularmente en la práctica.

4.4.7 Interposición de la Demanda.

4.4.7.1. Plazo de Presentación de la Demanda.

El plazo general, según la LJCA, para que el contribuyente pueda interponer la demanda ante la Sala de lo Contencioso Administrativa es de *60 días*, que se contarán de diverso modo según cuál sea la actividad administrativa impugnada:

a) Desde el día siguiente a la notificación de la resolución emitida por el Consejo Municipal, ya sea que en su fallo confirme la resolución pronunciada por la UTM, o inadmita el recurso por alguna razón (artículo 11 lit. a. LJCA)⁷⁵.

b) Desde el día siguiente a aquel en que se entienda denegado el recurso administrativo ante el Consejo Municipal, en el caso de silencio administrativo, regulado en la letra b) del artículo 3 LJCA, (artículo 12 inciso 1º de la LJCA)⁷⁶. De acuerdo con lo dispuesto en el literal b) del artículo 3 de la Ley de la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo, se entiende denegada una petición (en nuestro caso, el recurso administrativo) por silencio administrativo, cuando la autoridad o funcionario no haga saber su decisión al interesado en el plazo de sesenta días contados a partir de la

General de la República, serán desempeñadas por éste y por los funcionarios de la Fiscalía General a quienes él delegue en el ejercicio de las mismas”.

⁷⁵El Art. 11 lit. a. LJCA dice textualmente: *“El plazo para interponer la demanda será de sesenta días, que se contarán: a) desde el día siguiente al de la notificación”.*

⁷⁶ El Art. 12 inc. 1º LJCA establece: *“El plazo para interponer la demanda en el caso de denegación presunta, será de sesenta días, contados desde el siguiente a aquél en que se entienda desestimada la petición, de acuerdo con lo dispuesto en la letra b) del artículo 3”.*

fecha de la presentación de la solicitud. Ello implica que si un contribuyente presenta un recurso administrativo ante el Consejo Municipal, y éste no resuelve nada transcurridos sesenta días contados a partir de la fecha de la presentación del recurso, se debe entender denegado el mismo (denegación presunta), y a partir del día siguiente del plazo anterior, se empezarán a contar los sesenta días para interponer la Demanda Contencioso Administrativa.

La admisibilidad de la acción contencioso administrativa se encuentra condicionada al supuesto que se ejercite dentro del plazo de sesenta días hábiles, contados desde el día siguiente al de la notificación de la resolución que se impugne. Dicho plazo es perentorio, lo que significa que la acción caduca si no se intenta en el plazo señalado.⁷⁷ Sin embargo, existe un supuesto en el que se produce una reanudación anormal del plazo de presentación de la demanda: la resolución extemporánea de un recurso administrativo. Si el contribuyente interpone el recurso de apelación ante Consejo Municipal y no recibe resolución expresa en el plazo de 60 días, el recurso debe entenderse desestimado, y dispone de sesenta días para deducir la demanda contencioso administrativo; transcurrido este otro plazo sin presentación de la demanda, el acto deviene firme y consentido. Sin embargo, si el Consejo Municipal resuelve expresamente el recurso administrativo con posterioridad, ello comporta una reanudación del plazo de presentación de la demanda contenciosa administrativa, disponiendo el particular nuevamente de 60 días para presentarla.⁷⁸ Existe un supuesto en el que no existe plazo alguno de impugnación: cuando se solicite la anulación de un acto por adolecer éste de vicios de nulidad de pleno derecho.

⁷⁷ Así lo ha reiterado en varias Resoluciones la Sala de lo Contencioso Administrativo. Véase por ejemplo la Sentencia del 27/09/1995, Ref. 21-H-91.

⁷⁸En esta interpretación coincide la Resolución de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia de 19-IX-98, Ref. 49-D-98.

Esta interpretación se apoya en la resolución de la Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, del 9 de febrero de 1999, No. 384-97, con base en el artículo 7, literal b) de la LJCA, que admite la impugnación extemporánea de los actos administrativos cuando éstos fueran nulos de pleno derecho⁷⁹.

Según la propia sentencia, en defecto de una regulación jurídico positiva que determine los actos que adolecen de vicios de nulidad radical o de pleno derecho en el ordenamiento salvadoreño, corresponde a la Corte Suprema llevar a cabo esta categorización, para dar cumplimiento a lo previsto en el artículo 7, literal b) de la LJCA. Adicionalmente, y como ya quedó dicho, este plazo también se puede ampliar en ciertos casos en virtud del derecho constitucional a la protección jurisdiccional.

Antes de concluir este apartado conviene puntualizar que, según el artículo 47 de la LJCA⁸⁰, a efectos de cómputo de estos plazos, sólo se considerarán los días hábiles; siendo estos perentorios.

4.4.7.2. Forma y Requisitos de la Demanda.

Según el artículo 10 de la LJCA, la demanda se entablará por escrito ante la Sala de lo Contencioso Administrativo, la cual deberá presentarla

⁷⁹El asunto versaba sobre la impugnación de un acto administrativo tributario sujeto a recurso ante el TAIJA, en ese momento llamado TAI. La demandante no había interpuesto en plazo el recurso administrativo, y cuando lo hizo extemporáneamente el TAIJA lo inadmitió, demandando la interesada esta inadmisión ante la Sala de lo Contencioso Administrativo, alegando el artículo 7, literal b) y el hecho de que el acto era nulo de pleno derecho. La Sala inadmitió a su vez la demanda, acudiendo el interesado en amparo ante la Sala de lo Constitucional, donde se sienta la doctrina que hemos comentado.

⁸⁰ El Art. 47 LJCA. dice textualmente: *“Los términos o plazos a que se refiere la presente ley comprenderán solamente los días hábiles, serán perentorios y no habrá necesidad de acusar rebeldía para tenerlos por concluidos”*.

personalmente el contribuyente, o por medio de su representante legal o procurador debidamente acreditados, en la cual se deberá expresar:

a) “El nombre, apellido, edad, profesión u oficio y domicilio del demandante, y en su caso, los de quien gestiona por él. Si el demandante fuere una persona jurídica, además de las generales del representante legal, se expresará el nombre, naturaleza y domicilio de aquella”⁸¹: Este inciso contiene algunos requisitos de carácter esencialísimo, por cuanto que acreditan la legitimación procesal del demandante o bien la representación de quien gestione por él. Por ello, tanto de observarse defectos en la identidad como en la representación sería preciso inadmitir el recurso. En cambio, no debería resultar exigible el requisito de expresión de la edad del demandante (basta con recoger su mayoría de edad, que es el requisito de capacidad procesal exigible), ni tampoco su profesión, por constituir un dato irrelevante a efectos de admisión de la demanda.

b) *“El funcionario, la autoridad o entidad a quien se demanda”*⁸²: En aplicación de esta previsión debe exigirse la identificación de la Administración Tributaria emisora del acto, aunque, según Eduardo Gamero Casado, la correcta identificación del acto debería ser suficiente para admitir la demanda. Hay casos en que la Sala ha declarado inadmisibles las demandas, debido a que los contribuyentes no han establecido adecuadamente la denominación del órgano a quien se le atribuye al acto administrativo impugnado.⁸³

⁸¹ Art. 10 lit. a) LJCA.

⁸² Art. 10 lit. b) LJCA

⁸³ Así, en la Resolución de 18-V-98, Ref. 138-C-98, el demandante atribuía el acto administrativo impugnado al Presidente del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas. La Sala resolvió que la demanda planteada contra tal funcionario era inadmisibles, puesto que la autoridad pasivamente legitimada en ese caso era el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas

c) *“El acto administrativo que se impugna”*⁸⁴: Este requisito es de enorme importancia desde el momento en que el proceso contencioso administrativo se constituye como un recurso al acto. El demandante debe expresar con claridad la resolución administrativa de la cual recurre, ya sea de liquidación oficiosa del impuesto o de imposición de multas, y de la resolución que confirma la actuación de la UTM que declara inadmisibile el recurso administrativo, pues de no hacerlo resulta imposible continuar la causa.

d) *“El derecho protegido por las leyes o disposiciones generales que se considera violado”*⁸⁵: Por ejemplo, la falta de notificación de la resolución de determinación de impuesto a pagar por el contribuyente, resultaría una violación al debido proceso regulado en la ley.

e) *“La cuantía estimada de la acción, en su caso”*⁸⁶: Un requisito semejante tiene sentido cuando la planta judicial determina un reparto de competencias entre órganos basado en la cuantía del recurso; pero en el ordenamiento jurídico salvadoreño existe un único Órgano Judicial Contencioso Administrativo, y la cuantía no puede constituir en ningún caso un requisito de admisibilidad de la demanda. Por el contrario, si puede resultar exigible como requisito para admitir y estimar la pretensión de reconocimiento de responsabilidad patrimonial que el demandante solicite a la Sala.

f) *“La exposición razonada de los hechos que motivan la acción”*⁸⁷: Esta es una previsión bastante razonada toda vez que el proceso contencioso administrativo se inicia directamente mediante la demanda, sin embargo, debe notarse que el demandante está interponiendo su escrito sin manejar

⁸⁴ Art. 10 lit. c) LJCA

⁸⁵ Art. 10 lit. ch) LJCA

⁸⁶ Art. 10 lit. d) LJCA.

⁸⁷ Art. 10 lit. e) LJCA.

directamente el expediente administrativo. Por esta razón puede carecer de datos muy relevantes, lo que le impide efectuar una descripción por menor de los hechos, e incluso desconocer algunos fundamentos de derecho que podrían respaldar su pretensión (por ejemplo, alguna irregularidad del procedimiento obrante en el expediente que no haya trascendido a los actos de comunicación recibidos por el demandante). En razón de todo esto, no se debe ser excesivamente riguroso en el punto a exigir la exposición razonada de los hechos y fundamentos de derecho que respaldan la acción.

g) *“La petición en términos precisos”*⁸⁸: Este requisito debe de exigirse con especial rigor, pues habida cuenta de diversidad de pretensiones que pueden deducirse ante el orden contencioso administrativo (anulación de la liquidación oficiosa del impuesto, de imposición de multa, establecimiento del derecho violado, reconocimiento del derecho, indemnización por daños, etc.), solo serán atendibles las pretensiones expresamente recogidas por el demandante. No obstante, cabe hacer una salvedad, la pretensión de anulación del acto administrativo, dado que el proceso contencioso administrativo es en primer lugar y sobre todo un proceso de anulación, la pretensión de anulación del acto debe entenderse efectuada incluso cuando el particular no la recoge expresamente, pero de la demanda se deduzca claramente que persigue dicha pretensión. El propio artículo 9 de la LJCA refuerza esta interpretación.⁸⁹ Debido al carácter revisor tradicional de la Jurisdicción Contencioso Administrativa se plantea la imposibilidad de introducir en la vía judicial pretensiones que no hubieran sido previamente deducidas ante la propia Administración Municipal.

⁸⁸ Art. 10 lit. f) LJCA

⁸⁹ Pues afirma que *“podrán pretender la ilegalidad de los actos...”*, constituyendo una especie de par indivisible: demanda – pretensión de anulación. Por ello debe interpretarse flexiblemente el requisito, y admitir la demanda si del escrito se deduce que el particular pretende la anulación del acto.

h) *“Las generales del tercero a quién beneficia el acto administrativo impugnado, en su caso”*⁹⁰. Según Gamero Casado, a esta exigencia de la ley debe negársele rotundamente su exigibilidad.⁹¹

i) *“El lugar y fecha del escrito y firma del demandante o de quien lo hiciera a su ruego”*⁹²: El lugar y fecha del escrito son por lo general datos irrelevantes, pues lo taxativo es el momento en que tiene entrada en el tribunal, y para ello está el registro oficial que estampilla estos datos. Finalmente, la demanda y a todo escrito que se presente se acompañarán tantas copias en papel común cuantas sean las partes, más una. Las copias irán suscritas por las mismas personas que firman el escrito.⁹³

4.4.7.3. Admisión del Recurso y Declaratoria de Inadmisibilidad.

Recibido el escrito de demanda, la Sala lo admitirá si reuniere los requisitos que exige el artículo 10 LJCA, caso contrario, prevendrá al peticionario que lo haga dentro del plazo de tres días, contados a partir de la notificación respectiva.⁹⁴ La falta de declaración o de corrección oportuna motivará la declaratoria de inadmisibilidad; en este caso, la declaratoria de inadmisibilidad estará fundamentada por la falta de formalidades.

⁹⁰ Art. 10 lit. g) LJCA

⁹¹ Montero Aroca, *“Los Recursos en el Proceso Civil,”* 93.

⁹² Art. 10 lit. h) LJCA

⁹³ Art. 10 inc. final LJCA

⁹⁴ Ejemplo de este tipo de prevención realizada por la Sala al demandante, la encontramos a continuación, en la Resolución 53-V-98, caso: “Villatoro vrs. Dirección General de Impuestos Internos y Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos”, que dice: “No reuniendo el escrito de demanda los requisitos contenidos en la letras ch) y e) del Art. 10 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, respecto del acto que atribuía al citado Tribunal de Apelaciones, se previno al peticionario mediante resolución pronunciada a las catorce horas y cuarenta minutos del día trece de octubre del corriente año, para que ampliara la exposición razonada de los hechos que motivan la acción y señalara el derecho protegido por las leyes o disposiciones generales que considera violado con esa resolución. La anterior resolución le fue notificada el día veintisiete de octubre del presente año”.

Será también motivo para declarar la inadmisibilidad de la demanda, por extemporánea, si no se interpone la demanda dentro del plazo establecido en los artículos 11 y 12. Se declarará inadmisibile ya que dicho plazo es perentorio, lo que significa que si no se interpone en el plazo estipulado para hacerlo hará perder el derecho al legitimado de recurrir vía contencioso administrativo al hacerlo de forma extemporánea. Asimismo se declarara inadmisibile cuando la materia de la demanda no corresponda a la jurisdicción contenciosa administrativa y en los casos establecidos en el artículo 7 de la LJCA⁹⁵.

Si bien es cierto en el inciso segundo del artículo 15 de la LJCA; se establece que procederá la declaratoria de inadmisibilidat cuando la materia de la demanda no corresponda a la jurisdicción contencioso administrativa, debe de entenderse entonces no como una causal de inadmisibilidat, sino más bien como una causa de improcedencia. La Sala de lo Contencioso Administrativa tiene dos momentos para declarar la inadmisibilidat del Recurso de lo Contencioso Administrativo:

- 1) El primer momento es cuando se recibe el escrito de demanda; y,
- 2) El segundo es en cualquier estado del proceso⁹⁶.

⁹⁵ Así, en sentencia 34-I-98, en el caso de "Inversiones Delfín, S.A. vrs. Dirección General de Impuestos Internos", la Sala de lo Contencioso Administrativo resolvió: "En relación con dicha actuación de la Dirección general, la Ley de Impuestos sobre Transferencia de Bienes Raíces, -ley aplicable al caso de mérito-, establece en el Art. 18, "la resolución que determine el impuesto original o complementario, con o sin multas, admitirá Recurso de apelación, el cual deberá interponerse dentro del término de quince días siguientes al de la notificación respectiva, ante el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos". Al respecto al Ley de organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, dispone en los artículos 1 y 2, que éste será el órgano administrativo competente para conocer de los recursos de apelación de las resoluciones definitivas, en materia de liquidación de oficio de impuestos e imposición de multas que emita la Dirección General, y con las cuales el contribuyente no esté de acuerdo.

Conforme a lo anteriormente expuesto, se establece que el acto administrativo impugnado ante esta jurisdicción no ha agotado la vía administrativa, por cuando admite recurso de

El segundo caso es sumamente necesario, puesto que la Sala misma si ha admitido una demanda que debía haberse declarado inadmisibile desde que se presentó y no lo hizo, ésta puede en cualquier estado del proceso declarar la inadmisibilidat.

4.4.7.4. Emplazamiento y Apersonamiento de la Administración.

La Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa no regula el modo en que se habrá de apersonar en el proceso la administración demandada. Se entiende que la Administración Pública actúa en juicio mediante la remisión de los informes mencionados en los artículos 20 y 24 de la LJCA, por parte del funcionario o autoridad administrativa autor del acto objeto de recurso. Ordenada o no la suspensión provisional del acto administrativo que se impugna, la Sala mediante auto, pedirá informe a la autoridad o funcionario demandado, acompañando una copia de la demanda. Este deberá rendirse por vía telegráfica o por cualquier medio de comunicación análogo dentro de cuarenta y ocho horas; debiendo la autoridad o funcionario demandado expresar si son ciertos o no los actos que se le atribuyen.

La falta de informe dentro del plazo expresado, presume la existencia del acto impugnado, para los efectos de la suspensión.

Posteriormente, a la resolución sobre la suspensión del acto reclamado, la cual notifica al Fiscal General de la Republica, la Sala mediante auto solicita, nuevo informe al demandado, quien deberá rendirlo dentro del plazo de

apelación, del cual no se hizo uso. De ahí, que de conformidad al Art. 7 letra a) de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, la demanda interpuesta ante esta jurisdicción es inadmisibile”.

⁹⁶ Ya que el inciso último del artículo 15 LJCA. así lo establece, al decir: “*Si admitida la demanda, el tribunal advirtiere en cualquier estado del proceso que lo fue indebidamente, declarará su inadmisibilidat*”.

quince días hábiles, con las justificaciones en que fundamente la legalidad del acto administrativo.

En los casos de liquidación oficiosa del impuesto e imposición de multas, UTM (Unidad Tributaria Municipal), entidad emisora del acto administrativo de liquidación que se impugna, rinde el informe requerido por la Sala de lo Contencioso Administrativo a través del Jefe del Departamento de Estudios Jurídicos y Traslados de dicha entidad.

Asimismo, el Consejo Municipal también emite informe justificativo de su resolución.⁹⁷

4.4.7.5. Suspensión del acto Administrativo que se Impugna.

4.4.7.5.1. Presupuestos.

La ley establece dos requisitos acumulados para la adopción de medidas cautelares. Según el artículo 17 de la LJCA⁹⁸ cabe adoptar medidas cautelares cuando el acto pueda producir un perjuicio irreparable o de difícil reparación por la sentencia definitiva, esto es, la causa que técnicamente conocemos como *periculum in mora*; pero la propia ley establece una

⁹⁷ Como ejemplo de ello citamos la Resolución de la Sala de lo Contencioso Administrativo, del once de febrero de dos mil ocho, Ref. 287-A-2003, que expresa: “El Jefe del Departamento de Estudios Jurídicos y Traslados de la Dirección General de Impuestos Internos, al rendir informe requerido por este Tribunal manifestó: que el acto impugnado fue emitido por la referida Dirección, en uso de las facultades que le confiere su Ley Orgánica y la Ley Fiscal; por su parte el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos hoy Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, informó que efectivamente existe la resolución impugnada por la sociedad ARCO, S.A. de C.V., por medio de la cual se confirma la resolución de la Dirección General de Impuestos Internos”.

⁹⁸ El Art. 17 LJCA. dice textualmente: “Será procedente ordenar la suspensión provisional del acto administrativo impugnado, cuando su ejecución pueda producir un daño irreparable o de difícil reparación por la sentencia definitiva”.

restricción (artículo 18 LJCA): no se concederá la medida cautelar cuando al concederse se siguiere perjuicio a un evidente interés social u ocasionare o pudiere ocasionar un peligro de trastorno grave del orden público (cláusula limitadora debe ser interpretada restrictivamente). Los requisitos a que hacemos referencia son, por tanto, el perjuicio irreparable o de difícil reparación, y que la medida cautelar no derive perjuicio sobre el interés social, y no ocasione directa o potencialmente un peligro de trastorno grave del orden público.

4.4.7.5.2. Procedimiento para la Adopción de Medidas Cautelares.

Existen tres momentos diferentes en los que se puede proceder a la adopción de medidas cautelares: con ocasión del auto de admisión de la demanda; en un momento posterior a este trámite e incluso antes de la interposición de la demanda.

a) Adopción con ocasión del auto de admisión de la demanda. Esta posibilidad aparece expresamente reconocida en el artículo 16 de la LJCA, “*al admitir la demanda, la Sala en el mismo auto podrá resolver sobre la suspensión provisional del acto administrativo que se impugna*”.

Tiene por objeto evitar que el retraso en la adopción de la medida cautelar generado por la tramitación del expediente contradictorio que a tal efecto debe seguirse en el proceso, provoque los daños de reparación imposible o difícil que justamente pretenden evitarse mediante la existencia de la tutela cautelar.

b) Suspensión como Incidente (pieza separada) dentro del Litigio Principal. El segundo mecanismo por el que puede acordarse la medida

cautelar es el que podríamos denominar “ordinario”; una vez admitida la demanda se procede a la apertura de una pieza contradictoria separada, en cuya virtud las partes en el litigio razonan sobre la conveniencia o no de adopción de la medida cautelar. Este procedimiento aparece regulado por los artículos 20 al 22 de la LJCA⁹⁹.

El contribuyente afectado solicitará la medida cautelar en su escrito de presentación de la demanda, o incluso mediante un escrito posterior, puesto que la ley no limita esta posibilidad. En primer término la Sala recabará informe razonado a la autoridad o funcionario demandado, informe que deberá rendirse dentro del plazo de 48 horas.

En el informe la autoridad determinará si son o no ciertos los actos que se le atribuyen (la falta de respuesta sobre la cuestión instaura una presunción de existencia del acto), y naturalmente también razonará sobre la oportunidad de conceder o no la medida cautelar, aunque la ley nada diga al respecto; se sobre entiende que el funcionario o autoridad podrá destacar la eventual concurrencia en el caso de un perjuicio al interés social, o de un trastorno grave del orden público, que impedirían la adopción de la medida cautelar.

La ley dispone que recibido el informe o transcurrido su plazo de presentación sin que se rindiere, la Sala resolverá sobre la suspensión del acto administrativo impugnado, ya sea declarándola, declarándola sin lugar, confirmando la provisional o revocándola, notificando la resolución mediante la cual decreta, declare sin lugar, confirme o revoque la suspensión del acto

⁹⁹Dichos artículos de la LJCA establecen lo siguiente: Art. 20. *“Ordenada o no la suspensión provisional, se pedirá informe a la autoridad o funcionario demandado, acompañando una de las copias que se refiere el artículo 10. Este informe deberá rendirse por la vía telegráfica o por cualquier medio de comunicación análogo dentro de cuarenta y ocho horas.*

administrativo impugnado al Fiscal General de la República para los efectos previstos en el artículo 13 de la LJCA.¹⁰⁰

c) Suspensión Previa a un Litigio Eventual Posterior (Antes de la demanda contencioso administrativa). La trascendental importancia de la tutela cautelar en el juicio contencioso administrativo deriva del carácter ejecutivo y ejecutorio del acto administrativo, siendo así, parece claro que los efectos que persiguen evitarse mediante las medidas cautelares pueden producirse también antes de la presentación de la demanda, si la Administración decide ejecutar el acto, una vez agotada la vía administrativa y durante el plazo de interposición de la demanda contencioso administrativa.

En materia tributaria, se suspende la ejecución del acto administrativo impugnado, en los casos en que el contribuyente no ha dado cumplimiento al pago de la deuda tributaria, únicamente para efectos de evitar que la DGT inicie o continúe el procedimiento para hacer efectivo el cobro respectivo.

En caso que el contribuyente haya efectuado el pago de la deuda tributaria, no habrá necesidad de suspender el acto, ya que este ha sido ejecutado, pero si la sentencia de la Sala es favorable al recurrente, la Administración deberá devolver la cantidad cancelada en concepto de deuda tributaria.

El hecho de haber recibido el demandado la petición de informe a que se refiere este artículo, se podrá establecer por cualquier medio razonable que conste en el proceso". Art. 21. "En el informe, la autoridad o funcionario demandado, se concretará a expresar si son ciertos o no los actos que se le atribuyen. La falta de informe dentro del plazo expresado, hará presumir la existencia del acto administrativo impugnado, para los efectos de la suspensión". Art. 22. "Recibido el informe o transcurrido el plazo sin que el demandado lo rindiere, la Sala resolverá sobre la suspensión: decretándola, declarándola sin lugar, o, en su caso, confirmando o revocando la provisional, Esta resolución se notificará al Fiscal General de la República, para los efectos prescritos en el artículo 13".

¹⁰⁰Art. 13 LJCA: "El Fiscal General de la República intervendrá en el juicio, en defensa de los intereses del Estado y de la Sociedad".

4.4.7.5.3 Comunicación de la suspensión al funcionario competente para ejecutar el acto.

Conviene precisar que el artículo 19 de la LJCA¹⁰¹ establece que una vez acordada la medida cautelar ésta se notificará a la autoridad o funcionario demandado. Esta comunicación tendrá lugar cualquiera que haya sido el procedimiento de adopción de la medida y constituye de hecho el último trámite de esta pieza incidental, aunque la ley lo establezca en un artículo previo a la regulación de este procedimiento.

4.4.7.5.3.1 Procedimiento.

Cuando la Sala haya resuelto sobre la suspensión del acto administrativo, ya sea decretándola, declarándola sin lugar o en su caso confirmando o revocándola provisionalmente, pedirá nuevo informe al demandado, quien deberá rendirlo detalladamente dentro de quince días con las justificaciones en que fundamenta la legalidad del acto administrativo. Cabe destacar que en materia tributaria, generalmente, en el auto mediante el cual la Sala solicita el segundo informe a las autoridades demandadas, al mismo tiempo ordena a la Administración Tributaria Municipal remitir el expediente administrativo del contribuyente demandante, en el cual consta la documentación que ha servido de fundamento a la Administración Tributaria para ordenar la liquidación oficiosa del impuesto y la imposición de multas, esto según el Art. 24 LJCA. Según el Art. 25 LJCA, si la disputa versare sobre la aplicación de la ley a la cosa cuestionada, justificando los hechos con instrumentos públicos o auténticos no contra dichos o por expreso

¹⁰¹Art. 19 LJCA: “Siempre que se ordenare la suspensión, se notificará inmediatamente a la autoridad o funcionario demandado, y si no la cumple, se procederá en la forma indicada en los artículos 36 y 37. Para ordenar la suspensión podrá usarse la vía telegráfica o cualquier medio de comunicación análogo, con aviso de recepción”.

consentimiento de las partes, después de recibido el informe por parte del demandado, quedará concluida la causa y la Sala pronunciará sentencia dentro del término legal. Si no fuere procedente lo anterior, transcurrido el plazo con o sin el informe del demandado, se abrirá el juicio a prueba por veinte días si fuere necesario¹⁰².

Concluido el término de prueba antes mencionado o habiéndose estimado su improcedencia, se dará traslado al Fiscal y a las partes por el término de ocho días a cada uno, para que presenten sus respectivos alegatos, Art. 28 LJCA.

4.4.7.6. Alegatos Conclusorios.

Debido al carácter revisor de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, la concepción de la vía administrativa como “primera instancia”, afecta el régimen de las pruebas, puesto que si no se ofreció alguna prueba en la “primera instancia”, o sea en la vía administrativa ante el Consejo Municipal, no existe la posibilidad de ofrecerse en la vía judicial.¹⁰³

El artículo 28 inciso primero de la LJCA dispone: *“Concluido el término de prueba o habiéndose estimado su improcedencia se dará traslado al Fiscal y a las partes por el término de ocho días a cada uno, para que presenten sus respectivos alegatos”*.

¹⁰² Art. 26 LJCA en relación con los Arts. 53 LJCA y 245 C.Pr.C.

¹⁰³ Así lo ha dejado por sentado la Sala en la Resolución del 12-8-03, Ref. 53-E-2001: “Por lo anterior, dado que de conformidad al Art. 2 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, corresponde a esta jurisdicción el conocimiento de las controversias que se susciten en relación con la legalidad de los actos de la administración, esta Sala estima que no es procedente entrar a conocer respecto de las pruebas aportadas por la apoderada de la parte actora, ya que el juicio contencioso administrativo no es una instancia procesal para el debate y valoración de pruebas (las que en todo caso deben ser propuestas y valoradas oportunamente) sino respecto de la legalidad de los actos de la administración”.

A la vista de la actual regulación del proceso contencioso administrativo el trámite resulta esencial, pues hasta este momento las partes no habrán podido fijar convenientemente los hechos y fundamentos de derecho, desplegando con toda intensidad sus respectivas fuerzas argumentales en apoyo de la posición de cada una de ellas.

Una vez, devueltos los traslados (escritos de conclusiones), el pleito queda concluso para sentencia, que según el artículo 30 de la LJCA¹⁰⁴ se pronunciará dentro del plazo de doce días.

4.4.7.7 Terminación del Procedimiento

4.4.7.7.1 La Terminación por Sentencia.

Es el modo normal de terminación del proceso contencioso administrativo. El artículo 31 de la LJCA regula el modo de construirla: *“En la sentencia definitiva el tribunal relacionará los hechos y cuestiones jurídicas que se controvierten, y los argumentos principales de una y otra parte, dando las razones y fundamentos legales que estime procedentes y citando las leyes y doctrinas que considere aplicables; estimará el valor de las pruebas fijando los principios en que se funde para admitir o desechar aquellas que la ley deja a su juicio. La prueba vertida se relacionará a juicio discrecional de la Sala”*.

En sentencia el juez se encuentra vinculado por el principio de congruencia, pero como sabemos este principio se encuentra modulado con la posibilidad

¹⁰⁴ Art. 30 LJCA: *“Devueltos los traslados o transcurrida la audiencia de que trata el artículo 28, se pronunciará sentencia dentro del plazo de doce días”*.

que se reconoce al juez de efectuar pronunciamientos adicionales acerca de las costas, daños y perjuicios y el pleno restablecimiento del derecho violado:

*“La sentencia recaerá exclusivamente sobre los asuntos que han sido controvertidos, declarará la legalidad o ilegalidad del acto impugnado y contendrá el pronunciamiento que corresponda a las costas, daños y perjuicios, conforme al derecho común”*¹⁰⁵. Una cuestión muy interesante en la jurisdicción contencioso administrativa es en el caso que el contribuyente interponga el recurso administrativo de apelación ante el Consejo Municipal solicitando la anulación del acto, pero éste inadmita el recurso, y el interesado interpone una demanda contencioso administrativa en la que solicita que se anule el acto de inadmisión y a su vez que se estime su pretensión sobre el fondo.

La jurisprudencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo respeta aquí a rajatabla el dogma del carácter revisor de la jurisdicción, y afirma que en estos casos sólo le corresponde eventualmente declarar ilegal la inadmisión y devolver el asunto al órgano administrativo para que dicte un pronunciamiento sobre el fondo. Esto se debe al carácter revisor tradicional de la Jurisdicción Contencioso Administrativa¹⁰⁶.

¹⁰⁵Art. 32 LJCA.

¹⁰⁶La Resolución de la Sala de lo Contencioso Administrativo del 26-E-97, caso: “Escalón y otra vrs. Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, Dirección General de Impuestos Internos”, confirma lo dicho: “Por lo antes expuesto, y habiéndose establecido en este proceso que las razones que motivaron la interposición del recurso de apelación se fundaron en la resolución dictada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las trece horas treinta minutos del día treinta de septiembre de mil novecientos noventa y seis y no en la resolución sobre la cual se pronunció la autoridad demandada, *ésta deberá, a fin de enmendar o subsanar el vicio incurrido, pronunciarse nuevamente sobre la procedencia del recurso de apelación, respecto al primer acto relacionado objeto de la alzada*. Por todo lo anteriormente expuesto se concluye, que la resolución impugnada, por la cual se declara inadmisibile por improcedente el recurso de apelación incoado por el interesado, es ilegal y así debe declararse en esta sentencia. POR TANTO, con fundamento en lo expuesto y en los artículos 421 y 427 Pr. C., 31, 32, y 53 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso

4.4.7.7.2 La Terminación por Otros Medios.

Los restantes medios de terminación del proceso contencioso administrativo aparecen recogidos en el artículo 40 de la LJCA¹⁰⁷ y son los siguientes:

1) Por resolver el demandado favorablemente la petición del demandante: Es lo que técnicamente denominamos satisfacción extraprocesal del demandante, que tiene lugar, por ejemplo, mediante resolución extemporánea estimatoria de un recurso administrativo o de una petición previamente objeto de una desestimación presunta y ulteriormente impugnada mediante la demanda contencioso administrativo.

2) Por desistimiento del actor. Sin que sea necesario la aceptación del demandado¹⁰⁸.

Administrativa, a nombre de la República, la Sala FALLA: a) Declárase sin lugar la ineptitud de la demanda planteada por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos; b) Declárase ilegal la resolución pronunciada por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, a las diez horas treinta minutos del día nueve de enero de mil novecientos noventa y siete; c) Condenase en costas a la autoridad demandada; d) En el acto de la notificación entréguese certificación de esta sentencia al Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, y e) Oportunamente, devuélvanse los expedientes administrativos a sus respectivas oficinas de origen”.

¹⁰⁷Art. 40 LJCA: “El juicio contencioso administrativo terminará por resolución de la Sala, en los casos siguientes: a) por resolver el demandado favorablemente la petición del demandante; b) por desistimiento del actor, sin que sea necesario la aceptación del demandado; c) por expresa conformidad del demandante con el acto administrativo impugnado; ch) por no rendirse prueba sobre la existencia del acto administrativo impugnado, cuando aquélla fuere necesaria; d) por revocación del acto impugnado; e) por fallecimiento del demandante, si el acto impugnado afectare únicamente a su persona; y, f) cuando se hubiere ejercitado la misma acción en un juicio anterior que hubiere terminado de conformidad con esta ley, siempre que se trate de las mismas personas, o sus causahabientes, de la misma causa o motivo y del mismo acto impugnado”.

¹⁰⁸Según la doctrina de la Sala de lo Contencioso Administrativo “el desistimiento en materia procesal consiste en el acto de abandonar la instancia, la acción o cualquier otro trámite del procedimiento”. Supone no efectuar un pronunciamiento sobre el fondo, por lo que no se produce el efecto de cosa juzgada. Tampoco hay renuncia por parte del desistido: puede iniciarse de nuevo otro proceso si el derecho no ha prescrito.

3) Por expresa conformidad del demandante con el acto administrativo impugnado. Parece un supuesto específico de desistimiento. La Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia exige la constancia expresa de esta conformidad.

4) Por no rendirse prueba sobre la existencia del acto administrativo impugnado, cuando aquélla fuese necesaria. El demandado no ha demostrado la existencia de una actividad administrativa contraria a sus intereses.¹⁰⁹ En cualquier caso, no debe exigirse cuando la actividad impugnada hubiera sido una vía de hecho, pues en tal caso el objeto del recurso es justamente un supuesto en el que no existe acto administrativo previo, y por ello es precisamente por lo que se demanda a la Administración. Por otra parte, debe notarse que si la Administración niega la existencia del acto, corresponde al demandante probar lo contrario, y de no hacerlo procede la terminación del proceso.

5) Por revocación del acto impugnado. El supuesto se puede incluir en el primero, del que constituye una modalidad especial para el caso de que hubiera actos administrativos desfavorables cuya anulación se pretenda. En este sentido, la revocación es procedente frente a actos administrativos desfavorables, pues los favorables han de ser eliminados mediante el recurso de lesividad, como la propia Sala tiene declarado.

6) Por fallecimiento del demandante¹¹⁰

7) Por efecto de la cosa juzgada material.

¹⁰⁹Es causa de determinación refrendada por la doctrina de la Sala de lo Constitucional

¹¹⁰ Si el acto impugnado afectare únicamente a su persona; por ejemplo, petición de pensión

4.4.7.7.3 Régimen General a Todos los Medios de Terminación.

El artículo 33 de la LJCA establece que *“pronunciada la sentencia definitiva se notificará a las partes y además, se certificará a la autoridad o funcionario demandado”*. Aunque el precepto parezca restringirse a la terminación por sentencia, su régimen debe resultar aplicable a todos los medios de determinación del procedimiento, pues de otro modo podría incurrirse en una clara descoordinación entre el Órgano Judicial que ha declarado conclusa la causa, y el Órgano Administrativo que desconociendo este hecho no obre en consecuencia (por ejemplo, en caso de fallecimiento del actor, por efecto de cosa juzgada material, etc.).

4.4.7.8. Ejecución de la Sentencia.

El artículo 34 inciso primero de la LJCA¹¹¹ dispone que el funcionario o autoridad que reciba la certificación de la sentencia se cuidará de darle cumplimiento en el plazo de 30 días. Los funcionarios o autoridades afectados no podrán excusarse de cumplir la sentencia pretextando razones de obediencia jerárquica.¹¹² Es más, a dicho superior jerárquico se acudirá por la Sala requiriéndole al cumplimiento, si no lo llevara a cabo el funcionario o autoridad concernida.¹¹³

¹¹¹Art. 34 LJCA: “Recibida la certificación de la sentencia, la autoridad o funcionario demandado, practicará las diligencias para su cumplimiento dentro del plazo de treinta días, contados desde aquél en que sea recibida la certificación. Si la sentencia no pudiere cumplirse por haberse ejecutado de modo irremediable, en todo o en parte el acto impugnado, habrá lugar a la acción civil de indemnización por daños y perjuicios contra él personalmente responsable, y en forma subsidiaria contra la Administración”.

¹¹²Art. 35 LJCA: “Las autoridades o funcionarios a quienes corresponda el cumplimiento de la sentencia, no podrán excusarse de cumplirla invocando razones de obediencia jerárquica”.

¹¹³Art. 36 LJCA: “Si la autoridad o funcionario demandado no procede al cumplimiento de la sentencia en el plazo a que se refiere el artículo 34, la Sala, a solicitud de parte, requerirá al superior jerárquico inmediato para que la haga cumplir”.

Como se observa, hasta este punto se obra con una especie de diferencia a favor de la Administración, dejando plenamente en sus manos el cumplimiento del fallo, a partir de este momento se acentúa el rigor de la intervención judicial: según el artículo 37, si a pesar del requerimiento la sentencia no se cumple, la Sala la hará cumplir coactivamente (esta expresión de la Ley es particularmente inocente, pues desconocemos el modo como la Sala podrá llevar a cabo la coacción directa sobre los responsables del incumplimiento), solicitando los medios necesarios al Órgano Ejecutivo, y mandará procesar al desobediente, quien quedará desde ese momento suspenso en el ejercicio de sus funciones (puntualizaciones éstas que de aplicarse masivamente adquieren un efecto disuasorio de apreciables dimensiones).

Aparte del régimen general anteriormente transcrito, el artículo 39 de la LJCA contempla previsiones expresas para el caso de que la Administración pública fuere condenada al pago, entrega o devolución de una cantidad líquida. En este caso la Sala comunicará el contenido de la sentencia al Ministro del Ramo correspondiente, la Corte de Cuentas de la República, a las instituciones y entidades que se manejan con presupuestos especiales, al funcionario que determine la ley, a fin de que le libren y autoricen las órdenes de pago con cargo a las partidas de su presupuesto de gastos. El legislador ha previsto las complicaciones derivadas sobre este punto del principio de previa consignación del gasto, disponiendo además que, si no fuere posible cargar la orden de pago al presupuesto vigente, el Ministro o funcionario respectivo incluirá en el presupuesto de gastos del año siguiente las asignaciones o partidas necesarias para el pago de lo ordenado en sentencia. Por último, el capítulo VII de la LJCA regula la suspensión de la ejecución de las sentencias contencioso administrativas. El funcionario o autoridad demandado deberá presentar la solicitud de suspensión, previa

aprobación de su superior jerárquico, en el plazo de quince días a contar desde el siguiente a la recepción de la certificación de la sentencia, aunque si la causa de suspensión fuere sobreviviente (circunstancias que habrá de demostrarse, a pesar de que la ley no lo diga) no existirá plazo alguno de solicitud¹¹⁴. Se concederá audiencia al demandante por el término de 48 horas, pudiendo suspenderse la ejecución por alguna de estas causas:¹¹⁵

1) Si ocasionare o pudiere ocasionar peligro de trastorno grave del orden público, supresión o suspensión de un servicio público esencial o la comunidad, o la privación del uso colectivo real y actual de una cosa destinada a un fin público. Esta suspensión se mantendrá durante el tiempo en que persistan las causas que la motivaron (artículo 41 inciso segundo de la LJCA).

2) Cuando su cumplimiento implicare grave detrimento de la Hacienda Pública. Esta suspensión se mantendrá por un plazo prudencial fijado por la Corte Suprema, no superior a 3 años; el Consejo de Ministros fijará la

¹¹⁴Art. 42 LJCA: “La solicitud de suspensión en los casos a que se refiere el artículo anterior deberá presentarse al tribunal por la autoridad o funcionario demandado, previa aprobación del superior jerárquico, dentro de los quince días siguientes a aquél en que se reciba la certificación de la sentencia por la autoridad administrativa encargada de cumplirla. Cuando la causa fuere sobreviviente podrá pedirse la suspensión de la ejecución de la sentencia en cualquier tiempo”.

¹¹⁵Art. 41 LJCA: “La ejecución de la sentencia sólo podrá ser suspendida total o parcialmente por resolución de la Corte Suprema de Justicia, previa audiencia al demandante por el término de cuarenta y ocho horas, fundándose en alguna de las causas siguientes: a) si ocasionare o pudiere ocasionar peligro de trastorno grave del orden público, supresión o suspensión de un servicio público esencial a la comunidad, o la privación del uso colectivo real y actual de una causa destinada a un fin público; y, b) cuando su cumplimiento implicare grave detrimento de la Hacienda Pública. La suspensión a que se refiere la letra a) del presente artículo, surtirá efecto durante el tiempo que persistan las causas que la motivaron. Desaparecidas éstas, podrá ejecutarse la sentencia a petición de parte. En el caso de suspensión a que se refiere la letra b) del presente artículo la Corte Suprema de Justicia determinará un plazo prudencial, no mayor de tres años, para el cumplimiento de la sentencia. El Poder Ejecutivo en Consejo de Ministros, fijará la modalidad de pago que dé cumplimiento al fallo en la forma que sea menos gravosa para la Hacienda Pública, lo que pondrá en conocimiento de la Corte Suprema de Justicia, para que conste en el proceso”.

modalidad de pago en la manera que resulte menos gravosa para la Administración Tributaria, lo que pondrá en conocimiento de la Sala para su constancia en el proceso (artículo 41 inciso tercero de la LJCA). En materia tributaria, la Administración Tributaria Municipal al ser notificada de la Sentencia emitida por la Sala que declare ilegal el acto dictado por esta, deberá revocar la resolución mediante la cual se estableció la liquidación oficiosa del impuesto y las multas respectivas, y en caso de ser procedente, deberá ordenar la devolución del impuesto y multa cancelados por el contribuyente afectado.

4.4.7.8.1 Forma de la Sentencia.

En la sentencia definitiva que se pronuncie, tal como lo establece el artículo 31 de la LJCA¹¹⁶, el Tribunal deberá al momento de pronunciarla relacionar los hechos y cuestiones jurídicas que se controvierten y otra parte, dando las razones y fundamentos legales que estime procedente y citando las leyes y doctrina que considere aplicables, se estimará el valor de la prueba fijando los principios en que se funda para admitir o desechar aquellas cuya calificación deja la ley a su juicio.

En cumplimiento con el principio de congruencia, la sentencia recaerá exclusivamente sobre los asuntos que han sido controvertidos, declarando la legalidad o ilegalidad del acto administrativo impugnado, y contendrá el pronunciamiento que corresponda a las costas, daños y perjuicios conforme

¹¹⁶Art. 31 LJCA: *“En la sentencia definitiva el tribunal relacionará los hechos y cuestión razones y fundamentos legales que estime procedentes y citando las leyes y doctrinas que considere aplicables; estimará el valor de las pruebas, fijando los principios en que se funde para admitir o desechar aquéllas cuya calificación deja la ley a su juicio. La prueba vertida se relacionará a juicio discrecional de la Sala”. es jurídicas que se controvierten, y los argumentos principales de una y otra parte, dando las*

el derecho común. Cuando en la sentencia se declare la ilegalidad total o parcial del acto administrativo impugnado, se dictará en su caso las providencias pertinentes para el pleno establecimiento del derecho violado

4.5 El Amparo.

Cuando se ha agotado el recurso de apelación y el procedimiento contencioso administrativo, si el contribuyente aún no ve satisfecha su pretensión de modificación o revocación de la resolución emitida por el Consejo Municipal, y considera que con ello se lesionan derechos constitucionales, el legislador plantea la posibilidad de recurrir de dicha resolución mediante el Amparo, ante la Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. El amparo es la garantía constitucional que protege a toda persona, contra cualquier acto de autoridad, en caso de violación actual o inminente de los derechos reconocidos por la Constitución con excepción de la libertad ambulatoria o personal.

En general, el amparo es una acción judicial cuyo objetivo consiste en proteger todos los derechos diferentes de la libertad física o ambulatoria (estos se encuentran protegidos específicamente por el *habeas corpus*). Así como el *habeas corpus* garantiza el ejercicio de la libertad física o ambulatoria, el amparo tiende a garantizar cualquiera de los derechos fundamentales. De modo que puede recurrir a esta acción quien se vea privado de ejercer cualquiera de los derechos reconocidos expresa o implícitamente por la Constitución o, en su caso, en tratados internacionales.

La finalidad del recurso de amparo es asegurar a los habitantes el goce efectivo de sus derechos constitucionales protegiéndolos de toda restricción o amenaza ilegal o arbitraria contra los mismos por parte de los órganos

estatales o de otros particulares con excepción de la libertad física. El proceso de amparo tiene por finalidad la defensa de la vigencia efectiva de la Constitución, y en particular de los derechos fundamentales y de cualquier otra categoría de derechos que constitucionalmente puedan ser protegidos a las personas.

4.5.1 Procedencia.

De acuerdo a lo establecido en el artículo 3 de la Ley de Procedimientos Constitucionales: *“Toda persona puede pedir amparo ante la Sala de Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, por violación de los derechos que le otorga la Constitución”*.

Este artículo da la potestad a toda persona que haya sido objeto de violación de uno de los derechos que como persona humana le reconoce la Constitución, para interponer el recurso de amparo, con el fin de hacer efectivo y restablecer el derecho violentado.

Al mismo tiempo el artículo 12 en su inciso segundo de la ley en cuestión, establece que la acción de amparo procede contra toda clase de acciones u omisiones de cualquier autoridad, funcionario del Estado o de sus órganos descentralizados y de las sentencias definitivas pronunciadas por la Sala de lo Contencioso Administrativo que violen aquellos derechos – los que otorga la Constitución - u obstaculicen su ejercicio¹¹⁷. En materia tributaria, específicamente en la liquidación de oficio, en la mayoría de los casos el amparo es solicitado porque se estiman vulnerados los derechos de

¹¹⁷ El artículo 14 de la Ley de Procedimientos Constitucionales establece, que la demanda de amparo podrá presentarse por la persona agraviada, por sí o por su representante legal o su mandatario, con la formalidad de ser por escrito y cumpliendo con los requisitos ahí mismo señalados.

propiedad, audiencia y debido proceso, así como el principio de presunción de inocencia, protegidos por la Constitución en los Arts. 2, 11 y 12.

La acción de amparo, procede en relación a los siguientes actos:

a) Actos Administrativos: Estos comprenden las acciones u omisiones administrativas de los funcionarios públicos –tanto de órganos centralizados como de los descentralizados- que violen derechos constitucionales o que obstaculicen su ejercicio. En materia tributaria los actos emitidos por la Administración Tributaria que violen derechos reconocidos y protegidos por la Constitución pueden ser atacados a través del recurso de amparo, por ejemplo: el acto de liquidación oficiosa del impuesto que tiende a vulnerar derechos como el de propiedad, audiencia y debido proceso, reconocidos en la Constitución, especialmente cuando esta tiene lugar mediante base estimativa.

b) Leyes Auto aplicativas: En nuestro país no procede el amparo en contra de una ley de modo general. Para impugnar las leyes inconstitucionales el remedio específico previsto en nuestra Constitución es el proceso de inconstitucionalidad¹¹⁸. Sin embargo, en jurisprudencia salvadoreña desde hace mucho tiempo, se ha aceptado que sí procede el amparo contra actos o providencias violatorios de un derecho constitucional, ejecutados en cumplimiento de una ley, y en tal caso se ha dicho que no procede el amparo contra leyes inconstitucionales, salvo cuando se impugnan conjuntamente los actos de aplicación individual de aquellas. Existe jurisprudencia reiterada de la Sala de la Constitucional de la procedencia de

¹¹⁸ La acción de inconstitucionalidad o recurso de inconstitucionalidad es una herramienta jurídica a través de la cual, se pretende la declaración de inconstitucionalidad de una norma, alegando que atenta contra la ley fundamental de un Estado.

amparo contra ley, cuando actos de la Administración Tributaria son realizados en cumplimiento de una ley, como por ejemplo en la liquidación oficiosa por error aritmético, ya derogado; en cuyo procedimiento se establecía que la Administración Tributaria al detectar un error aritmético, requería al contribuyente para que expresara su conformidad o no con el acto que modificaba la declaración presentada originalmente por éste y si éste estaba de acuerdo con las modificaciones realizadas por la Administración, debía presentar una declaración modificatoria en los términos planteados por aquella, debiendo pagar al mismo tiempo el impuesto complementario y la multa determinada, obligando al contribuyente a una auto sanción, pudiendo ser este procedimiento contrario a la presunción de inocencia establecido en el artículo 12 de la Cn.

Dicho acto se realizaba en cumplimiento de una disposición legal establecida en el Código Tributario, la cual necesitaba el acto posterior de la Administración Tributaria para poder surtir efectos jurídicos, por lo tanto, se atacaría ese acto que se realizaba y que violentaba un derecho reconocido por la Constitución.

c) Resoluciones judiciales violatorias de derechos constitucionales:

El amparo no debe ser considerado como una instancia más dentro de los procesos, por lo que este tipo de amparo, es uno contra resoluciones que pronuncien los jueces que violenten derechos fundamentales, sea aplicando leyes inconstitucionales o simplemente violando derechos esenciales de las partes en la actuación judicial, con el requisito de haber agotado todos los recursos dados a quien se considere agraviado por la ley. En estos supuestos y si se cumplen los presupuestos de la institución, nuestra jurisprudencia ha aceptado que procede el amparo contra las resoluciones

judiciales. En materia tributaria son las resoluciones emitidas por la Sala de lo Contencioso Administrativa que pueden ser atacadas a través de un recurso de amparo.

4.5.2 Competencia.

El único órgano competente para conocer el proceso de amparo es la Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. Los jueces de primera instancia solo tienen intervención parcial en el proceso de amparo, según lo ordena el artículo 15 L.Pr.Cn¹¹⁹ y que se contrae únicamente a la recepción de la demanda cuando el actor tuviere su domicilio fuera de la sede de la Sala de lo Constitucional. Dicha competencia también tiene su asidero legal en el artículo 174 inciso primero de la Cn. el cual dice *“que la Corte Suprema de Justicia tendrá una Sala de lo Constitucional a la cual corresponderá conocer y resolver las demandas de inconstitucionalidad de las leyes, decretos y reglamentos, los procesos de amparo...”*. El artículo 82 de la Cn., establece como atribución primera *“conocer de los procesos de amparo”* ; y artículo 247 de la Cn. establece que toda persona puede pedir amparo ante la Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia por violación de los derechos que otorga la presente Constitución.

4.5.3 Las Partes en El Amparo.

Para poder hablar de las partes en el recurso de amparo debemos referirnos al concepto de legitimación procesal.

¹¹⁹ Art 15 L.Pr.Cn.: *“La demanda se presentará en la Secretaría de la Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia; pero las personas que tuviesen su domicilio fuera de la sede del Tribunal, también podrán presentarla ante un Juez de Primera Instancia, quien identificará al demandante y hará constar esta circunstancia al pie del escrito de demanda en la nota en que se exprese el día y hora de su presentación.”*

Esta consiste en la consideración especial que tiene la ley, dentro de cada proceso, a las personas que se hallan en una determinada relación con el objeto del proceso, y, en virtud de la cual, exige, para que la pretensión procesal pueda ser examinada en cuanto al fondo, que sean dichas personas las que figuren como partes en tal proceso

4.5.3.1 Legitimación Procesal Activa.

Puede decirse que en lo que a la legitimación activa respecta, la ley salvadoreña continúa en la tradición restrictiva. Así, el artículo 14 inciso primero de la L. Pr. Cn. dispone: *“que la demanda de amparo solo puede presentarse por la persona agraviada, por sí o por su representante legal o mandatario.*

4.5.3.2 Legitimación Procesal Pasiva.

De conformidad al inciso segundo del artículo 12 de la L.Pr.Cn., el Sujeto Pasivo de la acción o demandado, puede ser cualquier autoridad, funcionario del Estado o de sus órganos descentralizados, la Sala de lo Contencioso Administrativo..

Debe de entenderse por autoridad todo órgano del Estado que desempeña una función específica tendiente a realizar las atribuciones estatales en nombre de aquel.

4.5.4 Intervención del Fiscal General de la República.

La Fiscalía General de la República tiene como una de sus funciones “promover de oficio o a petición de parte, la acción de la justicia en defensa

de la legalidad” (ordinal primero del artículo 193 Cn.). La intervención que el Fiscal General de la República tiene en el proceso de amparo debe ser para velar por la observancia del orden constitucional. Se ha opinado que el Fiscal General de la República no debe ser, como la autoridad demandada o el tercero a quien beneficie el acto reclamado, otra contraparte del quejoso en el proceso de amparo, sino una parte equilibradora de las pretensiones de los demás, desde el punto de vista constitucional.¹²⁰

4.5.5 Inicio del Procedimiento.

4.5.5.1 Demanda.

La demanda de amparo podrá presentarse por la persona agraviada, por sí o por su representante legal o su mandatario, por escrito y deberá expresar:

- 1) El nombre, edad, profesión u oficio y domicilio del demandante y, en su caso, los de quien gestiona por él. Si el demandante fuere una persona jurídica, además de las referencias personales del apoderado, se expresará el nombre, naturaleza y domicilio de la entidad.
- 2) La autoridad o funcionario demandado, en materia tributaria, las autoridades demandadas son: Funcionario resolutor de la municipalidad, el Consejo Municipal y la Sala de lo Contencioso Administrativo.
- 3) El acto contra el que se reclama. La liquidación oficiosa del impuesto y la imposición de multas.

¹²⁰ Artículo 17 Ley de Procedimientos Constitucionales. “El Ministerio Público intervendrá en el juicio en defensa de la constitucionalidad”. Fecha: 14/01/60, Diario Oficial: 15, Tomo: 186.

4) El derecho protegido por la Constitución que se considere violado u obstaculizado en su ejercicio, en materia tributaria, los derechos generalmente violados son: la presunción de inocencia, el derecho de audiencia, el derecho de propiedad, entre otros.

5) Relación de las acciones u omisiones en que consiste la violación.

6) Las referencias personales del tercero a quien beneficie el acto reclamado, caso de que lo haya.

7) El lugar y fecha del escrito y firma del demandante o de quien lo hiciera a su ruego. Con la demanda se acompañará una copia firmada de la misma.¹²¹

4.5.5.2 Lugar de Presentación de la Demanda.

La demanda se presentará en la Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, pero las personas que tuvieren su domicilio fuera de la sede del tribunal, también podrán presentarla ante un Juez de Primera instancia y fija los límites a cumplirse en este segundo caso

4.5.5.3 Procedimiento.

En el auto en que se admite la demanda interpuesta, la Sala debe resolver sobre la suspensión del acto contra el que se reclama, aun cuando el peticionario no la hubiere solicitado. En esta disposición se advierte claramente que existen dos formas de concederse la suspensión: a petición de parte u oficiosamente por la Sala de lo Constitucional de la Corte

¹²¹ Artículo 14 Ley de Procedimientos Constitucionales, Fecha: 14/01/60, Diario Oficial: 15, Tomo: 186.

Suprema de Justicia. En ambos casos se alude a la llamada suspensión provisional inmediata del acto reclamado, o sea aquella que se concede antes de haberse pedido informe a la autoridad o funcionario demandado y se basa en el mero análisis de la demanda.

Una vez resuelta la suspensión, se debe pedir nuevo informe a la autoridad o funcionario demandado, cuyo plazo para rendirlo y contenido indispensable están establecidos en el artículo 26 L.Pr.Cn¹²².

En este punto es importante recalcar que la Sala podrá, si lo considera conveniente solicitar a la autoridad demandada el expediente administrativo respectivo, a efecto de analizar aquella documentación pertinente que respalda la actuación de la Administración, debiendo ésta certificar únicamente los pasajes en los cuales apoya la legalidad del acto.

Una vez, transcurrido el plazo para rendir el informe, se haya rendido este o no, ocurre una primera ronda de traslados al fiscal de la Corte, al demandante y al demandado. Usualmente no se hace uso de tales traslados. Concluidos los términos de los traslados y una eventual audiencia que se concedería a los terceros cuando fueren varios, se abre juicio a prueba si fuere necesario. Esta necesidad la califica la Sala. Lo común es que estime que no es necesario abrir a pruebas si del informe de la autoridad demandada resulta que es cierto el acto reclamado, pero en la práctica puede ocurrir que en el informe se reconozca la comisión del acto en forma parcial, o se le atribuyan características que no corresponden a su naturaleza

¹²² Artículo 26 Ley de Procedimientos Constitucionales, "Resuelta la suspensión, se pedirá nuevo informe a la autoridad o funcionario demandado, quien deberá rendirlo detalladamente dentro de tercero día más el término de la distancia, haciendo una relación pormenorizada de los hechos, con las justificaciones que estime convenientes y certificando únicamente los pasajes en que apoye la legalidad del acto". Fecha: 14/01/60, Diario Oficial: 15, Tomo: 186.

real, o que sea preciso establecer los daños y perjuicios inferidos por el mismo, por lo que la aplicación tajante de la mencionada regla jurisprudencial podría afectar el derecho probatorio de las partes.¹²³ Una vez concluida la prueba el artículo 30 L.Pr.Cn. tiene previsto otra ronda de traslados y en este caso a todas las partes, la cual les es concedida por el término de tres días a cada uno para que formulen y presenten sus respectivos alegatos escritos cuando aquí lo propio sería una audiencia común.

4.5.5.4 Ejecución de la Sentencia.

Devueltos los traslados y transcurrida la audiencia que tratan los artículos 27 y 30 de la ley en mención se pronunciará la sentencia, en la cual se relacionarán los hechos y cuestiones jurídicas que se controviertan, dando las razones y fundamentos legales que se estiman procedentes y citando las leyes y dictámenes que se consideren aplicables. La Sala podrá omitir la relación de la prueba y los alegatos de las partes, pero hará la apreciación jurídica de la prueba en caso necesario. Pronunciada la sentencia definitiva se comunicará a la autoridad o funcionario demandado, la sentencia y se notificará a las otras partes.

4.5.5.5 Efectos de la Sentencia.

En la sentencia que concede el amparo, se ordenará a la autoridad demandada que las cosas vuelvan al estado en que se encontraban antes del acto reclamado. En materia tributaria esto implica que la Administración Tributaria Municipal deberá revocar la resolución mediante la cual estableció

¹²³ La actividad probatoria constituye un derecho de las partes de todo proceso legal que consiste en la actividad necesaria que implica demostrar la verdad de un hecho, su existencia o contenido según los medios establecidos por la ley.

la liquidación oficiosa del impuesto o la multa correspondiente, debiendo en caso que el contribuyente haya efectuado el pago de la deuda tributaria determinada, ordenar la devolución de lo pagado indebidamente; así como también la Sala de lo Contencioso Administrativo, deberán revocar las resoluciones que confirman lo actuado por la Administración Tributaria. Cuando el amparo sea procedente, cuando el funcionario o autoridad obstaculicen cualquier forma, con sus actos u omisiones el ejercicio del derecho que otorga la Constitución, la sentencia determinará la actuación que deberá seguir la autoridad o funcionario responsable, quien estará obligado a dictar sus providencias en el sentido indicado, y si no se hace dentro del plazo que se señale, incurrirá en el delito de desobediencia, y el Tribunal lo mandará procesar.

La sentencia contendrá, además, la condena en las costas, daños y perjuicios del funcionario que en su informe hubiere negado la existencia del acto reclamado, o hubiere omitido dicho informe o falseado los hechos en el mismo, esta parte de la sentencia se ejecutará conforme al procedimiento común.¹²⁴ En el supuesto que la sentencia deniegue el amparo o se estuviere en el caso del numeral 4 del artículo 31 L.Pr.Cn., se condenará en las costas, daños y perjuicios al demandante; también se condenará en costas, daños y perjuicios al tercero que sucumbiere en sus pretensiones.

4.5.5.6 Plazo para el Cumplimiento de la Sentencia.

El funcionario demandado, el Consejo Municipal y la Sala de lo Contencioso Administrativo, deberá proceder al cumplimiento de la sentencia dentro de

¹²⁴ Artículo 35 inciso 2° y 3° Ley de Procedimientos Constitucionales, Fecha: 14/01/60
Diario Oficial: 15, Tomo: 186.

las veinticuatro horas de haber sido comunicadas o dentro del plazo que el Tribunal señale.

Si la autoridad demandada no procediere al cumplimiento de la sentencia que concede el amparo dentro del término indicado, la Sala requerirá al superior inmediato si lo tuviere, en nombre de la República, para que la haga cumplir o hará dicho requerimiento directamente a la autoridad renuente en caso de no tener superior, todo sin perjuicio de que la Sala comunique el hecho a la Corte Suprema de Justicia para los efectos pertinentes.

Si a pesar del requerimiento la sentencia no se cumple en su totalidad, la Corte Suprema de Justicia la hará cumplir coactivamente, solicitando los medios materiales necesarios al Órgano Ejecutivo y mandará a procesar al desobediente, quien quedará desde ese momento, suspenso en sus funciones, aplicándose en su caso lo dispuesto en el artículo 237 de la Cn.¹²⁵

4.6 Análisis Jurisprudencial del Proceso de Liquidación Oficiosa de Impuestos Municipales. Sentencia de Referencia SCA-55-2010.

En referencia a la sentencia SCA-55-2010 emitida por la Sala de lo Contencioso Administrativo, en fecha del quince de abril de dos mil quince, se puede analizar los distintos desfases jurídicos existentes y por tanto las violaciones a los derechos de los contribuyentes en el trámite del proceso de liquidación oficiosa de impuestos municipales. Dicho proceso fue promovido por la EMPRESA TRANSMISORA DE EL SALVADOR, SOCIEDAD

¹²⁵⁴ Artículo 237.- Desde que se declare por la Asamblea Legislativa o por la Corte Suprema de Justicia, que hay lugar a formación de causa, el indiciado quedará suspendido en el ejercicio de sus funciones y por ningún motivo podrá continuar en su cargo. En caso contrario se hará culpable del delito de prolongación de funciones. Si la sentencia fuere condenatoria, por el mismo hecho quedará depuesto del cargo.

ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE, que se abrevia ETESAL en contra de la encargada de Cuentas Corrientes, Cobro, y Recuperación de Mora y el Consejo, ambos del Municipio de Coatepeque, Departamento de Santa Ana por la emisión de actos administrativos ilegales.

En dicha resolución se establece que la encargada de Cuentas Corrientes, Cobro, y Recuperación de Mora estableció, determino y tasó una obligación tributaria sin aplicación previa del procedimiento de la determinación de la obligación tributaria municipal regulado en el artículo 106, relacionado con el artículo 82 inciso segundo y 100, todos de la Ley General Tributaria Municipal, y sin cumplir el plazo que señala el artículo 107 de la misma ley. A continuación, se analizará desde un enfoque jurídico un extracto de lo más relevante de la citada sentencia y detallar los actos ilegales y las violaciones que se perpetran a los derechos de los contribuyentes en el trámite del proceso de liquidación oficiosa de impuestos municipales dentro de las gestiones de las municipalidades: *“Se exigió un cobro de tasas municipales por uso de suelo y subsuelo, de forma retroactiva, desde el mes de noviembre de dos mil dos hasta el mes de octubre de dos mil nueve, por veinticuatro torres de tendido eléctrico, imponiendo una sanción de multa e intereses moratorios por un valor total de tres mil trescientos cincuenta y dos dólares con treinta y siete centavos de dólar de los Estados Unidos de América (\$3,352.37), equivalentes a veintinueve mil trescientos treinta y tres colones con veinticuatro centavos de colón (¢29,333.24).*

No conforme con el anterior acto, la parte actora expresa que interpuso el recurso de apelación el veintinueve de octubre de dos mil nueve, para ante la Encargada de Cuentas Corrientes, Cobro y Recuperación de Mora, el cual fue recibido a las dieciséis horas veinte minutos del día antes relacionado. La persona que presentó el recurso de apelación estuvo dentro de las

instalaciones de la municipalidad a las quince horas cincuenta y cinco minutos, aproximadamente, horario dentro del cual se le permitió el ingreso a las instalaciones de la Alcaldía Municipal, y fue hasta las dieciséis horas veinte minutos que fue recibido el recurso, es decir, veinte minutos después de las dieciséis horas, lapso en que el personal de la Alcaldía aún estaba laborando.

El Concejo Municipal declaró inadmisibile el recurso de apelación, según consta en la certificación del acuerdo municipal número doscientos veintisiete, del acta número diecinueve, del cuatro de noviembre de dos mil nueve, argumentando que el recurso fue presentado "fuera del término legal establecido para la admisión" y que la jornada ordinaria de trabajo efectiva según su Reglamento Interno de Trabajo— consiste en ocho horas diarias de lunes a viernes, para el personal administrativo en condiciones normales; por lo que al momento de recibir el recurso de apelación, este fue presentado en horas no laborales. Agrega la actora, que el Concejo Municipal de Coatepeque declaró inadmisibile el recurso de apelación sin ser él la autoridad o el funcionario resolutor ante quien se interpuso, sin haber emplazado a la actora para mostrarse parte, y sin que, en ninguna parte del artículo 123 de la Ley General Tributaria Municipal, se establezca la facultad de declarar inadmisibile un recurso en la etapa que lo ha sido y por funcionarios que no son los que emitieron la resolución de determinación de la obligación tributaria."

Se denota que la municipalidad vulneró tajantemente el derecho de ser oído y vencido en juicio, así como el derecho al debido proceso, dado que a la parte actora no se le notificó sobre la imposición de una carga tributaria y se le impuso de forma arbitraria sin un procedimiento que justifique dicha sanción.

Asimismo, puede denotarse que al momento de interponer el recurso de apelación no se le dio el trámite correspondiente de ley dado que no se le admitió el recurso en tiempo sin importar que el contribuyente haya ingresado a las instalaciones de la municipalidad en horas laborales, en consecuencia, dicha municipalidad declaró inadmisibles por extemporáneo el recurso bajo el criterio que se había presentado fuera de tiempo. Evidentemente se percibe una clara vulneración al derecho de acceso a la justicia y al derecho del debido proceso.

A consecuencia de lo anterior, la Sala de lo Contencioso Administrativo declaró ilegales todos los actos emitidos por la municipalidad de Cojutepeque y por tanto se ordenó reestablecer todos los derechos violentados mediante el trámite de un nuevo proceso tal y como se detalla en el siguiente extracto.

“POR TANTO, con base en los artículos 31 y 32 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, 3, 5, 72, 76, 81, 105, 106 y 108 de la Ley General Tributaria Municipal, artículo 49-1 de las Reformas a la Ordenanza Reguladora de las Tasas por Servicios Municipales de la ciudad de Coatepeque, emitidas por Decreto Municipal número 47, publicado en el Diario Oficial No. 7, Tomo No. 350, del once de enero dos mil uno a nombre de la República, esta Sala FALLA:

A. Declárase ilegal la resolución No. E-E019, emitida por la Encargada de Cuentas Corrientes, Cobro y Recuperación de Mora del municipio de Coatepeque, el veintitrés de octubre de dos mil nueve, mediante la cual se determina el cobro de un dólar con catorce centavos de dólar de los Estados Unidos de América (\$1.14), equivalentes a diez colones (¢10.00), de noviembre a octubre de dos mil nueve. Por cada una de las veinticuatro torres de transmisión eléctrica ubicadas en ese municipio, en concepto de

uso de suelo y subsuelo, e impone una sanción de multa más intereses moratorios por un valor total de tres mil trescientos cincuenta y dos dólares con treinta y siete centavos de dólar de los Estados Unidos de América (\$3,352.37), equivalentes a veintinueve mil trescientos treinta y tres colones con veinticuatro centavos de colón (¢29,333.24).

B. Declárase ilegal el acuerdo número 227, del acta número 19, emitido por el Concejo Municipal de Coatepeque el cuatro de noviembre de dos mil nueve, en el que se declara inadmisibile por extemporáneo el recurso de apelación interpuesto contra el acto anterior.

Como medida para restablecer el derecho violado, la Municipalidad de Coatepeque deberá efectuar el procedimiento establecido en el artículo 106 de la Ley General Tributaria Municipal para determinar la obligación tributaria municipal que pudiera tener EMPRESA TRANSMISORA DE EL SALVADOR, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE, que se abrevia ETESAL, S.A. DE C.V.

CAPITULO V

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.

5.1 CONCLUSIONES.

En el presente trabajo se ha pretendido exponer desde una visión teórica, los elementos principales que configuran el procedimiento de determinación de oficio de la obligación tributaria municipal, entendiendo que se encuentran informado por las distintas figuras contenidas a lo largo de la LGTM, las cuales son de gran relevancia para comprender el procedimiento en su correcta dimensión.

La vigente Ley General Tributaria Municipal contiene una limitación significativa en cuanto al tratamiento de la impugnación de las resoluciones de las municipalidades que causen agravios a los contribuyentes, dado que solo existe la posibilidad de recurrir mediante la apelación en una resolución emitida por la Unidad Tributaria Municipal.

El actual proceso de determinación oficiosa de impuestos se encuentra desfasado, a consecuencia de ello se vuelve engorroso y muy tardado, de esta manera se vuelve latente la posibilidad en que los contribuyentes estén expuestos en ser vulnerados en sus derechos y garantías dentro del procedimiento, en muchas ocasiones sin que se den cuenta debido lo disfuncional que dicho proceso se ha venido tornando. Los sujetos pasivos de los tributos municipales son los contribuyentes sociales o individuales, las cuales únicamente constituyen el vehículo para desarrollar sus actividades económicas.

Los municipios deben acatar los límites impuestos en la Constitución para el ejercicio de su potestad tributaria, por lo que deben abstenerse de crear impuestos a través de tasas municipales, no basta denominar el tributo como tasa.

Las leyes tributarias municipales deben ser interpretadas y aplicadas conforme a la realidad de los hechos económicos, de manera que la norma cumpla con su finalidad. Las actuaciones de la Administración Tributaria Municipal, deben adecuarse a las exigencias previstas en los Art. 82, 105 y 106 LGTM, debiendo en todo caso procurar salvaguardar el derecho de defensa del contribuyente.

Todo procedimiento de determinación de oficio del tributo municipal debe iniciarse a partir de las diligencias previstas en el Art. 82 LGTM y previas constatación de alguna de las causales del Art. 105 LGTM. El objeto del procedimiento de Liquidación de Oficio se fija desde la etapa del cobro al contribuyente, quedando la Administración habilitada para realizar los trámites pertinentes para el cobro de la deuda del contribuyente con la municipalidad.

El único recurso administrativo en contra de la determinación de tributos es la Apelación, dicho recurso está configurado atendiendo a anacronismos que lo vuelven extremadamente burocrático y tratado. Los contribuyentes pueden interponer demandas contencioso-administrativas en contra de los actos que determinen impuestos de manera ilegal. El objeto de dicha acción deberá centrarse en demostrar la ilegalidad del acto administrativo que se está impugnando.

5.2 RECOMENDACIONES.

1. Se recomienda que la liquidación oficiosa de impuestos sobre base presunta se apoye en elementos indiciarios más concretos tales como: información real de operaciones comerciales efectuadas por el contribuyente con terceros en el período tributario en liquidación, lo cual contribuiría a que la liquidación efectuada por la Administración Tributaria vía resolución aporte elementos de prueba más contundentes y que tal liquidación esté más apegada a la realidad, demostrando la culpabilidad o no del contribuyente. Asimismo que el catalogo disponible de medios de impugnación de la presente ley sea más amplio, incorporando más recursos a la misma a efectos garantizar al contribuyente una diversidad de opciones para impugnar una resolución gravosa.

2. Se recomienda ampliar en la Ley General Tributaria Municipal mediante una **reforma de ley** del Art. 123 LGTM, otras vías legales de impugnación en torno en el proceso de liquidación oficiosa de impuestos, dado que dicho proceso solamente cuenta con el recurso de apelación para reparar un agravio, fuera de ello no existe otro dentro de la instancia administrativa considerando que doctrinariamente existe un amplio catálogo de medios para impugnar una resolución y que en cualquier momento pueden ser incorporados a la Ley General Tributaria Municipal, específicamente en el proceso de liquidación oficiosa establecido en dicha ley, ya sean estos medios de impugnación el recurso de revisión y recurso de revocatoria, tal y como se encuentran incorporados en el Código Municipal. En su defecto **la creación de una nueva ley** que regule de manera más expedita el proceso de liquidación de oficio y con una ampliación del sistema impugnatorio contra las resoluciones, de esta manera se fortalece la aplicación de garantías que asisten a los contribuyentes dentro del proceso.

3. El Estado está obligado a modernizar sus instituciones a medida que la tecnología y los nuevos retos que perfila la economía lo demandan, por lo que recomendamos reestructurar la organización Tributaria Municipal, dotarla de personal capacitado y competente en las dependencias distribuidas a lo largo del país ya que se evitara que exista excesiva carga laboral.

4. Se recomienda a la ciudadanía que busque información dentro de su respectiva municipalidad para que se informen cuáles son sus derechos y obligaciones en cuanto al pago de los tributos municipales y en qué casos pueden hacer uso del Recurso de Apelación.

5. A los contribuyentes se les recomienda llevar la contabilidad de sus operaciones económicas al día y en orden, y cumplir con las obligaciones formales y sustantivas que la LGTM les impone.

BIBLIOGRAFIA.

LIBROS

Arrieta Gallegos, Fernando. *Impugnación de las Resoluciones Judiciales*. Editorial La Idea, San Salvador, 2005.

Bacre, Alfonso. *Recursos, orden y extra*. Editorial la Rocca, Argentina, 1999.

Belisario Villegas, Héctor. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Editorial Astrea, Buenos Aires, Argentina, 2003.

Bidart Campos, Guillermo. *Derecho Constitucional y su Fuerza Normativa*. De palma, Buenos Aires, Argentina, 1974.

Brenes Cordova, Alonso. *Historia del Derecho*. Editorial Gutenberg, San José, Costa Rica, 1929.

Casas, José Ovaldo. *Derecho y Garantías Constitucionales del Contribuyente. A partir del principio de ley tributaria*” Ad- Hoc. Buenos Aires, 2005.

Della Rocca, Fernando. *Instituciones de Derecho Procesal Canónico*. Desclee de Bouwer, Buenos Aires, Argentina, 1950.

Devis Echandía, Hernando. *Teoría General del Proceso*. Universidad Don Bosco, Buenos Aires, 1997.

García Vizcanio, Catalina. *Derecho Tributario*. Lexis Nexis, Buenos Aires, 2007.

Halperin, David y otros. *La Notificación en el procedimiento Administrativo*. Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1989.

Jara Cristi, Manuel. *Manual de Derecho Administrativo*. Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 1948.

Kuri de Mendoza, Silvia Y otros. *Manual de Derecho Financiero*. Centro de Investigación y Capacitación, Proyecto de Reforma Judicial, El Salvador, 1993.

Trejo Escobar, Miguel Alberto. *Los Recursos y otros medios de impugnación en la jurisdicción penal*. Triple "D" Impreso en El Salvador en Talleres Gráficos UCA, San Salvador, 1998.

Linares Quintana, Samuel. *Tratado de la Ciencia del Derecho Constitucional*, Tomo V: "La Libertad Constitucional, Libertades Particulares. Editorial alfa, Buenos Aires, Argentina, 1953.

Pérez Royo, Fernando. *Derecho Financiero y Tributario, parte general*. Civitas, Madrid, 1991.

Queralt, Juan Martín y otros. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Tecno, Buenos Aires, 2009.

TESIS

Cisneros Rivas, Edmundo y otros. *“Violación a la Garantía de Audiencia en las liquidaciones oficiosas del impuesto sobre la renta en El Salvador”*. Tesis de grado. Universidad de El Salvador. Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales. San Salvador. 2008.

Cortez Segura, Rebeca. Y otros. *“El Procedimiento De Liquidación Del Impuesto Sobre La Renta En El Código Tributario Y La Falta De Un Instrumento Adecuado Que Oriente Sobre El Mismo”*. Universidad de El Salvador. Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales. San Salvador. 2003.

Coca Rivas, María, y Mario Renderos Granados. *“La Apelación dentro del Sistema de impugnaciones del Código Procesal Civil y Mercantil”*. Tesis de grado. Universidad de El Salvador. Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales. San Salvador. 2010.

Chávez Oliva, Ana Cecilia. *“El Recurso de Apelación especial en materia de familia”*. Tesis de grado. Universidad de El Salvador. Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales. San Salvador. El Salvador. 2005.

Lemus Avendaño, Ernesto y otros. *“De la Impugnación de las Resoluciones Tributarias emitidas por la Alcaldía Municipal de San Salvador en los Procesos de Fiscalización que violentan los Derechos de los Administrados”*. Universidad de El Salvador. Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales. San Salvador. 2005.

LEGISLACIÓN

Constitución de la República de El Salvador de 1993, Decreto Constituyente No. 38, del 15 de diciembre de 1983, D.O., No, Tomo 261, del 16 de diciembre de 1983.

Código Tributario, Decreto 230, de 14 de diciembre de 2000, D.O. 241, Tomo 349 publicado el 22 de diciembre de 2000

Código de Comercio. D.L. N° 671, de fecha 08 de mayo de 1970, D.O. 140, Tomo 228, publicado en el D.O. de 31 de julio de 1970.

Ley del Impuesto sobre la Renta, D.L.No.472, del 19 de Diciembre de 1963; D.O.No.241, Tomo 201 del 21 de diciembre de 1963.

Ley General Tributaria Municipal, Decreto N° 86 del 17 de octubre de 1991, D.O. N° 242, Tomo N° 313 del 21 de diciembre de 1991.

Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativo, DL N 665, del 7 de marzo de 1995, publicado en el D.O. N 58 tomo 3301 del 22 de marzo de 1996.

Ley de Procedimientos Constitucionales. D.L. N° 2996, de fecha 14de enero de1960, D.O. 15, Tomo 186, publicado en el D.O. el 22de enero de 1960.

Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos. D.L. N° 451, de fecha 22 de febrero de 1990.

Ley Orgánica de la Fiscalía General de la República. D.L. N° 1037, de fecha 27 de abril de 2006.

ANEXOS

55-2010

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA: San Salvador, a las once horas treinta y seis minutos del quince de abril de dos mil quince.

El presente proceso contencioso administrativo ha sido promovido por EMPRESA TRANSMISORA DE EL SALVADOR, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE, que se abrevia ETESAL, S.A. de C.V., por medio de sus apoderados, licenciados Carlos Alberto Molina Alvarado y Marvin Abraham Salamanca Moreno, contra la Encargada de Cuentas Corrientes, Cobro y Recuperación de Mora y el Concejo, ambos del Municipio de Coatepeque, departamento de Santa Ana, por la emisión de los siguientes actos administrativos:

a) La resolución No. E-E019, emitida por la Encargada de Cuentas Corrientes, Cobro y Recuperación de Mora del municipio de Coatepeque el veintitrés de octubre de dos mil nueve, mediante la cual se determina el cobro de un dólar con catorce centavos de dólar de los Estados Unidos de América (\$1.14), equivalentes a diez colones (¢10.00), de noviembre a octubre de dos mil nueve, por cada una de veinticuatro torres de transmisión eléctrica ubicadas en ese municipio, en concepto de uso de suelo y subsuelo, e impone una sanción de multa más intereses moratorios por un valor total de tres mil trescientos cincuenta y dos dólares con treinta y siete centavos de dólar de los Estados Unidos de América (\$3,352.37), equivalentes a veintinueve mil trescientos treinta y tres colones con veinticuatro centavos de colón (¢29,333.24). b) El acuerdo No. 227, asentado en el acta No. 19, emitido por el Concejo Municipal de Coatepeque, el cuatro de noviembre de dos mil nueve, mediante el cual declaró inadmisibles los recursos interpuestos contra la resolución detallada en la letra a). Han intervenido en el juicio: la parte actora, en la forma mencionada; la Encargada de Cuentas Corrientes, Cobro y Recuperación de Mora y el Concejo, ambos del Municipio de Coatepeque, como autoridades demandadas, éste último órgano colegiado por medio de su

apoderado, licenciado William Roberto Pacheco Cabrera; y, las licenciadas Flor de María Elías Guevara y Mima Mercedes Flores Quijada, en carácter de agentes auxiliares y delegadas del Fiscal General de la República.

I.- CONSIDERANDOS:

A. ANTECEDENTES DE HECHO

ALEGATOS DE LAS PARTES

1. DEMANDA

a) Actos impugnados y autoridades demandadas. La sociedad demandante dirige su pretensión contra la Encargada de Cuentas Corrientes, Cobro y Recuperación de Mora y el Concejo, ambos del Municipio de Coatepeque, por la emisión de los actos descritos en el preámbulo de esta sentencia.

b) Circunstancias. La parte actora relata que el veintitrés de octubre de dos mil nueve la Encargada de Cuentas Corrientes, Cobro y Recuperación de Mora del Municipio de Coatepeque, estableció, determinó y tasó una obligación tributaria, sin aplicación previa del procedimiento de la determinación de la obligación tributaria municipal regulado en el artículo 106, relacionado con el artículo 82 inciso segundo y 100, todos de la Ley General Tributaria Municipal, y sin cumplir el plazo que señala el artículo 107 de la misma ley. Además exigió un cobro de tasas municipales por uso de suelo y subsuelo, de forma retroactiva, desde el mes de noviembre de dos mil dos hasta el mes de octubre de dos mil nueve, por veinticuatro torres de tendido eléctrico, imponiendo una sanción de multa e intereses moratorios por un valor total de tres mil trescientos cincuenta y dos dólares con treinta y siete centavos de dólar de los Estados Unidos de América (\$3,352.37), equivalentes a veintinueve mil trescientos treinta y tres colones con veinticuatro centavos de colón (¢29,333.24).

No conforme con el anterior acto, la parte actora expresa que interpuso el recurso de apelación el veintinueve de octubre de dos mil nueve, para ante la Encargada de Cuentas Corrientes, Cobro y Recuperación de Mora, el cual fue recibido a las dieciséis horas veinte minutos del día antes relacionado.

Agrega la actora que la persona que presentó el recurso de apelación estuvo dentro de las instalaciones de la municipalidad a las quince horas cincuenta y cinco minutos, aproximadamente, horario dentro del cual se le permitió el ingreso a las instalaciones de la Alcaldía Municipal, y fue hasta las dieciséis horas veinte minutos que fue recibido el recurso, es decir, veinte minutos después de las dieciséis horas, lapso en que el personal de la Alcaldía aún estaba laborando. El Concejo Municipal declaró inadmisibile el recurso de apelación, según consta en la certificación del acuerdo municipal número doscientos veintisiete, del acta número diecinueve, del cuatro de noviembre de dos mil nueve, argumentando que el recurso fue presentado *"fuera del término legal establecido para la admisión"* y que la jornada ordinaria de trabajo efectiva —según su Reglamento Interno de Trabajo— consiste en ocho horas diarias de lunes a viernes, para el personal administrativo en condiciones normales; por lo que al momento de recibir el recurso de apelación, este fue presentado en horas no laborales. Agrega la actora, que el Concejo Municipal de Coatepeque declaró inadmisibile el recurso de apelación sin ser él la autoridad o el funcionario resolutor ante quien se interpuso, sin haber emplazado a la actora para mostrarse parte, y sin que, en ninguna parte del artículo 123 de la Ley General Tributaria Municipal, se establezca la facultad de declarar inadmisibile un recurso en la etapa que lo ha sido y por funcionarios que no son los que emitieron la resolución de determinación de la obligación tributaria.

c) Argumentos jurídicos de la pretensión. La sociedad demandante, por medio de sus apoderados, hace recaer la ilegalidad de los actos en los siguientes aspectos:

1. Violación al principio de legalidad. Establece la parte actora, que la Encargada de Cuentas Corrientes, Cobro y Recuperación de Mora, omitió el procedimiento administrativo que debe prevalecer para emitir el acto de determinación de la

obligación tributaria, a que se refieren los artículos 100 y 106 ordinal 7° de la Ley General Tributaria Municipal, lo que vulnera el principio de legalidad. De la misma manera, éste principio ha sido vulnerado por el Concejo Municipal al declarar inadmisibile el recurso de apelación por extemporáneo, argumentando que fue presentado en horas no laborales; sin embargo, las autoridades municipales estaban laborando después de las cuatro de la tarde.

2. Violación al debido proceso, derecho de audiencia y defensa. Indican que, con el primer acto impugnado, se vulnera el principio al debido proceso, en virtud de que a la actora no se le garantizó su derecho de ser oída y vencida conforme al procedimiento del artículo 106 de la Ley General Tributaria Municipal (LGTM), es decir, a que se notifiquen los cargos u observaciones, se le corra traslado para alegar descargos, se abra a prueba el procedimiento y, por ende, se emita la resolución correspondiente, conforme con el artículo 106 ordinal 7° de la citada ley. El Concejo Municipal, por medio del segundo acto impugnado, ha vulnerado el principio del debido proceso al declarar inadmisibile el recurso de apelación, en una etapa que no corresponde a lo autorizado por la ley. Ejecuta facultades que no tiene, puesto que la admisión del recurso le compete al funcionario resolutor y solo después de admitirlo, puede el Concejo sustanciar el mismo, respetando el trámite del artículo 123 de la LGTM. Tanto la Encargada de Cuentas Corrientes, Cobro y Recuperación de Mora como el Concejo Municipal, ambos de Coatepeque, transgreden el debido proceso por infracción al derecho de defensa y audiencia consagrados en el artículo 11 de la Constitución de la República, al existir la carencia de un procedimiento previo según los artículos 82 inciso primero, 106 y 107 de la LGTM, los cuales garantizan tales derechos; y omitir la sustanciación del recurso de apelación, conforme con el artículo 123 inciso 4° de la LGTM, además, el Concejo por declarar inadmisibile el recurso en una etapa que no lo habilita para ello.

d) Petición. La parte actora pidió se declare la nulidad de pleno derecho o, eventualmente, la ilegalidad de los actos impugnados, condenando en daños,

perjuicios y costas a los funcionarios demandados, y se dicten las providencias pertinentes para el restablecimiento de los derechos violados.

2. ADMISIÓN DE LA DEMANDA

Mediante el auto de las ocho horas cinco minutos del cuatro de mayo de dos mil diez (folios 24 y 25), se admitió la demanda, se tuvo por parte a EMPRESA TRANSMISORA DE EL SALVADOR, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE, que se abrevia ETESAL, S.A. de C.V., por medio de sus apoderados generales judiciales, licenciados Carlos Alberto Molina Alvarado y Marvin Abraham Salamanca Moreno. Se requirió un informe a las autoridades demandadas sobre la existencia de los actos administrativos que se les atribuyen, y se decretó la suspensión provisional de los efectos de los actos impugnados, en el sentido que no se deberá exigir a la demandante el pago de la deuda tributaria determinada en los actos mientras se tramite este proceso y no haya una decisión que lo haga terminar normal o anormalmente.

3. INFORMES DE LA PARTE DEMANDADA

En respuesta al primer informe requerido, el Alcalde Municipal de Coatepeque, actuando en representación del Concejo de dicho Municipio, y la Encargada de Cuentas Corrientes, Cobro y Recuperación de Mora expresaron que no son ciertos los hechos vertidos en la demanda.

En el auto de las ocho horas treinta minutos del veintidós de octubre de dos mil diez (folio 99), se requirió de las autoridades demandadas el informe justificativo que exige el artículo 24 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, se confirmó la suspensión de los efectos de los actos objetados y se ordenó notificar la existencia de este proceso al Fiscal General de la República. Las autoridades demandadas, al contestar el informe justificativo, reiteraron los argumentos planteados en su primer informe e hicieron las siguientes consideraciones:

a) Las autoridades demandadas han manifestado que el *estado de cuenta* número EE019, suscrito por la Encargada de Cuentas Corrientes, Cobro y Recuperación de Mora de Coatepeque, emitido el veintitrés de octubre de dos mil nueve,

contiene un monto a pagar en concepto de tasas municipales, no es una calificación de contribuyente ni determinación de obligación tributaria municipal sino simplemente un *cobro* que corresponde a los meses de noviembre de 2002 a octubre de 2009.

b) En cuanto al cálculo de la tasa por derecho de uso del suelo y subsuelo, señala la autoridad demandada, se determinó respetando lo que prescribe el decreto número 47, artículo 49-1, publicado en el diario oficial

No, 7, tomo No. 350 de fecha 11 de enero 2001, y los artículos 204 inciso 1° y 5° y 205 de la Constitución de la República, 30 inciso 4°, 32, 35 y 63 número 15 del Código Municipal. El cálculo fue realizado por mantener instaladas veinticuatro torres de transmisión eléctrica dentro del municipio a un dólar con catorce centavos de dólar de los Estados Unidos de América (\$1.14), cada una, ascendiendo el total a pagar a tres mil trescientos cincuenta y dos dólares con treinta y siete centavos de dólar de los Estados Unidos de América (\$3,352.37), incluye otros cargos detallados en el mencionado "cobro".

c) El Concejo Municipal, por medio del acuerdo número 227, del acta número 19, emitido el cuatro de noviembre de dos mil nueve, declaró *inadmisible* el recurso de apelación interpuesto por ETESAL S.A. DE C.V. contra el estado de cuenta No. E-E019, emitido por la Encargada de Cuentas Corrientes, Cobro y Recuperación de Mora de la Alcaldía Municipal de Coatepeque, por haberlo presentado fuera del término legal establecido para la admisión del mismo, puesto que el trabajo efectivo diurno para el personal administrativo es de las ocho a las dieciséis horas y el recurso fue presentado en horas no laborales, es decir, a las dieciséis horas con veinte minutos.

En suma, las autoridades demandadas consideran que el agravio invocado por la parte demandante al sostener que se ha incumplido el artículo 106 de la LGTM, en razón de que la determinación de la obligación tributaria contenida en el estado de cuenta no siguió el trámite de ley correspondiente, no es cierto. Lo que ha motivado la demanda es simplemente un estado de cuenta (cobro) encaminado a que se haga efectivo el pago de los tributos a partir de noviembre de 2002 a octubre de 2009. Siguiendo con este argumento el motivo de impugnación

(nulidad) ni siquiera cumple el principio de taxatividad recogido en el artículo 123 inciso 1° de la LGTM, es decir, recibir un estado de cuenta según el artículo mencionado no es apelable.

4. TÉRMINO DE PRUEBA

Por medio del auto de las ocho horas del diecisiete de mayo de dos mil once (folio 125), se tuvo por rendido el informe justificativo por parte de las autoridades demandadas, se dio intervención al Fiscal General de la República, por medio de la agente auxiliar, licenciada Flor de María Elías Guevara, y se abrió el proceso a prueba por el término de ley. En esta etapa, las partes no presentaron prueba alguna.

5. TRASLADOS

Se corrieron los traslados que ordena el artículo 28 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa.

a) La parte actora reiteró los argumentos expuestos en la demanda y puntualizó que la ilegalidad de los actos la basaba en la omisión del procedimiento establecido en el artículo 106 de la Ley General Tributaria Municipal, y en que la determinación de la obligación tributaria se hizo fuera del plazo que señala el artículo 107 de la LGTM, lo que hace que dicha resolución sea ilegal.

Asimismo, recalcó que el segundo acto que declaró inadmisibile el recurso de apelación también es ilegal, ya que obvió el procedimiento de ley para su tramitación justificó el primer acto administrativo en una resolución de, calificación inexistente del mes de julio del año dos mil, la cual no consta en el expediente administrativo, ni que haya sido emitida por el Departamento de Catastro como lo afirma el Concejo, y tampoco consta que se haya notificado en legal forma.

b) El Concejo Municipal demandado no contestó el traslado conferido en el auto de las once horas Cuarenta y siete minutos del doce de octubre de dos mil doce (folio 158). La Encargada de Cuentas Corrientes, Cobro y Recuperación de Mora de la Alcaldía Municipal de Coatepeque reiteró los mismos argumentos de los informes presentados.

c) Finalmente, el Fiscal General de la República, por medio de su agente auxiliar, licenciada Mirna Mercedes Flores Quijada, manifestó, en suma, que las autoridades demandadas han actuado en el marco de la legalidad al emitir las resoluciones impugnadas.

B. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1. OBJETO Y LÍMITES DE LA PRETENSION

Como se ha relacionado en el preámbulo de esta sentencia, la sociedad demandante pretende se declare la ilegalidad de las siguientes resoluciones: a) La emitida por la Encargada de Cuentas Corrientes, Cobro y Recuperación de Mora de Coatepeque, el veintitrés de octubre de dos mil nueve, mediante la cual se determina el cobro de un dólar con catorce centavos de dólar de los Estados Unidos de América (\$1.14), equivalentes a diez colones (¢10.00), de noviembre a octubre de dos mil nueve, por cada una de las veinticuatro torres de transmisión eléctrica ubicadas en ese municipio, en concepto de uso de suelo y subsuelo, e impone una sanción de multa más intereses moratorios por un valor total de tres mil trescientos cincuenta y dos dólares con treinta y siete centavos de dólar de los Estados Unidos de América (\$3,352.37), equivalentes a veintinueve mil trescientos treinta y tres colones con veinticuatro centavos de colón (¢29,333.24); y, b) la emitida por el Concejo Municipal de Coatepeque, el cuatro de noviembre de dos mil nueve, mediante la cual declaró inadmisibile por extemporáneo el recurso de apelación interpuesto contra la decisión relacionada en la letra anterior.

2. NORMATIVA APLICABLE AL CASO

a) *Constitución de la República.*

b) *Ley General Tributaria Municipal*, emitida por Decreto Legislativo N° 86, del diecisiete de octubre de mil novecientos noventa y uno, publicado en el Diario Oficial N° 242, Tomo N° 313, del veintiuno de diciembre de mil novecientos noventa y uno.

c) *Reformas a la Ordenanza Reguladora de las Tasas por Servicios Municipales de la ciudad de Coatepeque*, emitida por Decreto Municipal número 47, publicadas en el Diario Oficial No. 7, Tomo No. 350, del once de enero dos mil uno.

3. CONSIDERACIONES PRELIMINARES:

La impugnación contencioso administrativa se puede fundamentar jurídicamente a partir de dos concretas alegaciones de fondo: (a) la ilegalidad del acto o actos que se pretenden impugnar; y, en su caso, (b) la nulidad de pleno derecho de los mismos. En el presente caso, la pretensión ejercida por la parte actora se fundamenta en la declaratoria de nulidad de pleno derecho o, eventualmente, la declaratoria de ilegalidad de los actos impugnados. Dado que el cumplimiento de los presupuestos de procesabilidad para el acceso a la justicia contencioso administrativa varía, de acuerdo a cada una de las categorías aludidas, se debe proceder al análisis respectivo con el fin de establecer los límites sobre los que recaerá el pronunciamiento de fondo.

3.1 La ilegalidad de los actos impugnados en el proceso contencioso administrativo

Ante la denuncia de ilegalidad de una actuación administrativa, el legislador exige como presupuesto para el acceso a la jurisdicción contencioso administrativa, entre otras condiciones, el agotamiento de la vía administrativa previa, y su presentación dentro del plazo fijado en la ley.

El incumplimiento de estos requisitos vuelve inadmisibile la acción contenciosa.

a) Agotamiento de la vía administrativa

El artículo 7 letra a) de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa (LJCA) prescribe: «*Se entiende que está agotada la vía administrativa, cuando se ha hecho uso en tiempo y forma de los recursos pertinentes y cuando la ley lo disponga expresamente*». Son, básicamente, dos formas por las que se puede satisfacer este requisito: En el primer supuesto cuando la ley lo disponga

expresamente, significa que es potestad del legislador establecer que el procedimiento administrativo se agota con la emisión de determinado acto.

En el segundo supuesto —cuando el agotamiento tiene lugar por haberse utilizado todos los recursos administrativos—, hace falta que el tribunal examine, a partir tanto de los elementos fácticos ofrecidos por el actor como de la normativa aplicable, no sólo que el administrado hubiera hecho uso de los recursos administrativos que para el caso concreto prevé la ley de la materia, sino también, y sobre todo, que tales recursos hubieran sido utilizados en tiempo y forma.

El requisito de agotamiento de los recursos tiene la particular importancia de que el plazo para interponer la demanda contencioso se cuenta a partir de la fecha en que se hizo saber al administrado el acto con el cual se agotó la vía administrativa previa. De este modo, si un recurso fue presentado fuera de plazo, debe estimarse que la demanda no cumple el requisito de agotamiento. Esto se debe a que, aun cuando los recursos administrativos han sido instituidos en beneficio del administrado y, por consiguiente, las reglas que regulan su funcionamiento han de ser interpretadas en forma tal que faciliten su aplicación, éstos no pueden ser tenidos como una herramienta procesal a disposición del libre arbitrio de las partes. Fundamentalmente, es el principio de seguridad jurídica el que exige que los recursos sean utilizados con plena observancia de la normativa que los regula, esto es, respetando los requisitos de forma y plazo.

A partir de esta línea de razonamiento se concluye que la importancia que reviste el requisito de agotamiento de los recursos es de carácter procesal, cual es la de habilitar el ejercicio de la acción contenciosa.

b) Presentación dentro del plazo

De conformidad con los artículos 11 letra a) y 47 de la LJCA, el plazo para interponer la demanda en esta sede es de sesenta días hábiles contados desde el día siguiente al de la notificación del acto que causa agravio al administrado y que agota la vía administrativa. Si la demanda se interpone fuera del plazo indicado, deberá declararse inadmisibile, con base en el artículo 15 de la precitada ley.

Finalmente, hay que considerar que, si se trata de un procedimiento administrativo en el que únicamente haya lugar a un acto definitivo, entonces, será éste el acto impugnado, y el plazo para interponer la demanda se contará a partir del día siguiente al de la notificación de dicho acto.

En cambio, cuando se trata de un procedimiento en que se hayan dictado varios actos definitivos, una vez cumplido el requisito de agotamiento, la acción contenciosa procede no sólo contra el acto que agotó la vía administrativa, sino también contra todos aquellos actos definitivos anteriores a éste, dictados en las distintas instancias del procedimiento. En este caso, el plazo para interponer la demanda se cuenta a partir del día siguiente al de la notificación del último acto que agotó la vía administrativa.

Sostiene la parte demandante que la interpretación efectuada por el Concejo Municipal, en la resolución que declaró inadmisibles por extemporáneo el recurso de apelación interpuesto contra la decisión que determina tributos, le impone una multa e intereses moratorios, viola el debido proceso y el principio de legalidad.

c) Sobre el derecho a recurrir

Antes de revisar la actuación de la Administración Pública demandada, es necesario realizar algunas consideraciones doctrinarias sobre los derechos invocados.

Las personas tienen derecho a que los procesos jurisdiccionales y procedimientos administrativos se desarrollen con total respeto de las categorías constitucionales procesales. Así, nuestra Constitución, en el artículo 11, contempla el denominado *derecho de audiencia*, en virtud del cual todo acto limitativo o privativo de derechos generalmente requiere de un proceso o procedimiento en el que debe permitirse razonablemente la intervención efectiva del gobernado, a fin de que conozca los hechos que lo motivaron y, de esta manera, tenga la posibilidad —si lo estima pertinente— de comparecer y/o intentar desvirtuarlos. En este sentido, los procesos jurisdiccionales y los procedimientos administrativos deben encontrarse diseñados de tal manera que potencien la intervención del sujeto pasivo.

De lo anterior se deriva que el *derecho de defensa* (previsto en el artículo 12 de la Constitución) está íntimamente vinculado al *derecho de audiencia*, pues cuando éste establece que en todo proceso o procedimiento se tiene que otorgar —de acuerdo con la ley o en aplicación directa de la Constitución— al menos una oportunidad para oír la posición del sujeto pasivo — principio del contradictorio—, no cabe duda que todas las oportunidades de defensa a lo largo del proceso o procedimiento también son manifestaciones o aplicaciones en extremo del derecho de audiencia.

Ahora bien, según la jurisprudencia constitucional, el acceso a los medios impugnativos legalmente contemplados o el *derecho a recurrir* se conjuga con el derecho a la seguridad jurídica, audiencia y defensa (debido proceso). Estas categorías jurídicas lo habilitan y viabilizan.

El derecho a recurrir implica, entre otras cosas, que no se obstaculice de manera arbitraria el acceso a los recursos establecidos y se posibilite a las partes una real intervención en las instancias que se abran a consecuencia de su interposición.

El *derecho a recurrir* es una categoría jurídica procesal, de *configuración legal*, en virtud de la cual es posible atacar el contenido de una decisión que cause perjuicio, a efecto que la propia autoridad emisora o alguna otra, en ejercicio de su función de control, revise y, en su caso, confirme, modifique o revoque tal decisión. En consecuencia, siempre que esté legalmente consagrada la posibilidad de un segundo o tercer examen de la cuestión (otro grado de conocimiento), negar el acceso al mismo, sin basamento constitucional, supondría no observar los derechos de rango constitucional referidos, así como el derecho a la protección jurisdiccional.

En el ámbito administrativo, el derecho a recurrir se concretiza, pues, con la creación expresa en la ley de la figura del *recurso administrativo*, como un medio de defensa para deducir, ante un órgano administrativo, una pretensión de modificación o revocación de un acto dictado por ese órgano o por un inferior jerárquico. La finalidad de los recursos administrativos es que la Administración procure dar una respuesta del fondo de lo controvertido por el administrado y no se enfrasque en meros formalismos para no resolver la petición.

Bajo este marco, procede comprobar si el Consejo Municipal de Coatepeque, al declarar extemporáneo el recurso de apelación interpuesto por la parte actora, actuó o no según los parámetros regulados en la ley.

3.2 Análisis del caso

ETESAL, S.A. DE C.V. considera que la decisión del Consejo Municipal de declarar inadmisibles por extemporáneo el recurso de apelación es erróneo, ya que éste fue presentado dentro del término de ley, según el artículo 123 inciso primero de la LGTM, que establece el plazo de tres días después de su notificación.

Agrega la actora que la persona que presentó el recurso de apelación estuvo dentro de las instalaciones de la Alcaldía Municipal a las quince horas cincuenta y cinco minutos, aproximadamente, horario dentro del cual se le permitió el ingreso, y fue hasta las dieciséis horas veinte minutos que le fue recibido el recurso, es decir, veinte minutos después de las dieciséis horas, lapso en que el personal de la Alcaldía aún estaba laborando.

El Consejo Municipal declaró inadmisibles el recurso de apelación, según consta en la certificación del acuerdo municipal número doscientos veintisiete, del acta número diecinueve, del cuatro de noviembre de dos mil nueve, argumentando que el recurso fue presentado *"fuera del término legal establecido para la admisión"* y que la jornada ordinaria de trabajo efectiva — según su Reglamento Interno de Trabajo— consiste en ocho horas diarias de lunes a viernes, para el personal administrativo en condiciones normales; por lo que al momento de recibir el recurso de apelación, este fue presentado en horas no laborales.

Asimismo, a folio 44 consta agregado el escrito mediante el cual el licenciado Carlos Alberto Molina Alvarado, en calidad de Apoderado General Judicial de ETESAL, S.A. DE C.V., interpone, expresamente, con base en el artículo 123 de la LGTM, el recurso de apelación contra la resolución que impuso tributos y multa.

A folios 42 consta la resolución pronunciada el cuatro de noviembre de dos mil nueve, en la cual el Consejo Municipal de Coatepeque declaró inadmisibles, por extemporáneo, el recurso de apelación presentado por ETESAL, S.A. DE C.V., por

haber sido interpuesto veinte minutos después de haber finalizado la jornada de trabajo, prevista en el Reglamento Interno de la municipalidad.

Constatados los anteriores hechos, compete analizar el artículo 123 de la LGTM a fin de determinar si la declaratoria de extemporaneidad de dicho recurso parte de una interpretación correcta o no del plazo de interposición del mismo.

En el capítulo IV, artículo 123, del Recurso de Apelación, inciso primero, de la LGTM establece: «De la calificación de contribuyentes, de la determinación de tributos, de la resolución del Alcalde en el procedimiento de repetición del pago de lo no debido, y de la aplicación de sanciones hecha por la administración tributaria municipal, se admitirá recurso de apelación para ante el Concejo Municipal respectivo, el cual deberá interponerse ante el funcionario que haya hecho la calificación o pronunciada la resolución correspondiente, *en el plazo de tres días después de su notificación*».

En el presente caso, la resolución pronunciada por la Encargada de Cuentas Corrientes, Cobro y Recuperación de Mora del municipio de Coatepeque fue notificada a la parte actora el veintiséis de octubre de dos mil nueve, es decir, que el término de tres días para presentar el recurso de apelación venció el veintinueve de octubre de dos mil nueve.

Se advierte, que la persona que presentó el recurso de apelación ingreso a las instalaciones de la Alcaldía Municipal antes de las dieciséis horas, de lo contrario no hubiera sido posible su recepción.

Por lo que, el Concejo Municipal de Coatepeque, al declarar inadmisibles por extemporáneo dicho recurso, no garantizó el pleno y efectivo ejercicio del derecho a recurrir de la sociedad demandante.

Así, la Administración demandada ha negado arbitrariamente el acceso a un nuevo grado de conocimiento con el rechazo *in limine* del recurso de apelación, pues el mismo fue interpuesto dentro del plazo. Tal decisión, por ende, constituye una violación al derecho a recurrir.

En conclusión, el acto dictado por el Concejo Municipal de Coatepeque, que declara extemporáneo el recurso de apelación interpuesto por ETESAL, S.A. DE

C.V., adolece del vicio de ilegalidad examinado, por lo que la autoridad demandada debió admitir dicho recurso.

4. VIOLACIÓN AL DEBIDO PROCESO, DERECHO DE AUDIENCIA, DEFENSA Y PRINCIPIO DE LEGALIDAD

Los apoderados de la demandante señalan como una de las causas de ilegalidad de los actos impugnados la ausencia de procedimiento y consecuente violación a los derechos de audiencia y defensa de ETESAL, S.A. de C.V., debido a que no se le siguió el procedimiento establecido en el artículo 106 de la Ley General Tributaria Municipal para la determinación de oficio de la obligación tributaria municipal en concepto de tasa por uso de suelo y subsuelo.

Ante tal alegación, a este Tribunal le corresponde dilucidar si al caso en estudio le es aplicable la disposición en referencia.

4.1) Del procedimiento regulado en la Ley General Tributaria Municipal.

De conformidad con los artículos 72, 76 y 81 de la LGTM, la Administración Tributaria Municipal tiene entre sus principales funciones: la "*determinación, aplicación, verificación, control y recaudación de los tributos*". El citado cuerpo normativo le confiere a la Municipalidad, en los referidos artículos, la facultad de determinar la obligación tributaria conforme con los procedimientos establecidos en el título IV "*De la Administración Tributaria Municipal*", capítulo III, denominado "*Del procedimiento administrativo tributario municipal*", sección segunda "*procedimientos para determinar la obligación tributaria municipal*". Bajo el anterior acápite se encuentra contenido el artículo 100 en el que se ofrece un concepto de determinación tributaria en los siguientes términos: "*La determinación de la obligación tributaria municipal es el acto jurídico por medio del cual se declara que se ha producido el hecho generador de un tributo municipal, se identifica al sujeto pasivo y se calcula su monto o cuantía.*

La determinación se rige por la Ley, ordenanza o acuerdo vigente en el momento en que ocurra el hecho generador de la obligación". El acto de determinación de la obligación tributaria municipal como tal, es el acto o conjunto de actos encaminados a establecer si existe una deuda tributaria, quién o quiénes son los

obligados al pago y monto o importe de la deuda, con el fin de asegurar la realización de un interés público que consiste en la adquisición del tributo, sujetándose a las reglas establecidas en la ley para ese fin. Implica, entonces, que la Administración como titular de la función tributaria, debe actuar y cumplir cada una de las etapas que la ley le impone para que pueda emitir su decisión que contenga el monto de la obligación correspondiente.

4.2) Del procedimiento para la determinación de la obligación tributaria municipal.

El artículo 105 del cuerpo normativo en estudio, establece que la Administración Tributaria Municipal procederá a determinar de oficio la obligación tributaria, en tanto no prescriba la facultad correspondiente, en los casos siguientes: "1°. *Cuando el contribuyente o responsable hubiere omitido presentar declaraciones, estando obligado a hacerlo, o hubiere omitido el cumplimiento de la obligación a que se refiere el artículo 108 de esta Ley.*

2°. Cuando la administración tributaria municipal tuviere dudas razonables sobre la veracidad o exactitud de las declaraciones presentadas, o no se agregaren a éstos, los documentos anexos exigidos.

3° Cuando el contribuyente no llevare contabilidad, estando obligado a ello por esta Ley y otro ordenamiento legal o no la exhibiere al serle requerida, o la que llevare no reflejare su capacidad económica real".

Esta Sala ha señalado en diferentes decisiones que la denominación "tributo municipal" se destaca como una obligación de dar una suma de dinero establecida por la ley —conforme al principio de capacidad— a favor de un ente público para sostener sus gastos. Los tributos doctrinariamente se han clasificado en: impuestos, tasas y contribuciones especiales; esta clasificación es retomada por el legislador salvadoreño, tal como lo dispone el artículo 3 de la LGTM.

Los impuestos se caracterizan porque el Estado los exige a los contribuyentes, no tienen como contrapartida el derecho a una contraprestación fiscal concreta. Las tasas, en cambio, generan para el contribuyente una contraprestación de forma directa, le produce un beneficio individualmente determinable. Finalmente, en las

contribuciones especiales son cobros al contribuyente que generan beneficios para éstos, pero de forma indirecta.

De lo anterior puede colegirse que el impuesto y la tasa se diferencian en que, el primero es exigido sin que se genere ninguna contraprestación o beneficio para el contribuyente; por otra parte, la tasa sí genera un beneficio directo para el particular, esta característica es la que determina su esencia.

Siguiendo dicho orden de ideas, se concluye que si el hecho imponible del tributo se encuentra normativamente vinculado a una actividad del ente público, referida directamente al contribuyente y vinculada a una contraprestación, dicho tributo es una tasa.

El artículo 5 de la LGTM define tasa en los siguientes términos: "*(...) los Tributos que se generan en ocasión de los servicios públicos de naturaleza administrativa o jurídica prestados por los Municipios*".

Lo anterior implica que la Administración Pública podrá ejercitar el cobro de una tasa siempre y cuando concurren dos condiciones: (i) que el hecho generador se encuentre previamente regulado en la ley u ordenanza; y, (ii) que la prestación del servicio sea efectiva, verificable y tenga un destinatario en concreto individualizable. Con relación a la primera condición indicada, visto el tributo como una prestación *ex lege*, la doctrina es abundante y coincidente, puesto que no podría concebirse la idea de un tributo sin regulación legal previa (ley en sentido formal). En cuanto a la segunda condición, es menester que la Administración tenga las herramientas legales y materiales que hagan susceptible de evaluación y comprobación la existencia del hecho generador individualizado en el administrado. Lo anterior, puesto que es condición indispensable en el caso de las tasas que exista efectivamente la prestación de un servicio, lo que trae aparejado como consecuencia la inexistencia de la obligación tributaria en aquellos casos en que no se pueda comprobar la prestación individualizada.

Se entiende, entonces, que dentro del género tributo se encuentran tanto las denominadas contribuciones especiales como los impuestos y las tasas.

Por otra parte, el artículo 106 de la LGTM prescribe el procedimiento que la Municipalidad debe seguir para determinar de oficio la obligación tributaria, dicha disposición señala que:

- a) La Municipalidad notificará y transcribirá al contribuyente las observaciones o cargos que tuviere en su contra, incluyendo las infracciones que se le imputen.
- b) El contribuyente o responsable deberá formular y fundamentar sus descargos, dentro del plazo de quince días prorrogables, cumplir los requerimientos que se le hicieren y ofrecer las pruebas pertinentes de sus argumentos.
- c) Después de que se dé la contestación del contribuyente, se abrirá a prueba por el término de quince días, si se hubiese pedido. La Administración Tributaria Municipal podrá de oficio o a petición de parte ordenar la práctica de otras diligencias dentro del plazo que estime apropiado.
- d) Si el contribuyente o responsable no formula y fundamenta sus descargos, esta facultad caducará. e) La Municipalidad debe hacer constar los casos en que el contribuyente acepte los cargos determinados por ella.
- f) La Administración Tributaria Municipal deberá, en un plazo de quince días, determinar la obligación tributaria.

En este sentido, es oportuno señalar que el procedimiento administrativo, como elemento formal del acto administrativo, desempeña una doble función, pues regula el ejercicio de las prerrogativas y libertades públicas y de sus derechos subjetivos y, además, realiza una función de plena garantía para el administrado, ya que le proporciona la oportunidad de intervenir en la tramitación del mismo previo a la emisión del acto y objetar —si lo desea— los puntos con que esté en desacuerdo, a través de las pruebas y alegatos que considere pertinentes. Es así que los vicios procedimentales acarrearán la ilegalidad del acto cuando éste se haya dictado colocando al administrado en una situación de indefensión, es decir, con una disminución efectiva, real y trascendente de sus garantías.

En el caso bajo análisis, las autoridades demandadas han manifestado que el *estado de cuenta* número E-E019, suscrito por la Encargada de Cuentas Corrientes, Cobro y Recuperación de Mora del municipio de Coatepeque, emitido el veintitrés de octubre de dos mil nueve, contiene un monto a pagar en concepto

de tasas municipales, no es una calificación de contribuyente ni determinación de la obligación tributaria municipal sino simplemente un *cobro* que corresponde a los meses de noviembre de 2002 a octubre de 2009.

En cuanto al cálculo de la tasa por derecho de uso del suelo y subsuelo, señalan las autoridades demandadas que se determinó respetando lo que prescribe el decreto 47, artículo 49-1, relacionados a los derechos por uso de suelo y subsuelo, publicado en el diario oficial No, 7 tomo número 350, de fecha 11 de enero 2001, y los artículos 204 incisos 1° y 5° y 205 de la Constitución de la República, 30 inciso 4°, 32, 35 y 63 número 15 Código Municipal. El cálculo fue realizado por mantener instaladas veinticuatro torres de transmisión eléctrica dentro del municipio a un dólar con catorce centavos de dólar de los Estados Unidos de América (\$1.14), cada una, ascendiendo el total a pagar a tres mil trescientos cincuenta y dos dólares con treinta y siete centavos de dólar de los Estados Unidos de América (\$3,352.37), incluye otros cargos detallados en el mencionado "cobro".

Asimismo, señalan las autoridades demandadas que emitir estados de cuenta o cobros es

una de las funciones de la Encargada de Cuentas Corrientes, Cobro y Recuperación de Mora que otorga la Unidad de Administración Tributaria Municipal, legitimada en la Ley General Tributaria Municipal y en la Constitución de la República en los artículos 203 y 204, ya que cuenta con las facultades autónomas para regular, dirigir y administrar dentro de los municipios los asuntos que sean de su competencia.

Por otra parte, al revisar la copia del expediente tramitado en sede administrativa se ha constatado que previo a la determinación tributaria no se siguió ningún procedimiento. En dicho sentido, es importante destacar que en sede administrativa el debido proceso se enfoca principalmente en el derecho del administrado a ser oído en el procedimiento y encuentra su concreción cuando los administrados plantean sus alegatos, tienen una real oportunidad de probarlos y, por consiguiente, son tomados en cuenta por la Administración Pública al momento de resolver. Además, el- acto administrativo se encuentra configurado

por una serie de elementos subjetivos, objetivos y formales, los cuales deben concurrir en debida forma para que el mismo se constituya válido, bastando la concurrencia de vicios en uno de los elementos para que dicho acto devenga en ilegal.

Consecuentemente, siendo que el procedimiento constituye un elemento formal del acto administrativo y habiéndose establecido en el presente juicio que la Encargada de Cuentas Corrientes, Cobro y Recuperación de Mora del municipio de Coatepeque, al efectuar la determinación tributaria municipal que se discute, omitió la aplicación del procedimiento legalmente establecido en el artículo 106 de la LGTM, resulta que el acto administrativo impugnado pronunciado por dicha autoridad deviene en ilegal por ese vicio y, por consiguiente, con dicha actuación, existió violación a los derechos de audiencia y defensa aludidos por la sociedad demandante, vulnerando con ello el principio de legalidad. Decretada que ha sido la ilegalidad del acto por falta de procedimiento, es inoficioso pronunciarse sobre los demás puntos E que basaba la ilegalidad de lo actuado la demandante.

II. FALLO:

POR TANTO, con base en los artículos 31 y 32 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, 3, 5, 72, 76, 81, 105, 106 y 108 de la Ley General Tributaria Municipal, artículo 49-1 de las Reformas a la Ordenanza Reguladora de las Tasas por Servicios Municipales de la ciudad de Coatepeque, emitidas por Decreto Municipal número 47, publicado en el Diario Oficial No. 7, Tomo No. 350, del once de enero dos mil uno a nombre de la República, esta Sala FALLA:

A. Declárase ilegal la resolución No. E-E019, emitida por la Encargada de Cuentas Corrientes, Cobro y Recuperación de Mora del municipio de Coatepeque, el veintitrés de octubre de dos mil nueve, mediante la cual se determina el cobro de un dólar con catorce centavos de dólar de los Estados Unidos de América (\$1.14), equivalentes a diez colones (¢10.00), de noviembre a octubre de dos mil nueve, por cada una de las veinticuatro torres de transmisión eléctrica ubicadas en ese municipio, en concepto de uso de suelo y subsuelo, e impone una sanción de multa más intereses moratorios por un valor total de tres mil trescientos cincuenta

y dos dólares con treinta y siete centavos de dólar de los Estados Unidos de América (\$3,352.37), equivalentes a veintinueve mil trescientos treinta y tres colones con veinticuatro centavos de colón (¢29,333.24).

B. Declárase ilegal el acuerdo número 227, del acta número 19, emitido por el Concejo Municipal de Coatepeque el cuatro de noviembre de dos mil nueve, en el que se declara inadmisibile por extemporáneo el recurso de apelación interpuesto contra el acto anterior.

C. Como medida para restablecer el derecho violado, la Municipalidad de Coatepeque deberá efectuar el procedimiento establecido en el artículo 106 de la Ley General Tributaria Municipal para determinar la obligación tributaria municipal que pudiera tener EMPRESA TRANSMISORA DE EL SALVADOR, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE, que se abrevia ETESAL, S.A. DE C.V. D. En el acto de la notificación entréguese certificación de esta sentencia a las partes y a la representación fiscal.

Notifíquese.

DUEÑAS-----L. C. DE AYALA G.-----J. R. ARGUETA-----JUAN M.
BOLAÑOS S.-----PRONUNCIADA POR LAS SEÑORAS MAGISTRADAS Y
LOS SEÑORES MAGISTRADOS QUE LA SUSCRIBEN.-----ILEGIBLE-----
SRIO.----- RUBRICADAS.